



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

Processo n° 16327.000014/2005-01
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.210 – 1ª Turma
Sessão de 4 de junho de 2019
Matéria RATEIO DE CUSTOS. USUFRUTO DE AÇÕES OU COTAS.
Recorrentes LINEINVEST PARTICIPAÇÕES LTDA (sucessora de ITAÚ GRÁFICA LTDA)
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2002

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. CABIMENTO. PRECLUSÃO AFASTADA.

Quando forem apresentados nos autos documentos e provas relacionados à controvérsia, que busquem garantir maior segurança e justiça ao julgamento, mesmo em sede de Recurso Voluntário, correta a recepção e apreciação de tais documentos, ainda que não suficientes para solucionar a questão no caso concreto, sendo tal recepção, de todo modo, a concretização do princípio da verdade material.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2002

RATEIO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

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

VALOR DAS DESPESAS SEM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. RATEIO. DEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de outra empresa do mesmo grupo, em razão de rateio, é imprescindível que, além de atenderem aos requisitos previstos na legislação do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO DE COTAS E AÇÕES. RECEITA DA PROPRIETÁRIA. RECONHECIMENTO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

A contraprestação pela constituição do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas, devendo ser tributado integralmente o valor recebido como receita da proprietária. A apropriação, contudo, deve ser realizada em conformidade com o regime de competência pelo prazo determinado no contrato.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao IRPJ estende-se aos demais tributos lançados de forma reflexa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) em relação à matéria preclusão processual, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; (ii) quanto à matéria comprovação do critério de rateio, por voto de qualidade, em conhecer do recurso fazendário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que não conheceram do recurso. No mérito, (i) em relação à matéria preclusão processual, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner (relatora) e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento; (ii) quanto à matéria comprovação do critério de rateio, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Fazendário, o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal

Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e por LINEINVEST PARTICIPAÇÕES LTDA (sucessora de ITAÚ GRÁFICA LTDA) contra o Acórdão nº 101-96.357, de 17/10/2007, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (fls. 439 e ss.), integrado ainda pelo Acórdão de Embargos nº 1301-00.208, de 29/09/2009, e por meio do qual o colegiado *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário, em decisões assim ementadas:

Acórdão nº 101-96.357:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Tendo o lançamento sido efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

IRPJ - RATEIO DE CUSTOS - DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO - As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio.

IRPJ - USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES DE CAPITAL - VALORES RECEBIDOS PELA CESSÃO DE USUFRUTO - TRIBUTAÇÃO DOS VALORES - REGIME DE COMPETÊNCIA - O produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas, devendo ser tributado integralmente o valor recebido, entretanto, a apropriação deve ser realizada de conformidade com o regime de competência, obedecendo o prazo determinado no contrato.

APROPRIAÇÃO DE RECEITAS - REGIME DE COMPETÊNCIA - CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO - a receita decorrente da sessão (sic) 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.

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

Recurso Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITAÚ GRÁFICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação parte dos rendimentos auferidos pelo usufruto das ações relativos ao ano-calendário de 1999 e 2000, considerando para tanto a aplicação do regime de competência no sistema pro-rata, até o limite do lançamento, na forma do demonstrativo contido no voto, e, excluir o item relativo ao rateio das despesas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

Acórdão nº 1301-000.208:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRFJ e Reflexos

Exercícios: 2000 a 2003

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Uma vez corretamente apontadas inconsistências no demonstrativo de cálculos do acórdão embargado, necessário o acolhimento dos embargos interpostos para a retificação do erro apontado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, admitir e acolher os embargos de declaração interpostos para retificar o Acórdão 101-96.357 de 17/10/2007 e alterar de R\$ 2 372.518,34 para R\$ 2.946 607,65 o valor da receita tributável no ano-calendário de 2000, decorrente do Instrumento de Constituição de Usufruto de Cotas assumido entre a interessada e o Banco do Estado do Paraná, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO FISCAL Nº01 (fls. 99/111), foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente aos anos-calendário de 1999 e 2000, por ter ocorrido omissão de receita operacional pela cessão de usufruto de cotas e ações, registrada em contrapartida a conta de investimento no ativo permanente, como se fosse lucro distribuído. Constatou a fiscalização que o contribuinte fiscalizado, *equiparando a relação jurídica entre proprietário/cedente e usufrutuário, como sendo idêntica à relação jurídica entre investidora e investida, eis que, apropriou, erroneamente, os valores recebidos em pagamento pela cessão temporária do exercício do usufruto de ações/quotas de empresas investidas, como sendo decorrentes de dividendos/lucros derivados dessas mesmas ações/quotas de capital, deixou de adicionar os referidos valores à base de cálculo do I.R.P.J., da C.S.L.L., do P.I.S. e da COFINS.*

Conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO FISCAL Nº 02 (fls.112/126) foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2002, sob o argumento de redução indevida do lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não ter ficado comprovada a efetiva utilização da estrutura

compartilhada decorrente do "Convênio de Rateio de Custos Comuns — CRCC" firmado com o Banco Itaú S/A, prejudicando, assim, a dedutibilidade integral das despesas.

Em face da decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou recurso especial de divergência (fls.447 e ss.), apontando, em síntese, que:

- consoante os acórdãos paradigmas n.ºs. 105-16.003 e 202-15.430, a prova documental somente pode ser apresentada após a impugnação caso reste demonstrada a ocorrência de alguma das exceções dispostas nas alíneas do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, bem como que os laudos técnicos trazidos aos autos apenas demonstram que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria de acordo com a técnica contábil, mas não que as despesas deduzidas foram registradas com base nesses critérios;

- o Recorrido não apresentou em sua impugnação qualquer prova da dedutibilidade das despesas declaradas, todavia, a e. câmara *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, com base em "pareceres técnicos" apresentados pelo Recorrido em memoriais de julgamento, oferecidos diretamente à Câmara, que, no caso em tela, sequer foram anexados aos autos.

- o acórdão proferido pela e. câmara *quo* diverge, ainda, do acórdão n.º 105-16.141, proferido pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em julgamento de recurso voluntário interposto por sociedade que, assim como o Recorrido, era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "grupo". Confira-se a ementa do acórdão paradigma: Acórdão nº 105-16.141 (*RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta.*)

O recurso da PFN foi admitido pelo despacho de admissibilidade (fls.469 e ss. do vol.4).

O contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 607 e ss. do vol.4), em que contesta a admissibilidade do recurso, apontando que os paradigmas 202-15.430 e 105-16.003 levados para exame de admissibilidade do Recurso Especial não poderiam servir de precedentes para o caso em questão porque tratam, respectivamente, de: a) preclusão de produção de prova documental em pedido de ressarcimento, situação que diverge da presente pois, no ressarcimento, cabe ao requerente, detentor do suposto crédito, o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito; e b) preclusão do direito de discutir em fase recursal matéria não impugnada, o que não é o caso dos autos, uma vez que todos os argumentos apresentados na fase recursal estavam presentes na peça impugnatória.

No mérito, sustenta que a decisão recorrida, de forma unânime, validou o convênio de rateio de custos, não devendo ser reformada.

Em seguida, o contribuinte apresentou recurso especial (fls.529 e ss. do vol.3), alegando divergência jurisprudencial com relação a duas matérias: (i) decadência; e (ii) constituição do usufruto.

Posteriormente, apresentou petição requerendo a juntada das razões anexas, complementares ao recurso especial.

O recurso especial foi admitido parcialmente pelo Presidente da Câmara, através do despacho de admissibilidade (e-fls.787-791), e confirmado em reexame de admissibilidade (e-fls.792-793), apenas em relação à segunda matéria: apropriação das receitas decorrentes do usufruto de cotas/ações – regime de competência.

Cientificada desse despacho, a PFN apresentou contrarrazões (e-fls.209-220) em que pede a manutenção do acórdão recorrido nesse ponto, sustentando, em síntese, que:

- os acórdãos apresentados como paradigmas do recurso, no mérito, embora tenham adotado o mesmo entendimento defendido pela Fazenda Nacional, no sentido de se aplicar o regime de competência no reconhecimento das receitas operacionais oriundas de cessão de usufruto de ações, anularam integralmente o lançamento, por erro na determinação da base de cálculo pelo regime de caixa, sem, no entanto, resguardar a exigência relativa às receitas proporcionalmente reconhecidas segundo o regime de competência;

- no presente caso, a totalidade da receita deve ser tributada, eis que inexistente qualquer custo para a recorrente, nem mesmo as despesas de conservação;

- não há falar em contabilização de acordo com a equivalência patrimonial situação na qual o proprietário embora possa fazer a cessão do usufruto continua participando do risco, pois o investidor continuou com a propriedade das ações, mas preferiu ceder o direito aos eventuais frutos futuros a outra pessoa que correria por ele o risco, tendo portanto todas as características de locação, sendo portanto tributável;

- ademais, a equivalência patrimonial ocorrida no período não representa qualquer resultado tributável ou dedutível para o investidor, eis que a influência é refletida tão-somente no lucro contábil, inexistindo qualquer efeito no lucro real;

- conclui que a decisão recorrida, neste ponto, deve ser mantida, observando-se, no momento do lançamento, a apropriação da receita auferida de acordo com o regime de competência, ou seja, com a observância do regime "pro rata", levando-se em conta a fluência do prazo contratual do usufruto.

Alerta, ao final, que o acórdão nº 103-22.935, apresentado como paradigma do recurso especial do contribuinte, foi, posteriormente, reformado pelo acórdão nº 9101-01.140, tendo a 1ª Turma da CSRF acolhido parte dos argumentos do recurso fazendário para restabelecer a parte do lançamento que havia sido declarada nula, por considerar que a alteração do lançamento, no caso, representaria mero ajuste na base de cálculo, não se tratando de alteração do critério jurídico do lançamento.

O conselheiro relator inicialmente sorteado no âmbito da 1ª Turma da CSRF detectou a necessidade de saneamento do despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, o qual teria analisado apenas a insurgência recursal pertinente à preclusão processual para apresentação de provas documentais. Indicou o saneador que a citação do terceiro acórdão indicado como paradigma (nº 105-16.141) no referido despacho foi feita no bojo da insurgência quanto à preclusão da produção de provas e não quanto à dedutibilidade do rateio de despesas por critério supostamente não demonstrado, com a prevalência do critério da receita bruta. Propôs, então, *o encaminhamento dos autos ao i. Presidente de Câmara, para complementação do exame de admissibilidade (matéria da dedutibilidade do rateio de despesas por critério supostamente não demonstrado, com a prevalência do critério da receita bruta) e adoção das providências cabíveis.*

A matéria foi admitida pelo despacho de admissibilidade complementar (e-fls. 892-896). Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões complementares (e-fls. 907-918) se insurgindo, inicialmente, contra o próprio despacho complementar, por ausência de previsão regimental e, em seguida, pela ausência de divergência em face do paradigma apresentado. No mais, reitera as contrarrazões anteriores.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Relatora

Conhecimento

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, a teor do art. 67 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

A Fazenda Nacional apresentou o recurso especial aduzindo que a prova documental somente pode ser apresentada após a impugnação caso reste demonstrada a ocorrência de alguma das exceções dispostas nas alíneas do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, bem como que os laudos técnicos trazidos aos autos apenas demonstram que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria de acordo com a técnica contábil, mas não que as despesas deduzidas foram registradas com base nesses critérios.

O recorrido (Acórdão nº 101-96.357) assim decidiu quanto à matéria:

IRPJ — RATEIO DE CUSTOS — DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO — As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio.

Aponta a recorrente que, embora o contribuinte não tenha apresentado em sua impugnação qualquer prova da dedutibilidade das despesas declaradas, todavia, a câmara *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, com base em "pareceres técnicos" apresentados em memoriais de julgamento, oferecidos diretamente à Câmara, que, no caso em tela, sequer teriam sido anexados aos autos.

O contribuinte recorrido nessa matéria apresentou contrarrazões, às fls. 607 e ss., em que contesta a admissibilidade do recurso fazendário, apontando que os paradigmas 202-15.430 e 105-16003 levados para exame de admissibilidade não poderiam servir de precedentes para o caso em questão. Sem razão. Vejamos.

O relator do voto condutor ora recorrido adotou como fundamento a parte do voto contida no acórdão nº 101-96357, onde, em que pese fazer referência às regras processuais previstas no Decreto nº 70.235/72, arts 15 e 16, acaba por desconsiderá-las ao sopesar os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo para fins de acatar os documentos juntados em memoriais na sessão de julgamento, uma vez que serviriam para firmar a convicção do julgador sem necessidade de conversão em diligência.

Tratando-se de matéria referente a norma geral processual, verifica-se que ambos os paradigmas debatem sobre a possibilidade ou não de apresentação de documentos após a impugnação do sujeito passivo, como se vê dos destaques abaixo:

Acórdão nº 105-16003

PRECLUSÃO - A luz das disposições contidas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, tratando-se de prova documental e ressalvados os casos ali previstos, a sua apresentação deve ser feita por ocasião da interposição da peça impugnatória, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual.

Nesse precedente o relator do voto condutor, embora se refira a ausência de contestação, enquadra o caso como ausência de apresentação de prova documental, negando provimento à luz do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, como se extrai do seguinte trecho:

Contudo, relativamente aos valores de imposto de renda na fonte que foram glosados pela Delegacia da Receita Federal, a própria recorrente admite que, quanto a isso, não apresentou, no momento próprio, contestação.

À luz das disposições contidas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, tratando-se de prova documental, que é exatamente a situação que ora se aprecia, a sua apresentação deve ser feita por ocasião da interposição da peça impugnatória, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual.

A lei, entretanto, admite que novas provas documentais possam ser trazidas ao processo após a apresentação da impugnação, desde que [...]

No mesmo sentido é o segundo paradigma, que aponta a preclusão do direito de apresentar prova documental nos seguintes termos:

Acórdão nº 202-15.430

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL — PRECLUSÃO — Na forma do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a prova documental será

apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

O relator do voto condutor naquele precedente também interpreta o mesmo dispositivo em situação em que o contribuinte deixa de juntar a documentação comprobatória dos lançamentos que dariam ensejo ao pedido de ressarcimento de IPI, não fazendo distinção para fins de aplicação da norma no caso concreto de "manifestação de inconformidade", como se vê abaixo:

Aduz a Recorrente que seria "quase impossível" a juntada de tais documentos, razão pela qual, apenas em seu Recurso Voluntário, junta apenas cópias dos livros de registro de entradas de mercadorias, mais (sic) desacompanhadas, uma vez mais, das cópias das notas fiscais que corroboram os lançamentos naqueles efetuados.

A situação de "quase impossibilidade" da produção da prova no momento oportuno (impugnação, ou in casu, manifestação de inconformidade) não está elencada dentre as exceções enumeradas no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, de enumeração taxativa.

Assim, o recurso fazendário deve ser conhecido, pois o objeto da divergência jurisprudencial é o momento válido para a apresentação de provas no bojo do processo administrativo tributário, a partir da interpretação de norma geral que disciplina o regime jurídico processual no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Embora as conclusões relativas ao caso concreto possam ser distintas daquelas existentes nos paradigmas, a tese em debate permanece a mesma: se seria possível a apresentação de provas em momento processual posterior à impugnação ou se haveria preclusão de tal direito, como declararam os acórdãos paradigmáticos.

Considerando-se que o Regimento Interno do CARF não exige a identidade de situações fáticas, mas apenas a similitude suficiente a permitir a aplicação da mesma tese ao caso sob análise, está demonstrada a divergência jurisprudencial.

Ante a existência de divergência relativamente à interpretação de dispositivo legal (art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72), entendo que estão presentes os requisitos para a admissibilidade do recurso da Fazenda Nacional nessa matéria e ratifico o teor do despacho de fls. 1.474, que o admitiu.

O recurso fazendário ainda foi objeto de exame complementar de admissibilidade a partir de despacho de saneamento que constatou que faltou examinar a parte do recurso em que a recorrente aponta que o acórdão proferido pela câmara *quo* diverge, ainda, do acórdão n.º 105-16.141, proferido pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em julgamento de recurso voluntário interposto por sociedade que, assim como o Recorrido, era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "grupo", tendo decidido que uma vez *não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta.*

Em contrarrazões complementares, o contribuinte contesta o despacho de admissibilidade complementar e a divergência em relação ao paradigma.

Sem razão. O Regimento Interno do CARF aponta que a divergência jurisprudencial pode ser demonstrada com base em até dois paradigmas. Assim, o despacho de admissibilidade original não considerou o acórdão n.º 105-16.141 na análise da primeira matéria, pois, caso o fizesse, estaria analisando um terceiro paradigma. Ademais, a recorrente foi expressa ao apontar que o acórdão recorrido "diverge, ainda" do paradigma que tratava apenas da questão do rateio de custos e não da juntada extemporânea de documento (como os 2 paradigmas anteriores), sustentando que não haveria prova de que as despesas foram deduzidas com base no critério de rateio demonstrado nos pareceres, que não seriam suficientes para afastar o arbitramento. Veja-se a conclusão do recurso da PFN:

58 - Dessa forma, conclui-se que:

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

b) os pareceres apresentados pelo Recorrido demonstrariam, apenas, que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria de acordo com a técnica contábil. Todavia, não há nenhuma prova de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério;

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

Desta feita, resta evidenciado que se trata de outra matéria trazida à discussão. Nesse sentido, o despacho de saneamento foi preciso e o despacho de admissibilidade complementar solucionou a falha processual.

Assim, rejeito a preliminar de admissibilidade do recurso fazendário quanto à segunda matéria.

Quanto à divergência em si, veja-se que o referido paradigma assim decidiu:

Ementa: [...]

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

Voto

A empresa sustenta que utiliza metodologia correta apresentou ainda na fase de impugnação Laudos de Avaliação dos Critérios Utilizados no Convênio de Rateio de Custos Comuns pelo Banco Itaú, nos exercícios objeto da autuação.

[...]

É certo que os laudos com data pretérita à ocorrência da fiscalização, poderiam ter sido apresentados aos AFRS no curso dos trabalhos de auditoria, porém assim não agiu a empresa.

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

Como se vê, para fins de comprovação da divergência em relação à prova do critério utilizado no rateio de despesas, não se discute qual o momento exato de apresentação da pretensa comprovação, mas a efetiva comprovação em si. No paradigma não se admitiu a comprovação do método de repartição dos custos pretendida após o procedimento de fiscalização para não alterar o critério de lançamento. No presente caso, todavia, com fulcro nos princípios da verdade material e do formalismo moderado, foram admitidos como prova do critério de rateio elementos apresentados bem depois o procedimento de fiscalização, desconsiderando esse efeito de alterar o critério de lançamento.

Assim, ainda que admitida a juntada extemporânea (objeto da primeira divergência), deve ser perquirido o cabimento da documentação apresentada como fundamento do cancelamento da autuação (segunda divergência).

Nesse sentido, adoto as razões do despacho de admissibilidade complementar (e-fls. 892-896) e conheço do recurso também nessa matéria.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O recurso especial do contribuinte foi admitido apenas em relação à matéria: apropriação das receitas decorrentes do usufruto de cotas/ações – regime de competência, considerando a divergência comprovada a partir dos seguintes paradigmas:

Acórdão 103-22.934:

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.

RATEIO DE CUSTOS. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. A indicação da infração pelo fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou rateio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo sujeito passivo.

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 PARANÁ CIA. DE SEGUROS

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 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 usufruto, 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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (grifou-se)

Acórdão 103-22.935:

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.*

Veja-se que, em ambos os paradigmas, julgados à mesma época pela mesma turma, foi dado provimento ao recurso voluntário, no tocante a essa matéria, para cancelar a autuação por falta de observância do regime de competência.

De fato, como apontado em contrarrazões da PFN, o acórdão nº 103-22.935 foi reformado pela 1ª Turma da CSRF através do acórdão nº 9101-01.140, em sessão de 2 de agosto de 2011, o que não prejudica a admissibilidade recursal, pois a reforma se deu posteriormente à apresentação do recurso especial.

Assim, preenchidos os requisitos, o recurso especial do contribuinte é conhecido, nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls.787-791.

Mérito

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Conhecido o recurso especial da PGFN, inicio a análise pela divergência em relação ao momento de apresentação da documentação, à luz do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, o contribuinte, a fim de comprovar a regularidade de dedução pretendida, relativa a despesas operacionais (mediante rateio de custos), apresentou os seguintes documentos juntamente com seu recurso voluntário:

a) Parecer do Professor Eliseu Martins ao Banco Itaú sobre a Contabilização de Constituição de Usufruto a Título Oneroso de Ações Avaliadas pela Equivalência Patrimonial, datado de 31/07/2006 (doc.3, fls. 339 e ss. do vol.2); e

b) Parecer técnico do Fipecafi quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú relacionados ao convênio de rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal (doc.4, fls. 346 e ss. do vol.2).

No que interessa ao presente recurso, a decisão recorrida acatou o Parecer técnico do Fipecafi, por considerar que ele comprovaria a regularidade do procedimento de rateio de despesas adotado pelo contribuinte, tendo como fundamentos os princípios da verdade material e do formalismo moderado para considerar comprovada a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, e determinou o cancelamento da glosa.

O relator do voto condutor recorrido adotou como fundamento os exatos termos da decisão contida em outro processo de empresa do conglomerado ITAÚ, em que foi apreciado o mesmo convênio (acórdão nº 101-95.791), e fez consignar o trecho daquele acórdão:

Portanto, considerou a decisão recorrida que nem com a impugnação o sujeito passivo apresentou os elementos (demonstrativos, planilhas, etc.) para comprovar a regularidade do rateio.

Dentro do que lhe foi apresentado, irretocável a decisão recorrida. Isso porque os elementos trazidos não eram foram suficientes para formação da convicção, e diligências ou perícias na fase de julgamento se justificam quando o sujeito passivo tiver trazido todos os elementos de que dispunha para provar a correção do seu procedimento e quando essas provas tiverem gerado dúvidas no espírito do julgador. Não, porém, se o impugnante não se desincumbiu desse ônus, como no caso concreto. Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Isso poderia significar a reabertura do procedimento fiscalizatório e a eternização do processo, com a frustração de seus objetivos.

De se observar que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pelo impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam. Não cabe exigir da fiscalização que, ante a ausência de fornecimento de elementos para averiguar o rateio feito, o homologue.

Por outro lado, não é razoável impugnar o rateio de despesas, se não houver dúvidas quanto à efetiva repartição dos custos. Assim, a fiscalização agiu com ponderação e equilíbrio ao acatar o rateio aplicando o método indireto, o único a que pôde ter acesso e que, inclusive, é o mais freqüentemente adotado.

Em seguida, registrou:

Ocorre que o Recorrente está agora trazendo pareceres técnicos de renomadas entidades, que analisam procedimentos contábeis

do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos, e relatam uma revisão e avaliação dos métodos utilizados no rateio de custos comuns do Conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003.

A primeira questão que se põe é definir se esses trabalhos devem ser levados em consideração nessa altura do processo. E essa definição demanda a ponderação de princípios, uma vez que, como já dito, não obstante o processo administrativo fiscal ser informado pelo princípio da verdade material e do formalismo moderado, a inobservância da prática de atos preestabelecidos e de prazos desvirtua o objetivo do processo.

Sopesando os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, entendo que, caso os documentos trazidos com o memorial não permitissem ao julgador formar convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual.

Para, em seguida, acatar a documentação e cancelar a autuação.

De acordo com a norma que rege a preclusão no processo administrativo fiscal (art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72), a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Documentos apresentados no momento do julgamento pela turma *a quo* foram considerados suficientes para formar a convicção dos julgadores quanto à improcedência do lançamento. Como visto, o acórdão recorrido fez tábula rasa da previsão contida no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, o qual deve servir de parâmetro para todos os julgadores.

Com a devida vênia, dirirjo das conclusões apontadas pelo recorrido por entender incabível afastar dessa maneira a regra da preclusão processual. Ademais, aqui, não se trata de simples complementação de elementos já juntados aos autos, mas de prova nova, o que não deve ser acatado.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso fazendário para desconsiderar a juntada extemporânea dos documentos representados pelos pareceres apresentados em memoriais.

Em razão disso, resta prejudicada a segunda divergência, quanto à comprovação do critério de rateio com base em tais documentos.

Contudo, tendo sido vencida na votação sobre a admissibilidade da primeira matéria, passo a enfrentar a questão.

Vale lembrar que, após intimar o contribuinte, a fiscalização entendeu que as informações prestadas não eram suficientes para demonstrar a efetiva realização das despesas, a sua necessidade e usualidade, glosando-as da apuração do lucro real e lavrando os autos de infração em litígio com fulcro, em especial, no art. 299 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A documentação apresentada posteriormente pertinente à matéria trata-se de parecer elaborado em 2006, posteriormente à autuação, representado por: *Parecer técnico quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú relacionados ao convênio de rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal (doc.4, fls.346 e ss. do vol.2), elaborado pelo Fipecafi.*

Neste caso, o estudo foi descrito como tendo por objetivo avaliar as práticas de custeio adotadas pelo Banco Itaú S/A, contemplando tanto os aspectos conceituais como os procedimentos metodológicos utilizados para rateio do custo das atividades compartilhadas com suas empresas ligadas.

É certo que é ônus do contribuinte fazer prova da dedutibilidade das despesas, comprovando os custos efetivamente incorridos e não apenas apresentando esclarecimentos quanto à sua metodologia de rateio, a teor do disposto nos arts. 923 e 932 do RIR/99:

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

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

No caso dos autos, desse ônus não se desincumbiu o contribuinte apresentando simplesmente um parecer que descreve a metodologia do rateio e atesta sua conformidade com a técnica contábil. Inexiste, contudo, prova efetiva de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério, do que o contribuinte foi exaustivamente intimado durante o procedimento de fiscalização.

Nesse sentido, a ausência de comprovação hábil permanece, assim como já fora observado pela decisão de primeira instância quando rechaçou outro laudo apresentado com a impugnação:

67. *Em relação aos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para cada uma das empresas signatárias do referido contrato de rateio, cumpre observar que embora estejam datados de 16/05/2004 (conforme fls. 215/250), antes, portanto, dos procedimentos fiscais que deram origem à autuação, não foram apresentados à autoridade autuante, mesmo tendo a autuada sido intimada várias vezes a fazer prova dos critérios de rateio. Tais laudos somente foram trazidos à baila em sede de impugnação e se limitam a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem, contudo, trazer qualquer demonstrativo que possibilite determinar com precisão se os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição das despesas levado a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio.*

68. *É importante ressaltar que a autoridade fiscal não contesta o critério de rateio em si, mas sim a falta de demonstração de que, ao adotar tal critério, a empresa tenha incorrido nas despesas efetivamente registradas nos seus livros contábeis e fiscais. Os laudos trazidos na impugnação em nada contribuem para elucidar essa questão. Se tais laudos tivessem sido apresentados à autoridade fiscal, esta poderia ter intimado a empresa de auditoria a prestar esclarecimentos a respeito da efetividade das despesas rateadas. Sem elementos (demonstrativos, planilhas etc.) que comprovem a regularidade das despesas rateadas, não há como serem aceitos, em sede de impugnação, os referidos laudos.*

Da mesma forma, neste momento, não tendo sido comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal entre empresas interligadas, através da demonstração da efetividade das despesas rateadas, deve prevalecer o critério com base na receita bruta adotado pela fiscalização.

Nesse sentido, faço menção ao Acórdão nº 9101-003003, julgado em 08/08/2017, o qual tratou situação bem semelhante à dos presentes autos.

Diante disso, dou provimento ao recurso da PFN para reformar o acórdão recorrido, mantendo a decisão de primeira instância no tocante à glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias pela fiscalização no ano-calendário de 2002, decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns".

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

No mérito, o contribuinte se insurge quanto à decisão recorrida que considerou que *o produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas, devendo ser tributado integralmente o valor recebido, entretanto, a apropriação deve ser realizada de conformidade com o regime de competência, obedecendo o prazo determinado no contrato, conforme ementa abaixo:*

IRPJ — USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES DE CAPITAL — VALORES RECEBIDOS PELA CESSÃO DE USUFRUTO — TRIBUTAÇÃO DOS VALORES — REGIME DE COMPETÊNCIA - O produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas, devendo ser tributado integralmente o valor recebido, entretanto, a apropriação deve ser realizada de conformidade com o regime de competência, obedecendo o prazo determinado no contrato.

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.

Como relatado, a acusação fiscal considerou que o contribuinte teria omitido receita operacional ao ter contabilizado as receitas de cessão de usufruto de ações contra a conta representativa do investimento, como se fossem lucros distribuídos.

Por seu turno, alega o recorrente que não cedeu o usufruto, ou seja, o exercício do usufruto que seria equiparável à cessão do exercício de usufruto, tal qual a locação, mas, como proprietário das ações, constituiu o direito real de usufruto em favor dos usufrutuários que só pode ser levado a efeito pelo proprietário no caso, o recorrente.

De acordo com o recorrente, não ocorreu cessão do usufruto por parte dele, pois só quem pode ceder o usufruto é o usufrutuário, e, no seu caso, ele detinha a propriedade plena e sobre essa constituiu o usufruto.

Portanto, a controvérsia de fundo, como resumido no acórdão recorrido, pertine ao tratamento tributário a ser dado ao valor recebido pelo proprietário, pela constituição onerosa do usufruto.

O voto condutor concluiu que não havia como prosperar os argumentos do contribuinte no sentido de que o tratamento deveria ser o de equivalência patrimonial, quando o proprietário, embora possa fazer a cessão do usufruto, continua participando do risco. Ao contrário, registrou:

Diante do que foi acima exposto, é de se concluir que no caso ora em questão deve ser mantida a exigência, eis que o produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas, tendo em vista que procedeu a permuta de um eventual resultado futuro, pelo recebimento em espécie, transferido temporariamente a titularidade das ações que possuía, por um valor determinado e com prazo pré-estabelecido, e com isso, o risco pelo recebimento de dividendos e juros sobre o capital passou a ser do usufrutuário, não mais da recorrente, devendo, portanto, ser integralmente tributado o valor recebido pelo Recorrente.

Em seguida, concluiu que, como a fiscalização não procedeu ao rateio, lançando o valor integral da receita decorrente do contrato na data de sua constituição, deveria o lançamento ser retificado no sentido de proceder à correta distribuição dos valores nos anos-calendário em que houve o lançamento, como se vê:

Entretanto, a despeito de me manifestar pela tributação da receita acima auferida, entendo que a apropriação da mesma deve ser oferecida à tributação de acordo com o regime de competência, ou seja, com a observância do regime "pro rata", levando-se em conta a fluência do prazo contratual do usufruto, eis que para o reconhecimento da renda, a legislação fiscal e os entendimentos administrativos e judiciais, bem como a legislação comercial, indicam a necessidade de observância do regime de competência, segundo o qual as receitas devem ser reconhecidas na contabilidade no momento em que auferido o direito a seu recebimento, mesmo que ainda não tenha ocorrido sua realização pecuniária ou mesmo que já tenha ocorrido.

Ao final, o provimento parcial do recurso voluntário deu-se no sentido de que deveria ser observado o regime de competência na apuração e que a alteração do lançamento, no caso, representa mero ajuste na base de cálculo, não se tratando de alteração do critério jurídico do lançamento.

Sem reparos, neste ponto, à decisão recorrida.

Como noticiado, um dos paradigmas apresentados pelo recorrente tratou de idêntica discussão, tendo sido reformada a decisão favorável ao contribuinte no julgamento do processo nº 16327.001653/2004-03, pela 1ª Turma da CSRF, em 2 de agosto de 2011, nos termos do acórdão nº 9101-01140, de minha relatoria.

Considerando que o processo tratava dos mesmos fatos, uma vez que o contribuinte INTRAG PART ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA também fazia parte do mesmo conglomerado (ITAU), conforme relatado pela autoridade fiscal neste processo (fls.113 do vol.1), com a devida vênia, transcrevo e adoto as mesmas razões de decidir no presente caso:

Quanto ao mérito do litígio, a Fazenda Nacional questiona a anulação do lançamento por falta de apuração das receitas pelo regime de competência, receitas essas oriundas da contraprestação pela constituição de usufruto de cotas ou ações firmado pela recorrida. Sustenta a recorrente que parte do lançamento corresponde ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência e deve ser mantido.

Em razão da anulação total do lançamento, a restauração parcial nesta instância especial, conforme solicitado pela recorrente, se for o caso, pressupõe a consistência da autuação.

Nos termos descritos pela fiscalização (fls. 40), foi verificado que a recorrida, *in verbis*:

contabilizou os valores recebidos de usufrutuários e correspondentes à cessão temporária de usufruto de cotas de

capital, inicialmente, a crédito da conta transitória retificadora do investimento, e posteriormente transferiu esses valores a crédito da conta investimento, reduzindo seu valor contábil a título de "custo da operação", para, finalmente, ajustar o saldo da conta investimento com o valor do patrimônio líquido da empresa investida, através da equivalência patrimonial.

Enquanto a recorrida adotou a sistemática de registrar o preço do usufruto como redução do valor do investimento objeto desse usufruto, tratando-o como adiantamento dos dividendos, a fiscalização tomou por base o reconhecimento de receita autônoma para lavrar o auto de infração por redução indevida das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, entendendo que houve cessão de ativo com contrapartida pecuniária.

A análise do caso atrai a incidência do art. 109 do CTN que determina que “os princípios gerais do direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Para fins de tributação, interessa a natureza intrínseca do ato e não o conceito dado pelas partes contratantes.

O instituto do usufruto é reconhecido pelo Direito Tributário em sua concepção civilista de direito real em que o usufrutuário tem o direito de possuir e receber os frutos da coisa, enquanto o proprietário mantém a sua propriedade, consoante dispunha o art. 713 do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos, *verbis*:

Art. 713. Constitui usufruto o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade.

No usufruto, ocorre a transferência temporária dos direitos de usar e fruir da coisa, enquanto o titular do domínio retém o poder de dispor da mesma. Impõe-se, assim, a coexistência de dois titulares do direito sobre o objeto do usufruto: o usufrutuário e o nu proprietário. Em outras palavras, na constituição do usufruto, o direito de propriedade é bipartido pela imposição do ônus temporário. Ambos os titulares passam a exercer direitos sobre cada uma das parcelas do domínio desmembrado.

No usufruto de ações, como é o caso dos autos, o usufrutuário goza do direito aos dividendos e bonificações. Como em qualquer outra hipótese de cláusula ou ônus que gravem a ação, o usufruto deve ser averbado, para ter eficácia perante terceiros, em se tratando de ação nominativa, no livro de Registro de Ações Nominativas ou, se escritural, nos livros da instituição financeira que registrará no extrato da conta de depósito do acionista. É o que determina o art. 40 da Lei nº 6.404/76, aplicável subsidiariamente às sociedades limitadas, à época dos fatos, por força do art. 18 do Decreto nº 3.078/19, no caso do usufruto de cotas.

Os contratos analisados demonstram a constituição onerosa de usufruto, através do qual o usufrutuário pagou o preço avençado pelo

direito à percepção dos frutos equivalentes a dividendos e juros sobre capital próprio durante determinado período e a nu proprietária incumbiu-se de sua averbação.

A fiscalização, após afastar a ocorrência de ganho de capital, uma vez que inexistiu transmissão de direito caracterizando alienação, considerou a operação realizada pela recorrida equivalente a locação, conforme demonstram os seguintes trechos do Termo de verificação fiscal, às fls. 43:

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.

[...]

3.8 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, determinado usufrutuário.

A recorrida, por outro lado, sustenta que não se está diante de uma receita operacional equivalente a aluguel, mas sim de uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento), tendo havido a transmissão do direito real de uso e gozo do bem.

Por certo que se deve distinguir o direito real de usufruto propriamente dito da cessão do exercício do usufruto por título gratuito ou oneroso. Ao ceder o exercício do usufruto, o usufrutuário cede a percepção dos frutos da coisa (direito pessoal), mantendo o direito real que é intransferível a terceiros.

Através do Parecer Normativo Cosit nº 4/95, citado na acusação, a Administração Tributária, visando orientar a tributação da pessoa física, manifestou-se sobre o tema analisando os arts. 717 e 724 do Código Civil de 1916, e concluindo que podem ocorrer duas operações típicas no usufruto: (i) a alienação, que só pode ter como adquirente aquele que detém a nua propriedade; e (ii) a cessão de exercício do usufruto, que pode ser a título gratuito ou oneroso, e realizada com terceiros.

De acordo com o referido parecer, enquanto na alienação, o alienante (usufrutuário) deve tributar o ganho de capital apurado, na cessão do exercício do usufruto as importâncias recebidas pelo cedente são consideradas receitas de aluguel e tributadas como tal.

A fiscalização referiu-se ao PN Cosit nº 4/95 como um dos fundamentos da equiparação por analogia com receitas de aluguel, para fins de tributação, o que não tem o condão de afastar a realidade dos fatos corretamente descritos no termo de verificação fiscal.

Assim, se é certo que o parecer não analisa exatamente a hipótese do presente caso, disso se apercebeu a fiscalização, que o citou apenas subsidiariamente, referindo-se, em verdade, à cessão do direito de usar e fruir da coisa.

A impropriedade técnica incorrida pela fiscalização ao se referir a “cessão de usufruto” não prejudicou a defesa, já que a divergência entre fisco e contribuinte limita-se à natureza do valor recebido pela recorrida, na condição de proprietária das ações/cotas, pelo prazo contratual, em função da operação realizada, e sua consequente contabilização.

Em todos os contratos analisados, a proprietária (recorrida) constitui usufruto sobre determinadas cotas/ações, por determinado período, com termo final, cujo preço foi pago pelo usufrutuário na assinatura do mesmo, com exceção do quarto contrato, em que parte do pagamento foi diferido para outro momento.

Nota-se que o Parecer Normativo Cosit nº 4/95, analisa a questão sob o ponto de vista do usufrutuário, a partir do usufruto já constituído, tratado no art. 717 do Código Civil de 1916, *verbis*:

Art. 717. O usufruto só se pode transferir, por alienação, ao proprietário da coisa; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso.

Assim, o usufruto poderia ser transferido, por alienação, pelo usufrutuário, apenas ao proprietário, para consolidação da propriedade plena, mas seu exercício poderia ser cedido a terceiro a título gratuito ou oneroso. Todavia, no novo Código Civil de 2002, a regra constante do dispositivo em questão foi alterada para excluir a hipótese de alienação:

Art. 1.393. Não se pode transferir o usufruto por alienação; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso.

A novel redação dada ao dispositivo pelo Código Civil de 2002 veio esclarecer, a *contrario sensu*, que sem a transmissão da propriedade de forma integral não há alienação. O usufrutuário, que é quem detém o usufruto, pode cedê-lo, mas não aliená-lo, por não deter a propriedade integral. O que antes se denominada “alienação” pelo usufrutuário correspondia meramente à extinção do usufruto, pelo devolução dos poderes de usar e fruir ao nu proprietário.

Analisando sob o ponto de vista do proprietário, na constituição de usufruto ocorre a transmissão do direito real de usar e fruir do bem por determinado período, ficando o bem dado em usufruto gravado com um ônus real, enquanto o direito de dispor permanece como o nu proprietário. Não há transmissão da propriedade, mas de uma parcela do domínio.

Na forma da lei, a alienação do bem é pressuposto da ocorrência do ganho de capital, como se depreende do seguinte dispositivo do RIR/99:

Art.225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, §1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º). (destaquei)

Como na constituição do usufruto o poder de disposição permanece com o nu proprietário, não se tem valor de alienação.

No presente caso, a recorrida tratou o recebimento do preço do usufruto como adiantamento dos dividendos em conta redutora do investimento e apurou o resultado em momento posterior, após a distribuição dos dividendos ao usufrutuário, considerando o montante dos dividendos distribuídos como custo dessa operação.

Caso se tratasse de efetiva de alienação de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido, a apuração de ganho ou perda de capital deveria seguir a regra do art. 426 do RIR/99, computando-se como custo os valores reconhecidos na forma da lei, *in verbis*:

Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I- valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II- ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III- provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (destaquei)

Todos os custos permitidos pela legislação para fins de apuração de ganho de capital deveriam estar reconhecidos na contabilidade da investidora, o que não ocorreu no presente caso.

Nesse sentido, entendo que procedeu corretamente a fiscalização ao afastar a hipótese de apuração de ganho de capital na constituição do usufruto, pois de alienação não se trata e não se apura lucro ou prejuízo em razão de custos estimados.

Na constituição do usufruto, foi estipulado um preço fixo pela transmissão da expectativa de direito de receber os dividendos a serem eventualmente disponibilizados pela investida. A álea do contrato, para o usufrutuário, consistia no risco de inexistirem dividendos a serem distribuídos ou existirem em valor menor do que aquele pago pelo usufruto. Por outro lado, a nu proprietária (recorrida), ao receber o preço fixo pelo usufruto, superou o risco de receber dividendos eventualmente distribuídos em montante menor do que aquele preço.

O investimento objeto do usufruto era avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme determinado no art. 248 da Lei nº 6.404/76.

De acordo com o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 18, o método de equivalência patrimonial *“é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da parte do investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida.”*

Contabilmente, o valor da participação societária registrada pela investidora (proprietária das ações) deve acompanhar as variações do valor do patrimônio líquido da investida, como esclarecem os autores do Manual de Contabilidade Societária (FIPECAFI, 2010, p.174-175):

“O valor do investimento é determinado mediante a aplicação, sobre o valor de cada mutação do Patrimônio Líquido da investida, da percentagem de participação em seu capital.[...] Qualquer mutação ocorrida nesse patrimônio líquido corresponderá a um ajuste no saldo contábil do investimento, na contabilidade do investidor, mas somente as mutações provenientes de lucro ou prejuízo apurado pela coligada (ou controlada) é que serão reconhecidas no resultado do período do investidor.”

Da mesma forma, na distribuição de dividendos, a contabilidade da investidora deve reconhecer a realização parcial do investimento, conforme se extrai do mesmo manual (p. 176-177):

10.4.2 Dividendos distribuídos

Pelo MEP, os lucros são reconhecidos no momento de sua geração pela investida. Dessa forma, quando se efetivar a distribuição de tais lucros como dividendos, estes devem ser

registrados em caixa ou bancos e deduzidos da conta de Investimentos. O fato é que os dividendos recebidos em dinheiro representam uma realização parcial do investimento, ou dizendo melhor, dos lucros anteriormente reconhecidos no investimento pelo MEP. Na investida, representam uma redução do patrimônio líquido que deve ser acompanhada por uma redução proporcional do investimento, como as demais variações. O lançamento contábil, portanto, é:

BANCOS	débito
a INVESTIMENTOS EM COLIGADAS	crédito

No caso de a coligada distribuir dividendos sobre o resultado de exercício a ser encerrado, o procedimento na controladora será o de registrar somente a parcela já formalmente deliberada (não enquanto proposta apenas) pela investida. Veja-se que o procedimento estará coerente com a investida, uma vez que esta irá contabilizar esses dividendos como conta redutora do Patrimônio Líquido na parcela formalmente aprovada também. Em resumo, os dividendos devem ser reconhecidos (reduzindo-se o saldo contábil do investimento) quando estiver estabelecido o direito do investidor de recebê-los.” (destaquei)

Nota-se que a avaliação pelo equivalência patrimonial obedece ao princípio da competência na medida em que se trata de investimento de caráter permanente, cujas modulações ocorrem ao longo do tempo e devem refletir a realidade dos fatos.

Em decorrência da sistemática do MEP, ordinariamente, a percepção de lucros e dividendos pela investida deixaria de ser tributada na investidora em razão de já ter sido tributada como receita na investida.

Nesse sentido, a legislação do Imposto de Renda, ao conceder o benefício da isenção aos rendimentos de participações societárias, restringe-se aos lucros e dividendos da investida, como de depreende dos dispositivos seguintes do RIR/99:

Art. 379. Ressalvado o disposto no art. 380 e no §1º do art. 388, os lucros e dividendos recebidos de outra pessoa jurídica integrarão o lucro operacional (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 11 e 19, inciso II).

§1º Os rendimentos de que trata este artigo serão excluídos do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, quando estiverem sujeitos à tributação nas firmas ou sociedades que os distribuíram (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, §2º, alínea "c", e Lei nº 3.470, de 1958, art. 70).

(...)

Art.388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior,

mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

§1º Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22, parágrafo único).

[...]

Em resumo, ao apurar lucros, a empresa investida tem seu patrimônio líquido aumentado e, posteriormente, na distribuição de dividendos, o patrimônio se reduz na mesma proporção.

Esse acompanhamento da variação patrimonial da investida através da avaliação pelo método da equivalência patrimonial deve ocorrer enquanto a investidora detém a propriedade plena das ações ou cotas de capital.

No caso sob análise, todavia, durante a vigência do usufruto, o pagamento dos dividendos foi feito diretamente à usufrutuária, em conformidade com o disposto na Lei nº 6.404/76, *litteris*:

Art. 205. 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 assembleia-geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social. (destaquei)

A partir do momento em que deixa de ter o direito de receber os dividendos, pela constituição do usufruto, o valor do seu investimento deixa de variar conforme a variação patrimonial da investida em decorrência da distribuição de dividendos (cujas cotas/ações constituem o objeto do usufruto), porquanto a investidora (nu proprietária), não terá direito ao recebimento desses frutos.

Na prática contábil, enquanto durar o usufruto, a participação societária detida pela investidora não sofrerá reflexo da constituição do mesmo.

Nesse sentido, trago à colação o seguinte trecho da declaração de voto da ilustre ex-conselheira Sandra Faroni proferida no Acórdão nº 101-95960, *in verbis*:

Admitindo que as controladas, sobre cujas ações foi constituído o usufruto, tenham lucro e distribuam dividendos, as conseqüências serão as seguintes:

No balanço de 31/12/99 o valor do investimento (de cada uma das participações) deverá ser ajustado pela equivalência patrimonial, e o ajuste positivo em decorrência dos lucros da controlada constituirá receita de participação societária, não afetando o lucro real (será excluído). Na distribuição dos dividendos a Recorrente nada contabilizará, porque quem receberá os dividendos será o usufrutuário (o Banco nau). A receita de equivalência antes contabilizada pela Recorrente (e que não foi tributada), será neutralizada pela distribuição, que reduzirá o patrimônio líquido da investida pelo valor distribuído. Assim, com abstração de resultados supervenientes, na nova avaliação do investimento pela equivalência patrimonial, o valor do investimento será reduzido em função da distribuição dos dividendos, e o valor do ajuste constituirá despesa de participação societária, que também não influenciará o lucro real (será adicionado).

Quanto ao valor recebido pela instituição do usufruto, não há dúvida de que representa uma receita do proprietário. Tratar-se, de fato, de importância recebida pela cessão, por prazo determinado (um ano), da faculdade de fruir (receber os dividendos) das ações. O proprietário de bem sobre o qual instituiu usufruto em favor de terceiro está, inquestionavelmente, cedendo a esse terceiro seu direito de fruir do bem pelo prazo de duração do usufruto. A receita recebida pela constituição do usufruto representa, sem dúvida, receita decorrente de cessão de direito (direito de fruir). Não se trata, repita-se, de cessão do exercício do usufruto, que, como se sabe, só pode ser feito pelo usufrutuário, e não pelo proprietário (art.1.393 do CC.).

Ressalte-se que o contrato de constituição de usufruto não prevê qualquer contraprestação por parte da proprietária das ações em função da distribuição ou não de dividendos, ou seja, não há qualquer vinculação com os resultados futuros da investida. Como já referido, aqui reside a álea do negócio.

Pela independência dos resultados futuros oriundos do investimento, a percepção do valor ajustado em função da constituição do usufruto não pode ser considerado antecipação de dividendos ou de juros sobre capital próprio, não tendo qualquer reflexo no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

Ao contabilizar o valor recebido pela constituição do usufruto como redução do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, a recorrida indevidamente equiparou a relação jurídica entre nu proprietária e usufrutuário com a relação entre investidora e investida.

Como demonstrado anteriormente, não se pode dar o mesmo tratamento contábil de reconhecimento pela equivalência patrimonial quando do recebimento do valor pela constituição do usufruto e da distribuição dos dividendos ou juros ao usufrutuário. Em razão disso, a relação jurídica entre investidora e investida é completamente distinta da

relação entre nu proprietária e usufrutuária, ao contrário do que entende a recorrida.

Disso se conclui que a contabilização da operação de constituição de usufruto de cotas/ações por meio de conta retificadora do ativo investimento, sem transitar pela conta de resultado, não se coaduna com a melhor técnica contábil e não encontra suporte legal.

Logo, o preço ajustado na constituição do usufruto, pela cessão onerosa do direito de usar e fruir de parte dos seus investimentos, é receita integral da proprietária, referente ao período de vigência do contrato, devendo ser reconhecida em conta de resultado e tributada na forma da legislação de regência.

Assim decidiu o acórdão recorrido, que, todavia, entendeu pela nulidade total do auto de infração lavrado sem observância ao princípio da competência, o que, para a maioria dos julgadores do colegiado *a quo*, caracterizou erro insanável.

No recurso contra aquela decisão, ora examinado, o equívoco do lançamento apontado pela recorrente restringe-se à apuração da base de cálculo pela tributação de toda a receita, correspondente a 12 (ou 36) meses de contrato, integralmente ao final dos anos-calendário 1999 e 2000, pois a receita recebida pela recorrida no momento da constituição do usufruto ou em contraprestação a esse correspondia ao direito de uso e fruição das ações/cotas pelo prazo de um ano ou de três anos, no caso do último contrato.

Em se tratando de operação de longo prazo, cujos efeitos se refletirão no curso do tempo – e aqui reside a semelhança com o contrato de locação –, recomenda o regime de competência, previsto no art.177 e referido no art. 187, §1º, ambos da Lei nº 6.404/76, que o reconhecimento da receita seja distribuído durante todo o prazo de vigência do contrato, sendo transferido mensalmente para a conta de receita operacional.

Seguindo a boa técnica contábil, em consonância com o disciplinado no art. 9º da Resolução CFC nº 750, de 29/12/93, o montante assim recebido deve ser reconhecido como receita em parcelas mensais, proporcionalmente *pro rata die* ao período de tempo transcorrido desde a assinatura do contrato até sua extinção, considerando a opção da recorrida pelo regime do lucro real anual.

O valor recebido a título de usufruto equivale a receita operacional, daí, não caber a aplicação do art. 146 do CTN.

Nesse sentido, quanto à alteração do lançamento na fase litigiosa, a jurisprudência do Carf mostra-se largamente favorável, por não se tratar de alteração do critério jurídico do lançamento, mas de mero ajuste na base de cálculo, sem modificação no enquadramento legal, nem na forma como a fiscalização interpretou os fatos.

Esse foi o entendimento recentemente manifestado pelo colegiado em caso semelhante, dado por votação com ampla maioria, no acórdão nº 9101-00.630, de 6 de julho de 2010, com a seguinte ementa:

USUFRUTO DE AÇÕES, RECEITA, REGIME DE COMPETÊNCIA. 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.

Por todo o exposto, conheço parcialmente do recurso da Fazenda Nacional e, na parte conhecida, dou-lhe provimento para restabelecer o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins quanto às receitas operacionais oriundas dos contratos de usufruto firmados em 1999 e 2000, na parte corretamente apropriada segundo o regime de competência, ou seja, proporcionalmente aos dias decorridos entra a data de celebração dos respectivos contratos (29/10/99, 08/11/99 e 27/11/00) e o último dia do ano-calendário objeto da autuação respectiva (31/12/99, para os contratos celebrados em 1999 e 31/12/2000, para o contrato celebrado em 2000). (grifou-se)

Veja-se que, assim como no acórdão ora recorrido, decidiu-se naquele caso que *a contabilização da operação de constituição de usufruto de cotas/ações por meio de conta retificadora do ativo investimento, sem transitar pela conta de resultado, não se coaduna com a melhor técnica contábil e não encontra suporte legal e que o preço ajustado na constituição do usufruto, pela cessão onerosa do direito de usar e fruir de parte dos seus investimentos, é receita integral da proprietária, referente ao período de vigência do contrato, devendo ser reconhecida em conta de resultado e tributada na forma da legislação de regência.* Ou seja, pelo regime de competência.

E, no mesmo sentido do presente recorrido, decidiu-se por considerar devida a parte do lançamento corretamente apropriada segundo o regime de competência.

Ainda no mesmo sentido do acórdão recorrido, cabe referir outro julgado da CSRF sobre os mesmos fatos, Acórdão nº 9101-002999, de 08/08/2017, em que se manteve a tributação proporcional, nos termos da seguinte ementa:

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.

Assim, considerando-se ser procedimento comum e atividade típica inerente ao julgamento a exclusão da base de cálculo de um valor nela incluído equivocadamente, mantendo-se apenas o devido, não há razão para alterar o acórdão recorrido.

Em razão de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Com o devido respeito, ousou discordar da posição da i.Conselheira relatora quanto à questão da preclusão processual.

A Fazenda Nacional alega em seu recurso especial (e-fls. 473 a 490) que:

1. a juntada aos autos dos pareceres apresentados pelo Recorrido em memoriais não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72;
2. os pareceres apresentados pelo Recorrido demonstrariam, apenas, que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria de acordo com a técnica contábil. Todavia, não há nenhuma prova de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério;
3. a apuração das despesas dedutíveis mediante o critério adotado pela fiscalização está correta, e não pode deixar de ser aceita em função de pareceres apresentados extemporaneamente, que sequer foram aferidos pela fiscalização. Não é possível o arbitramento condicional.

A recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial sobre a preclusão processual, mediante o confronto dos acórdãos recorrido e paradigma, nº 101-96.357 (e-fls. 439 a 469) e 105-16003, respectivamente.

O v.acórdão recorrido entendeu que os pareceres apresentados em memoriais de julgamento do recurso voluntário, por não necessitarem de diligência e por fazerem prova do alegado pelo contribuinte, poderiam ser aceitos extemporaneamente.

Acompanhe-se (e-fls. 457 a 459):

(...)

Ocorre que o Recorrente está agora trazendo pareceres técnicos de renomadas entidades, que analisam procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos, e relatam uma revisão e a avaliação dos métodos utilizados no rateio de custos comuns do Conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003.

A primeira questão que se põe é definir se esses trabalhos devem ser levados em consideração nessa altura do processo. E essa definição demanda a ponderação de princípios, uma vez que, como já dito, não obstante o processo administrativo fiscal ser informado pelo princípio da verdade material e do formalismo moderado, a inobservância da prática de atos preestabelecidos e de prazos desvirtua o objetivo do processo.

Sopesando os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, entendo que, caso os documentos trazidos com o memorial não permitissem ao julgador formar convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual.

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

(...)

Já o acórdão paradigma nº 105-16003, se posicionou no sentido de que as únicas ressalvas a regra da preclusão são as dispostas no §4º, do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Retome-se a letra do dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Diante da divergência posta, entendo que a recorrente, neste caso, não tem razão. Isto porque, o princípio da verdade material – que tem cabimento justamente nas hipóteses não elencadas pelo §4º, do art. 16 – deve prevalecer no caso concreto.

Esclareço.

Primeiramente, necessário entender aqui que, o objeto da prova é o fato; e que, ao lado do objeto da prova está a sua finalidade, qual seja, a verdade. Ou seja, a finalidade da prova é identificar, de maneira descritiva, a forma e condições pelas quais o fato realmente aconteceu, ou seja, a prova nos permite identificar a verdade material, real, substancial.

Habitualmente, em todos os ordenamentos que possuem em sua estrutura de Estado um Poder Judiciário, está a ideia de que o processo busca estabelecer se os fatos realmente ocorreram ou não. A Verdade dos fatos no processo é tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

A Verdade formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei. De outra banda, a Verdade material é aquela ocorrida no mundo dos fatos reais, ou melhor, em setores de experiência distintos do processo, obtido mediante instrumentos cognitivos distintos das provas judiciais.

Nesse contexto, não é difícil definir o que vem a ser a Verdade formal, pois é aquela obtida – repita-se – mediante o uso dos meios probatórios admitidos em lei. O problema é conceituar a Verdade material, pois inicialmente chegamos ao seu conceito por mera exclusão. Qualquer outra “Verdade” que não a formal, é a material. A Verdade material, nesse sentido, admite outros meios de comprovação e cognição não admissíveis no âmbito do processo.

Obedecidas as regras do ônus da prova e decorrida a fase instrutória da ação, cumpre ao juiz ter a reconstrução histórica promovida no processo como completa, considerando o resultado obtido como Verdade — mesmo que saiba que tal produto está longe de representar a Verdade sobre o caso em exame.

Com efeito, as diversas regras existentes no Código de Processo Civil tendentes a disciplinar formalidades para a colheita das provas, as inúmeras presunções concebidas *a priori* pelo legislador e o sempre presente temor de que o objeto reconstruído no processo não se identifique plenamente com os acontecimentos verificados *in concreto* induzem a doutrina a buscar satisfazer-se com outra “categoria de Verdade”, menos exigente que a Verdade material.

É por isso que, ao admitir a adoção da Verdade material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade. Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

Parte-se da premissa de que o processo civil, por lidar supostamente com bens menos relevantes que o processo penal, por exemplo, pode contentar-se com menor grau de segurança, satisfazendo-se com um grau de certeza menor. Seguindo esta tendência, a doutrina do processo civil passou a dar mais relevo à observância de certos requisitos legais da

pesquisa probatória (através da qual a comprovação do fato era obtida), do que ao conteúdo do material de prova. Passou a interessar mais a forma que representava a Verdade do fato do que se este produto final efetivamente representava a Verdade. Mas ainda assim, reconhecia-se a possibilidade de obtenção de algo que representasse a Verdade, apenas ressalvava-se que o processo civil não estava disposto a pagar o alto custo desta obtenção, bastando, portanto, algo que fosse considerado *juridicamente* verdadeiro. Era uma questão de relação custo-benefício entre a necessidade de decidir rapidamente e decidir com segurança; a doutrina do processo civil optou pela preponderância da primeira¹.

Nessa medida, a expressão “Verdade material”, ou outras expressões sinônimas (Verdade real, empírica etc.) são etiquetas sem significado se não estiverem vinculadas ao problema geral da Verdade.

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação², corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o final do século XIX não é mais possível ver o juiz como mero expectador da batalha judicial, em razão de sua colocação eminentemente publicista no processo (processo civil inserido no direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares.³

Outro aspecto que dificulta ainda mais uma solução para o problema é o fato de que a única Verdade que interessa é aquela ditada pelo juiz na sentença, já que fora do processo não há Verdade que interesse ao Estado, à Administração ou às partes. A Verdade no seu conteúdo mais amplo é excluída dos objetivos do processo, em particular do processo civil.

José Manoel de Arruda Alvim Netto aponta que o Juiz sempre deve buscar a Verdade, mas o legislador não a pôs como um fim absoluto no Processo civil. O que é suficiente para a validade da eficácia da sentença passa ser a *verossimilhança* dos fatos⁴. O jurista reconhece a Verdade formal no processo civil, mas salienta que quando a demanda tratar de bens indisponíveis, “...*procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado obtido no processo (Verdade formal) seja o mais aproximado da Verdade material...*”

Diante do reconhecimento de tal diferenciação (Verdade material *versus* Verdade formal), ao mesmo tempo se reconhece que, em determinadas áreas do processo, a Verdade material é almejada com mais afinco que em outras. Naquelas áreas em que se considera a Verdade material essencial para a solução da controvérsia, se diz que o *Princípio da Verdade Material* rege a causa. O *Princípio da Verdade Formal*, por outro lado, rege o

¹ Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (**Comentários...** Op. Cit. p. 56.)

² TARUFFO, Michele. **La prova dei fatti giuridice**. Milão: Giuffrè, 1992. p.56

³ Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Candido Rangel Dinamarco. (**Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70).

⁴ **Manual de Processo Civil**. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.

Processo em que não se considera essencial a busca da Verdade real, contentando-se portanto com a verossimilhança ou a probabilidade.

Dejalma de Campos, afirma que pelo Princípio da Verdade Material, o magistrado deve descobrir a Verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes, e pelo Princípio da Verdade formal, o juiz deve dar por autênticos ou certos, todos os fatos que não forem controvertidos.⁵

A predominância da busca da Verdade material no âmbito do direito administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a Verdade substancial.⁶

Paulo Celso Bergston Bonilha ressalta que o julgador administrativo não está adstrito as provas e a Verdade Formal constante no processo e das provas apresentadas pelo contribuinte. Segundo ele, outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da Verdade.⁷

Ainda no âmbito do direito administrativo, há aplicação ampla do Princípio da Verdade material, mesmo que com outras denominações. Hely Lopes Meirelles chama de *Princípio da Liberdade de Prova* aquele em que a administração tem o poder-dever de conhecer de toda a prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes. Hely Lopes salienta que no processo judicial o juiz cinge-se às provas indicadas, e no tempo apropriado, enquanto que no processo administrativo a autoridade processante pode conhecer das provas, ainda que produzidas fora do processo, desde que sejam descobertas e trazidas para este, antes do julgamento final⁸.

Constata-se dessa exposição inicial que temos dois extremos, no que tange a aplicação concreta do princípio da busca da verdade material: de um lado a *liberdade de prova* (já admitida em outros julgados por este Colegiado); de outro lado a ausência de Preclusão.

Entendo que, se o que caracteriza a busca da verdade material é a possibilidade de o julgador (administrativo, no caso), a qualquer tempo, buscar elementos – de fato e de direito – que o convençam para julgar corretamente, independentemente do que foi

⁵ **Lições do processo civil voltado para o Direito Tributário.** In O processo na constituição. Coord . Ives Gandra da Silva Martins e Eduardo Jobim. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 691.

⁶ **Curso de Direito administrativo.** 26 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 497. O autor se socorre da definição de Hector Jorge Escola, para quem o *Princípio da Verdade Material* consiste na busca daquilo que é realmente a Verdade independentemente do que as partes hajam alegado ou provado.

⁷ BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário.** 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.

⁸ **Direito Administrativo Brasileiro.** 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 584. Em outra passagem da obra, o autor classifica o processo administrativo com base em duas espécies: o disciplinar e o tributário. Segundo ele, ambos, mesmo que usualmente tratados pela doutrina separadamente, possuem o mesmo núcleo de Princípios. Hely Lopes Meirelles faleceu Agosto de 1990. Sua obra passou a ser atualizada por outras pessoas e encontra-se na sua 33ª edição. Sem qualquer demérito a estes juristas, procuramos aqui refletir a opinião autêntica do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (julho de 1989), sobre um tema de cunho Princiologógico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.

trazido pelas partes no curso do processo, então mais razão para que qualquer das partes também traga ao processo, elementos de fato e de direito, em qualquer momento processual.

Neste exato sentido, já me manifestei anteriormente em trabalho acadêmico publicado. (*Verdade Material no Direito Tributário. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013*)

É bom lembrar que a preclusão, enquanto modalidade de decadência *lato senso*, isto é, perda de um direito pelo decurso do tempo (direito de manifestar-se no processo) é regra meramente processual, infra-constitucional. Com isso quero dizer que não se pode, por exemplo, mitigar institutos constitucionais, tais como a decadência (*stricto senso*), a prescrição, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito etc. Mas, em se tratando de normas de nível de lei ordinária, deve prevalecer, como o próprio nome já diz: o PRINCÍPIO (da verdade material, no caso).

Ademais, a Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF (Lei Federal 9.784/99), reconhece implicitamente o princípio em mais de uma passagem de seu texto, das quais destaco uma, particularmente aplicável ao caso concreto:

“Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

- I - fora do prazo;
- II - perante órgão incompetente;
- III - por quem não seja legitimado;
- IV - após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º—Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º—O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.”

Destaco o parágrafo segundo acima. Veja-se que por “preclusão administrativa” deve ser entendido como a chamada “coisa julgada administrativa”, i. e., exceção aplicável apenas no caso do inciso IV, posto que, se não há mais processo, a autoridade julgadora não tem mais competência para tratar o tema. Veja-se que o parágrafo primeiro dá outra solução também ao inciso II, privilegiando outro princípio, conhecido por fungibilidade e informalismo.

Se, por uma hipótese, o parágrafo não fosse aplicável nos casos de perda de prazo processual, restaria apenas o “exame de ofício” para o caso de parte ilegítima (inciso III) o que faria o parágrafo perder completamente seu sentido.

Há uma clara antinomia em relação ao disposto no artigo 17 do decreto-lei 70.235/72, posto que no artigo 63 acima não consta a falta de inclusão na impugnação como causa de preclusão contra o contribuinte. Na minha opinião, a LGPAF deveria ser aplicável, em razão da sua novidade, mas mesmo para aqueles que entendem que prevalece o “Decreto” por ser norma especial, não há antinomia em relação ao parágrafo segundo.

Com isso quero dizer que, mesmo admitindo que o recurso pudesse ser não conhecido, este conselho de forma alguma está impedido de analisar livremente o tema, coincidente ou não com o argumento trazido no recurso.

Mesmo assim, o Decreto 70.235/72 prevê em seu art. 18 que a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

Ora, se a autoridade pode, de ofício, requerer diligências em qualquer momento do processo para em qualquer momento do processo receber as informações necessárias, por que o contribuinte (ou o fisco) também não pode fazê-lo a qualquer tempo?

Finalmente, outra passagem da LGPAF deixa evidente o alcance do princípio da busca da verdade material, seja para a instrução probatória, seja para elementos de interpretação da lei vigente, *verbis*:

“Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido **ou de ofício**, quando surgirem fatos novos **ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.**”

Este dispositivo é aplicável a favor do administrado, pois não poderá tal revisão resultar em agravamento da sanção, bem como deve respeitar os institutos constitucionais de decadência, prescrição etc., mas evidencia sem dúvida a busca da verdade material.

Ora, repita-se: se este Conselho pode, por iniciativa própria, acolher a outros aspectos de fato ou de direito, não necessariamente trazidos ao processo pelas partes, pergunta-se por que então as partes (fisco ou contribuinte) também não podem, se o objetivo desta esfera de julgamento é um só para todos: a verdade!!

Importante lembra ainda do teor do artigo 145 do CTN, que prevê:

"O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

Extrai-se daí que o lançamento não termina na autuação, mas sim no trânsito em julgado do processo administrativo fiscal e, portanto, até lá, este Conselho tem o dever legal de efetuar o seu controle de legalidade, de ofício, se necessário. Prova disso é, por exemplo, o texto do artigo 173 do CTN que, ao determinar o início da contagem do prazo prescricional para que a Fazenda Pública execute o crédito tributário, ocorre com a "constituição definitiva do crédito tributário", ou seja: enquanto há processo administrativo, não está definitivo o lançamento. Se é assim, este colegiado não estaria - na minha opinião pessoal - apenas julgando uma lide tributária, mas também, adicionalmente, revisando o lançamento em si.

Outra questão que reforça meu entendimento, é a questão das chamadas "questões de ordem pública".

Tanto no âmbito administrativo como no judicial, são freqüentes decisões de órgãos julgadores dos mais diversos, reconhecendo *de ofício* questões de ordem pública.

Veja-se, por exemplo, julgado do Superior Tribunal de Justiça, nesse sentido:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSUAL CIVIL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO EXPRESSO DO AUTOR DA DEMANDA. MATÉRIA DE **ORDEM PÚBLICA**. PRONUNCIAMENTO JUDICIAL DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. JULGAMENTO *EXTRA* OU *ULTRA PETITA*. INOCORRÊNCIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. TRIBUTÁRIO. ARTIGO 3º, DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.002.932/SP).

1. A correção monetária é matéria de ordem pública, integrando o pedido de forma implícita, razão pela qual sua inclusão *ex officio*, pelo juiz ou tribunal, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão judicial (Precedentes do STJ: AgRg no REsp 895.102/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15.10.2009, DJe 23.10.2009; REsp 1.023.763/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.06.2009, DJe 23.06.2009; AgRg no REsp 841.942/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 16.06.2008; AgRg no Ag 958.978/RJ, Rel. Ministro Aldir Passarinho Júnior, Quarta Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 16.06.2008; EDcl no REsp 1.004.556/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 05.05.2009, DJe 15.05.2009; AgRg no Ag 1.089.985/BA, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 19.03.2009, DJe 13.04.2009; AgRg na MC 14.046/RJ, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 24.06.2008, DJe 05.08.2008; REsp 724.602/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21.08.2007, DJ 31.08.2007; REsp 726.903/CE, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 10.04.2007, DJ 25.04.2007; e AgRg no REsp 729.068/RS, Rel. Ministro Castro Filho, Terceira Turma, julgado em 02.08.2005, DJ 05.09.2005).

2. É que: "A regra da congruência (ou correlação) entre pedido e sentença (CPC, 128 e 460) é decorrência do princípio dispositivo. Quando o juiz tiver de decidir independentemente de pedido da parte ou interessado, o que ocorre, por exemplo, com as matérias de ordem pública, não incide a regra da congruência. Isso quer significar que não haverá julgamento extra, infra ou ultra petita quando o juiz ou tribunal pronunciar-se de ofício sobre referidas matérias de ordem pública. Alguns exemplos de matérias de ordem pública: a) substanciais: cláusulas contratuais abusivas (CDC, 1º e 51); cláusulas gerais (CC 2035 par. ún) da função social do contrato (CC 421), da função social da propriedade (CF art. 5º XXIII e 170 III e CC 1228, § 1º), da função

social da empresa (CF 170; CC 421 e 981) e da boa-fé objetiva (CC 422); simulação de ato ou negócio jurídico (CC 166, VII e 167); b) processuais: condições da ação e pressupostos processuais (CPC 3º, 267, IV e V; 267, § 3º; 301, X; 30, § 4º); incompetência absoluta (CPC 113, § 2º); impedimento do juiz (CPC 134 e 136); preliminares alegáveis na contestação (CPC 301 e § 4º); pedido implícito de juros legais (CPC 293), juros de mora (CPC 219) e de correção monetária (L 6899/81; TRF-4ª 53); juízo de admissibilidade dos recursos (CPC 518, § 1º (...))" (Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery, in "Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante", 10ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, pág. 669).

(REsp 1112524/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, CORTE ESPECIAL, julgado em 01/09/2010, DJe 30/09/2010)

Diante disso, pergunto: tratando-se o tributo de prestação pecuniária compulsória, *ex lege*, e cobrada mediante atividade plenamente VINCULADA, o que em matéria tributária é de "ordem privada"? A única resposta que entendo válida é: Nenhuma. Isto é: tudo em matéria tributária é de ordem pública e possibilita sim ao julgador, em qualquer esfera, decidir matérias *ex officio*.

Em conclusão, entendo que o julgador, uma vez não conhecendo do recurso, não tem obrigação de analisar todos os itens de defesa manejados no recurso, mas tem obrigação de verificar a legalidade do lançamento por sua livre averiguação, evitando - evidentemente - a supressão de instância, considerados os limites da matéria posta em julgamento.

Disto, entendo que, a parte recorrida, ao trazer aos autos documentos comprobatórios dos fatos ocorridos, além de colaborar para o acesso a verdade até então desconhecida, acaba por proporcionar a possibilidade de que o julgamento sobre os fatos narrados nos autos se dê de forma mais justa e segura, o que em si já é motivo suficiente para assegurar a recepção de tais documentos ainda que extemporaneamente.

Contudo, refletindo agora a posição desta i.Turma, ao cumprimento da função deste voto vencedor, clarifico que no caso destes autos, predominou a convicção pela maioria dos conselheiros e conselheiras de que tais documentos não foram suficientes - no mérito - para a solução da controvérsia ora discutida. Contudo, seja este, seja outro documento relativo ao caso, segundo estes mesmos conselheiros, poderiam sim ter sido juntados ao Recurso Voluntário e devidamente apreciados, não se operando, portanto, a preclusão pura e simples.

É importante esclarecer que esta Turma Julgadora, na composição atual, não é uníssona quanto a aplicação da verdade material e do formalismo moderado e muito do entendimento acima exposto (conhecimento de recursos intempestivos, ordem pública, entre outros) não é compartilhado pela maioria dos integrantes deste colegiado.

Todavia, o que é possível afirmar com segurança, é que a maioria entende ser necessário analisar caso a caso: e neste caso, prevaleceu o entendimento da não aplicação da preclusão.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial fazendário no que diz respeito a preclusão processual, entendendo que, no caso concreto, deve prevalecer o princípio da verdade material, sendo, portanto, correta a recepção e análise dos documentos comprobatórios apresentados em sede de Recurso Voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

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

Trato inicialmente do recurso especial da Procuradoria.

Conhecimento -- Recurso Especial da Procuradoria

A Procuradoria apresentou recurso especial, com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF 147), por divergência na interpretação da lei tributária quanto à interpretação do artigo 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972. Acompanho o conhecimento do recurso especial por entender demonstrada a divergência na interpretação a respeito deste tema.

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

Nesse sentido, transcreve-se parte substancial do tópico denominado “*Do Cabimento do Recurso Especial*” (fls. 449 e seguintes):

12 - Portanto, como se vê, o Recorrido não apresentou em sua impugnação qualquer prova da dedutibilidade das despesas declaradas.

13 - Todavia, a e. câmara *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, com base em "pareceres técnicos" apresentados pelo Recorrido em memoriais de julgamento, oferecidos diretamente à câmara, que, no caso em tela, sequer foram anexados aos autos.

14 - Consoante se infere do voto condutor do acórdão, a e. câmara *a quo* considerou que tais "pareceres" representariam prova de que as despesas glosadas seriam dedutíveis.

15 - A se considerar que tais "pareceres" representam prova documental da dedutibilidade das despesas glosadas, a e. câmara *a quo* divergiu da jurisprudência de outras câmaras acerca do disposto no art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72, como se pode ver nas seguinte ementas de acórdãos paradigma, verbis: (...)

16- Consoante os acórdãos paradigma, a prova documental somente pode ser apresentada após a impugnação caso reste demonstrada a ocorrência de alguma das exceções dispostas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto no.70.235/72. Confirma-se o voto condutor do acórdão n.º 202-15.430: (...)

17 - O ponto é que a e. câmara *a quo*, apesar de ter nomeado os pareceres como prova documental, não justificou seu acolhimento com base em alguma das exceções dispostas nas alíneas "a" a "c" do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72. Ao inverso, afirmou claramente que os documentos eram acolhidos, em decorrência do "princípio finalístico do processo", de onde se infere que no caso concreto tais exceções não restaram configuradas.

18 - Há, portanto, divergência jurisprudencial, eis que ao contrário do decidido pela e. câmara *a quo*, vê-se nos acórdãos paradigma que, caso não configurada alguma das exceções dispostas nas alíneas "a" a "c" do § 4º do art.16 do Decreto n.º 70.235/72, está precluso o direito ao oferecimento de provas documentais após a impugnação.

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

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

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

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

Acórdão n.º 105-16.141

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

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

21 - Consoante o acórdão paradigma, não seria possível acatar os laudos que poderiam comprovar a suposta dedutibilidade das despesas do Recorrido, porque não foram apresentados à fiscalização. Confira-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

"A empresa sustenta que utiliza metodologia e correta apresentou ainda na fase de impugnação Laudos de Avaliação dos Critérios Utilizados no Convênio de Rateio de Custos Comuns pelo Banco Itaú , nos exercícios objeto da autuação.

É certo que os cursos e despesas efetivamente suportados é que devem compor a equação matemática de apuração do lucro real, porem também é certo que tais custos e despesas devem ser necessários, efetivos, comprovados, escriturados e possíveis de aferição por parte das auditorias, quer independentes, para defesa dos acionistas minoritários, quer por parte da fiscalização tributária.

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

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

22 - Note-se que além da identidade fática entre os casos acima mencionados, a divergência jurisprudencial se sustenta ainda que o Recorrido não tenha apresentado aqueles "pareceres técnicos", anexados nos memoriais de julgamento, a e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

23 - Corno se percebe com a leitura do acórdão paradigma, tal fato não seria relevante para a e. Quinta Câmara, que decidiu que as supostas provas da dedutibilidade das despesas deveriam ter sido apresentadas aos fiscais autuantes, para a devida aferição.

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

25 - Dessa forma, tendo em vista que ambos os acórdãos apreciaram os mesmos fatos e as mesmas acusações firmadas pela autoridade fiscal, qual seja, o descumprimento pelo Recorrido dos arts. 249, 251, 264, 299 §§ 1º e 2º, e 300 do RIR/199, há divergência jurisprudencial entre o acórdão proferido pela e. Câmara *quo* e pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. (grifo nosso)

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

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

(...)

Os laudos não podem mudar o critério de fiscalização, pois se tais laudos existiam por ocasião da auditoria deveriam ter

tido apresentados de modo a demonstrar a correção no compartilhamento de custos de acordo com o convênio assinado, assim seria possível a aferição por parte da fiscalização. (grifamos)

O primeiro despacho de admissibilidade do recurso especial interpretou o recurso especial da mesma forma, reconhecendo que a única matéria tratada em recurso especial por divergência é a preclusão para apresentação de provas (fls. 469):

A Recorrente apresenta à lide transcrição das ementas dos Acórdãos 105-4110 16003, 202-15430 e 105-16141 (fls. 451 e 453). (...)

Observa-se que, de fato, há divergência entre os julgados vez que no Recorrido tem-se a seguinte argumentação utilizada pelo relator que se fundamenta nos princípios da verdade material, do formalismo moderado e finalístico do processo (...)

Já, nos Acórdãos paradigmas, tem-se que só poderia ser afastada a preclusão caso ficasse demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Ademais, observa-se também, no caso do último acórdão paradigma, que não é possível o recebimento de provas que alterem os critérios do lançamento, vez que estes deveriam ter sido apresentados no momento da ação fiscal.

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

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

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

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

Pondero, ainda, que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais tem adotado interpretação muito abrangente na admissibilidade de recursos especiais, a despeito da previsão no artigo 67, §8º, do atual Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que exige a demonstração analítica dos pontos no acórdão paradigma que diverjam do acórdão recorrido:

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

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

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

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

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

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

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

Mérito – Recurso Especial da Procuradoria

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

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

Durante o procedimento de fiscalização a instituição financeira foi regularmente intimada, com relação a cada uma das empresas participantes do convênio, a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Raiz às referidas empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, nada apresentando nesse sentido. Essa postura ofende o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização. Como bem destacou a decisão recorrida, a empresa, durante o procedimento de fiscalização, já estava de posse dos laudos

elaborados pelos auditores independentes Boucinhas e Campos, e omitiu-se de apresentá-los.

Com a impugnação, o Banco teve nova oportunidade para provar a idoneidade do rateio. Não obstante ter descumprido seu dever de colaboração, a lei faculta a discussão administrativa do lançamento, podendo o sujeito passivo contestá-lo, declinando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A prova documental deve acompanhar a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a não ser que ocorra uma das razões especiais previstas na lei (Decreto nº 70.235/72,-arts 15 e 16)(...)

De se observar que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pelo impugnante, mas se viu impossibilitada —de conferi-lo, pela- não apresentação dos demonstrativos que o respaldam. Não cabe exigir da fiscalização que, ante a ausência de fornecimento de elementos para averiguar o rateio feito, o homologue. Por outro lado, não é razoável impugnar o rateio de despesas, se não houver dúvidas quanto à efetiva repartição dos custos. Assim, a fiscalização agiu com ponderação e equilíbrio ao acatar o rateio aplicando o método indireto, o único a que pôde ter acesso e que, inclusive, é o mais frequentemente adotado.

Ocorre que o Recorrente está agora trazendo pareceres técnicos de renomadas entidades, que analisam procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos, e relatam uma revisão e avaliação dos métodos utilizados no rateio de custos comuns do Conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003. (...)

Da análise dos documentos trazidos, a primeira constatação que aflora é de que possibilidade de verificação do rateio pelo fisco não se resumiria a analisar "planilhas e demonstrativos", exigindo uma auditoria profunda, tal como as feitas, especialmente pelo FIPECAFI e pela Moore Stephens, cujos relatórios se encontram anexados ao memorial. Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização. Veja-se que, ao ser intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às demais empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, o Banco esclareceu ser inviável, face ao sistema de compartilhamento de custos, identificar quais funcionários trabalham para cada uma das empresas. Aduziu que o processo de apuração do montante a ser rateado mensalmente toma como base os valores efetivamente utilizados, bem como os volumes produzidos pelos recursos compartilhados e que, para tanto, utiliza um modelo de apuração de custos, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos ou diretamente as empresas através da medição dos custos das

áreas envolvidas. Esclareceu que o rateio abrange um imenso volume de informações, visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do conglomerado, e se dispôs a prestar os esclarecimentos que se fizessem necessários.

A análise do FIPECAFI contemplou aspectos conceituais e procedimentais relativos ao sistema de custos utilizado pelo Grupo Itaú e à forma de rateio, a abrangeu o período de 1999 a 2003.

Em sua conclusão, afirma o parecer do FIPECAFI que: (a) o procedimento esta conceitualmente correto; (b) nas duas formas de ressarcimento (com base na grade de rateio e com base no custo dos produtos efetivamente comercializados) houve mensuração sistemática, direta e indireta, individualizada por empresa; (c) embora a empresa venha migrando, gradativamente, do ressarcimento feito com base na grade de custeio para o feito com base no custo dos produtos — na medida em que se aperfeiçoa o processo de mensuração de seus custos — não foi detectada utilização assistemática, errática ou aleatória de critérios de rateio, como se houvesse intuito de manipular resultados.

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

Ainda, concluindo sua bem fundamentada decisão, a Nobre Relatora assevera:

"Considero que os documentos trazidos, cuja anexação aos autos foi determinada, demonstram que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas. não podendo prevalecer a glosa.

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

Compartilho do entendimento manifestado pela Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes – conforme razões acima reproduzidas – reconhecendo que há efetiva comprovação de que os valores foram rateados, tendo em vista a efetiva utilização do serviço e a necessidade das empresas.

É importante, ainda, ponderar que a única razão para a negativa da dedutibilidade da despesa, devidamente incorrida pelo Grupo econômico e rateada segundo critérios identificados à fiscalização, foi porque o D. Auditor Fiscal não vislumbrou o “custo hora homem”, critério que – segundo o referido auditor fiscal –deveria pautar o rateio de despesas, a despeito da inexistência de obrigação legal de rateio por tal critério direto.

Nesse sentido, é o teor do Relatório que acompanha o Auto de Infração:

4.3 Outrossim, é inegável a eventual participação de funcionários do Banco Itaú S/A em serviços junto às empresas do "conglomerado Itaú, participantes do Convênio de Rateio de Custos Comuns, incluindo a Itaú GRÁFICA LTDA.. Assim, não há que se negar que, por exemplo, gerentes de agências do Banco Itaú S/A teriam vendido títulos de capitalização (Itaú Capitalização S/A); teriam vendido apólices de seguros (Itaú Seguros); teriam vendido títulos de renda fixa ou variável; teriam vendido cartões de crédito; que funcionários de seu departamento de contabilidade teriam feito a contabilidade dessas empresas, como também advogados do departamento jurídico do Banco Itaú S/A teriam elaborado defesas, impugnações, em processos nos quais tais empresas sejam demandadas. (...)

4.5 Em sendo o rateio realizado pelo método direto, o Banco Itaú S/A., a ITAU GRÁFICA LTDA., bem como as demais empresas, teriam que demonstrar as operações nas quais houve a utilização efetiva de funcionários do Banco Itaú S/A., bem como teriam que demonstrar o custo homens/hora das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que modificaram a situação patrimonial da ITAU GRÁFICA LTDA.. Não havendo apresentado esses elementos de prova, resta comprovado que o rateio dessas despesas foi realizado em total desacordo com o pactuado no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", ou seja, o rateio não foi realizado de acordo com a efetiva utilização dos serviços já relacionados. Em outras palavras, não foi utilizado o método direto para o rateio das despesas de pessoal das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e humanos.(Termo de Verificação Fiscal às fls.112 - grifamos)

O próprio auditor fiscal explicita que o contribuinte esclareceu à fiscalização que não utilizava o critério "homem-hora", como se extrai do TVF:

Por outro lado, em cumprimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 018, lavrado em 04/03/2004, cuja cópia está anexada presente termo, o BANCO ITAÚ S/A. esclareceu, à esta fiscalização o que se segue:

"O contrato denominado Convênio de Rateio de Custos Comuns (CRCC), existente entre o Banco Itaú S.A. (Banco Itaú) e as empresas acima listadas (empresas), considera que as empresas necessitam de estrutura material e de pessoal que atenda às necessidades operacionais de ambas e que há interesse em obter a otimização dos recursos disponíveis, a nível de pessoal especializado e equipamentos em geral, ganhando em economia de escala e que o Banco manterá estrutura que atenda às necessidades comuns. Assim, os custos decorrentes do compartilhamento dessa estrutura

serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização entre referidas empresas.

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

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

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

Por outro lado, os recursos envolvidos no compartilhamento e o processo de rateio abrangem um imenso volume de informações por força do que setor na dificultada sua entrega imediata. (grifamos)

Os laudos apresentados à ocasião da interposição de recurso voluntário, portanto, confirmam o critério de rateio firmado pelas empresas do Grupo econômico – devidamente informado à fiscalização –, como também fragilizam a exigência que fundamentou o lançamento de fracionamento da despesa por “homem-hora”. O rateio de despesas foi negado porque não provado o valor de “homem-hora” à fiscalização, não se sustentando o lançamento assim fundamentado diante da prova dos autos.

Importante ponderar que é vedado, no presente momento processual, alterar o critério jurídico do lançamento tributário, em respeito ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Diante disso, voto por **conhecer parcialmente o recurso especial da Procuradoria**, negando conhecimento da matéria por ela não confrontada analiticamente (art. 299) e, sendo vencida, **voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**.

Acrescento que **nego provimento** ao recurso especial da Procuradoria quanto à matéria cujo conhecimento acompanhei a relatora (preclusão, em interpretação ao artigo 16, do Decreto n. 70.235 e demais normas processuais), notadamente porque os laudos foram apresentados pelo contribuinte juntamente com o recurso voluntário.

Mérito – Recurso especial do contribuinte

Passo a tratar do **recurso especial do contribuinte**.

O recurso especial do contribuinte foi interposto por divergência na interpretação da lei tributária a respeito da tributação de usufruto oneroso.

Esta Turma da CSRF julgou, recentemente, o processo administrativo n. 16327.001718/2005-93 (acórdão n. 9101-002.999), no qual proferido voto do Conselheiro Gerson Macedo Guerra, que acompanhei e ora adoto como razão de decidir, *verbis*:

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 (...)

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 (...)

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.

Assim, **dou provimento ao recurso especial do contribuinte.**

Conclusão

Conforme razões expostas, voto por **conhecer parcialmente o recurso especial da Procuradoria**, admitindo-o quanto à preclusão da prova (art. 16, parágrafo 4º, do Decreto n. 70.235/1972). Tendo sido vencida no conhecimento, voto por **negar provimento** ao recurso especial da Procuradoria quanto a ambas as matérias conhecidas pelo Colegiado.

Processo nº 16327.000014/2005-01
Acórdão n.º **9101-004.210**

CSRF-T1
Fl. 1016

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

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa