



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.720882/2015-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.732 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2023
Recorrente DINAMICA XODO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. CONTRATOS DE ALUGUEL. DIREITO DE PROPRIEDADE.

Não configura DDL quando os valores praticados em contratos de aluguel celebrados pelo legítimo proprietário sejam inferiores aos valores praticados no mercado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula Carf nº 108)

MULTA QUALIFICADA.

Não estando comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio, deve ser afastada a multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020, considerando o empate na votação, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente a exigência fiscal. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves davam parcial provimento ao recurso tão somente para afastar a qualificação da multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados para a constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL, multa de ofício qualificada e consectários legais, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

Dessa forma, exigem-se os valores de R\$ 429.179,60 a título de IRPJ, multa qualificada e juros de mora e R\$ 154.504,68 a título de CSLL, multa qualificada e juros de mora.

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo administrativo, passo a transcrever o relatório integrante do Acórdão n.º 02-67.683 – 10ª Turma da DRJ/BHE, elaborado pela DRJ na ocasião do julgamento da impugnação, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do referido julgamento.

I – DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração e respectivos Anexos de fls. 548/570, a saber:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$429.179,60, cumulado com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 07.2015.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$154.504,68, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 07.2015.

Lançamento do IRPJ e CSLL. Descrição dos Fatos.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, relativo a Comodato considerado como Aluguel, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, decorrente de valor arbitrado de aluguel muito superior ao valor contabilizado, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.”

II – Do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 532/547).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

- Diligências da ação Fiscal

- (...)

- Verificação de coligação entre as empresas

-13. A Contribuinte DINÂMICA XODÓ Ltda e a empresa “União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda” têm dois sócios em comuns (Rosicler Hauagge do Prado e Acir Hauagge do Prado) e estão ligadas por uma direção, controle e administração comum.

- 14. As empresas em questão fazem parte de um grupo econômico de fato. (...). É possível identificar o grupo econômico pela unidade de direção (poder de controle) e intercomunicação (confusão) patrimonial.

- 15. Cabe salientar que tanto o Contrato de Locação (fls. 342/343), como os Contratos de Comodato (fls. 344 e 345), foram assinados pelos sócios comuns das duas empresas, quer como locador, quer como locatário, ou, quer como comodante, quer como comodatário. Tal fato corrobora com a identificação de grupo econômico pelo poder de controle.

- (...)

- 19. Dentro desse prisma, a Fiscalização considera comprovado que a Contribuinte e a empresa “União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda” são empresas coligadas.

Irregularidades Constatadas

- 20. A Contribuinte é proprietária de diversos imóveis que compõem um conjunto educacional, no qual está instalada, além da Contribuinte, a matriz de sua coligada a “UDC”.

- (...)

- 23. Conforme informado pela Contribuinte em sua correspondência de 22/07/2013 (fls. 292):

- 23.1 – Os imóveis de matrículas nº 29.928, 33.536, 60.223 e 53.613 são utilizados exclusivamente por sua coligada “UDC”.

- 23.2 – Os imóveis de matrículas nº 23.103, 32.563 e 51.450 são utilizados exclusivamente pela Contribuinte.

- 24 – Considerando-se que na mesma correspondência a Contribuinte afirma que no croqui encaminhado (fls. 341) estão indicados os imóveis que compõe a propriedade onde se explora suas atividades, bem como as atividades de sua coligada UDC, depreende-se que os imóveis cuja matrícula não tenha sido indicada como de uso exclusivo da Contribuinte ou de sua coligada sejam utilizados conjuntamente pelas duas empresas. Assim, são de uso comum os imóveis de matrículas nº 55.969, 44.431, 49.004, 42.206, 42.125 e 21.335.

- 25 - A Contribuinte cedeu em COMODATO à sua coligada “UDC”, o imóvel de matrícula nº 21.335, conforme Contrato de Comodato (fls. 344).

- 26 – Considerando-se não haver nem Contrato de Locação, nem Contrato de Comodato, para o imóvel de matrícula nº 53.613 e que o mesmo é de uso exclusivo de sua coligada UDC, a Fiscalização, para efeito de seus trabalhos, considerará a existência de um contrato de comodato entre as partes, nos moldes do contrato supra citado.

- 27. A Contribuinte (comodante) cedeu seu imóvel em comodato sem qualquer indício de vantagem ou benefício à sua atividade.

- (...)

- 31. O comodato firmado entre a Contribuinte e sua coligada não se enquadra nos exemplos supra mencionados. A contribuinte, proprietária do imóvel, não obtém nenhuma vantagem comercial ou negocial com o comodato, ao contrário tem desvantagem, pois além das despesas de depreciação de seu imóvel em decorrência do desgaste do mesmo utilizado por terceiros, poderia auferir rendimento alugando-o a terceiros. Assim, do ponto de vista tributário, o “empréstimo gratuito” foi efetuado por mera liberalidade da empresa.

- (...)

- 33. Para fins tributários, o fenômeno prevalece sobre a forma jurídica e, sob o princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o que se busca é a constatação da ocorrência ou não do fato gerador do tributo.

- (...)

- 35. A cessão a título gratuito de imóvel não tributável é prevista no art. 6º, III, da Lei nº 7.713/1988.

- 36. Não restando configurada a situação de isenção prevista em lei, há que se arbitrar um valor para se tributar a utilização do imóvel cedido em comodato.

- 37. Do ponto de vista tributário, o trato entre as partes não pode ser considerado empréstimo gratuito. Então, haver-se-ia de considerar que o trato entre as partes assemelha-se a uma locação. Em decorrência disso, haveria uma receita para a Contribuinte e uma despesa para a coligada.

- (...)

- 39. A simulação do comodato é interessante ao grupo de empresas, pois, com ele, enquanto a Contribuinte não aumentaria sua receita e por consequência seu lucro, a coligada não aumentaria sua despesa, aumentando seu lucro. Considerando-se que a coligada é empresa que aderiu ao PROUNI e tem praticamente todo seu lucro isento, torna-se vantajoso diminuir o lucro da Contribuinte e aumentar o lucro da coligada, pois ocorre uma diminuição do valor de tributo a pagar, mas o grupo econômico mantém o valor do lucro total distribuível aos sócios.

- 40 – Considerando-se que se trata de negócio efetuado entre empresas coligadas, configura-se um tipo distribuição disfarçada de lucros, uma vez que houve condição de favorecimento à empresa coligada, certamente condição mais vantajosa para a pessoa ligada do que se o Contribuinte cedesse seu imóvel a terceiros, pois certamente haveria de cobrar aluguel.

- 41 – A distribuição disfarçada de lucros ocorre de forma onerosa ao Fisco, pois diminui-se o lucro do contribuinte (que é tributável) e aumenta-se o lucro da coligada (que é isento).

- 42 - Nas orientações advindas do §1º do art. 49, do RIR/1999, entende-se que será tributável o valor locativo de imóvel cedido gratuitamente, equivalente a dez por cento do valor venal do imóvel cedido, podendo ser adotado o constante na guia do IPTU correspondente ao ano-calendário considerado.

- (...)

I – ANOS-CALENDARIO DE 2010, 2011 e 2012 – LUCRO REAL AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (Comodato considerado como aluguel)

- 44. Diante dos documentos colecionados, podemos arbitrar o valor de locação anual pela tabela a seguir:

- (...)

II – ANOS-CALENDARIO DE 2010, 2011 e 2012 – LUCRO REAL AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (Diferença entre Valor de Aluguel Arbitrado e Valor Contabilizado)

- (...)

- 49 - Verificou-se que o Contrato de Locação, envolvendo os imóveis de matrículas (...), encerra uma área de 8.913,44 m2 de terrenos e 9.431,13 de área construída. O valor do aluguel mensal, previsto no contrato de locação, que é o valor mensal contabilizado durante os anos de 2010, 2011 e 2012, é de R\$3.000,00, o que equivale a R\$ 0,31 por metro quadrado de construção.

- 50 – O referido valor de aluguel, por área construída, de R\$ 0,31 é muito pequeno se comparado com valores atuais de mercado, conforme valor do imóvel alugado pela própria Contribuinte (fls. 377/379) e anúncios de imóveis comerciais para locação verificados pela Fiscalização:

50.1 – Imóvel Comercial Centro (alugado pela Contribuinte) – R\$ 22,49/m2

50.2 - Imóvel Comercial Centro – R\$ 54,55/m2

50.3 - Imóvel Comercial Centro – R\$ 25,00/m2

- 51 – Considerando-se eventuais variações de valor no período, a taxa SELIC variou cerca de 50%, o IGPM, cerca de 42%, teríamos o valor locatício de R\$ 0,31/m2 atualizado para, aproximadamente, 0,46/m2, ou seja, um valor irrisório se comparado aos valores de mercado pesquisados para imóveis nas proximidades dos que foram alugados pela Contribuinte.

- (...)

- 57 – Diante dos documentos colecionados, podemos arbitrar o valor de locação anual pela tabela a seguir:

- (...)

- 59 - Os valores constantes da COLUNA (F) da planilha supra, representam os valores mínimos de locação que poderiam ser aceitos pela Fiscalização, observando-se as orientações do §1º, do art. 49, do RIR/1999.

- (...)

- 60 – Às somas anuais do valor locatício arbitrado devem ser diminuídos os valores contabilizados de locação, ou seja, (R\$3.000,00 x 12 meses) R\$36.000,00:

- (...)

- 61 – Diante disso, os valores constantes da COLUNA (H) da planilha supra, representam os valores que estão sendo adicionados, de ofício, ao lucro líquido da empresa, relativamente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

- (...)

Da multa de ofício e da qualificação da mesma

- (...)

III – DA IMPUGNAÇÃO.

Tendo sido dele cientificado via posta (“AR” de fls. 577) em 31.07.2015, o sujeito passivo contestou o lançamento em 26.08.2015 (data contida no carimbo de recebimento, fls. 581), mediante o instrumento de fls. 581/6042. Adiante compendiam-se suas razões.

1.0 – Dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL

- (...)

1.3 – Devidamente intimada em 31.07.2015, a Impugnante apresenta, tempestivamente, a presente impugnação contras os autos de infração.

2.0 – Da Improcedência dos Lançamentos

- (...)

- 2.5 – Não assiste razão à Fiscalização em qualquer dos seus argumentos.

Conforme se verificará nos itens subsequentes.

- (...)

- 2.6 – A Impugnante pertence a um grupo familiar composto por pai, mãe e dois filhos, os quais detém a totalidade das quotas sociais de empresas do ramo educacional, dentre elas a Impugnante, a UDC e a MOMJOLO. A administração é a mesma. São pessoas jurídicas distintas em função a exigência do MEC.

- (...)

- 2.9 – Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, de que a Impugnante não obtém nenhuma vantagem negocial, há sim interesse comercial da Impugnante em ceder parte do imóvel para a UDC, ou vice-versa, uma vez que o colégio e as suas excelentes instalações são divulgadas a pessoas que estudam na UDC, fato que traz a possibilidade de manutenção e angariação de mais alunos para a Impugnante.

- 2.10 – Porém, o Fisco arbitrou receitas de locação, por considerar que os atos foram simulados, ou seja, que a Impugnante firmou um contrato denominando-o comodato quando referido instrumento deveria ser intitulado como de locação, assim como simulou um valor de aluguel no contrato de locação.

- (...)

- 2.12 – No caso em tela, tanto o contrato de comodato, quanto o de locação, firmados com a UDC se revestem de todas as formalidades legais e representam, em todos os aspectos, a realidade do negócio tratado. Não há qualquer declaração falsa, não aparenta ser aquilo que de fato não é. Ao contrário, retrata exatamente o que foi combinado: a cessão gratuita e a cobrança de aluguel de parte de um imóvel que tem utilização comum aos objetivos sociais das duas empresas.

- (...)

- 2.14 – A simulação dever ser provada.

- (...)

- 2.16 - Não se sustenta a argumentação do Fisco de que a Impugnante teria feito um planejamento tributário tendente a reduzir o pagamento dos impostos uma vez que o seu lucro não seria aumentado e o resultado da UDC, por mais que fosse diminuído, não teria reflexos tributários, já que essa última empresa tem os benefícios fiscais do PROUNI.

- 2.17. A UDC aderiu ao ProUni (criado em 2004; Lei 11.096/2005).

Como contrapartida à concessão de bolsas de estudos, há a isenção de PIS e COFINS sobre as receitas de graduação em cursos superiores e de IRPJ e CSLL sobre o lucro da exploração.

Trata-se, portanto, de isenção condicionada. Sobre as demais receitas obtidas pela UDC com os cursos de especialização, pós graduação, dentre outras, há a incidência normal de todos os tributos.

- (...)

- 2.21 – No caso presente, houve a concessão gratuita de imóvel e locação por valor condizente com a situação de utilização e de edificações realizadas pela Impugnante e pela UDC, porém sem qualquer simulação ou fraude. Aliás, conforme se verifica do mapa das áreas, constante das fls. 341 e 343 do processo administrativo, ambas as empresas se utilizam em períodos alternados ou conjuntos do mesmo espaço. A UDC se utiliza do estabelecimento nos períodos diurno (parcial) e noturno (integral). Já a Impugnante usa o imóvel nos períodos da manhã e da tarde. Como ambas as empresas são proprietárias de áreas que são utilizadas de forma conjunta, mesmo se houvesse a cobrança de aluguel de uma para outra, haveria a compensação entre elas. E, veja que ambas as empresas são lucrativas. Tais fatos foram comprovados pela Fiscalização, mas ignorados.

- 2.22 – E não existe vedação para a concessão de utilização de utilização parte de imóvel subutilizado de uma empresa para outra do mesmo grupo ou locação parcial por valor justo.

- (...)

- 2.24 - Portanto, são válidos o contrato de comodato e o de locação firmados entre as partes, não cabendo ao Fisco desconsiderá-los com o fim de arrecadação tributária.

- (...)

- 2.27 – Não há fundamentação legal para o arbitramento em 10% do valor avaliado pela Prefeitura de Foz do Iguaçu para cobrança do IPTU para os imóveis cedidos em comodato ou locados. A fundamentação legal utilizada pelo Fisco, parágrafo 1º, do art. 49, do RIR/1999, tem validade tão somente para pessoas físicas. Portanto, nulo é o lançamento tributário fundamentado em legislação impertinente às circunstâncias do suposto fato gerador.

- (...)

- 2.36 – Isto posto, tendo em vista que o Fisco não demonstrou de forma material e fática os elementos supra referidos, há que ser declarado improcedente ou nulo os Autos de Infração, ora combatidos.

3.0 – A Aplicação da Multa de 150%

- (...)

- 3.4 – Como a própria lei esclarece, a aplicação da multa de 150% justifica-se quando há “evidente intuito de fraude”, ou seja, quando fica comprovada a existência de dolo do contribuinte em fraudar a Fazenda Pública.

- 3.5 – Assim, é descabida a aplicação da multa qualificada de 150% quando, ainda que fosse válida a autuação por cessão de uso gratuito de parte de imóvel para empresa ligada e sobre as despesas consideradas não necessárias, pois nesse caso a fraude é apenas presumida, e não provada.

- (...)

- 3.11 – No caso sob análise, a cessão gratuita de parte de imóvel ocioso para empresa ligada e a falta de rateio de despesas para a comodataria, jamais poderia autorizar a qualificação da multa de ofício, não podendo, nem de longa, ser considerada como conduta que configurasse qualquer falsidade, inexatidão ou omissão dolosa por parte da Impugnante, tendo o Fisco apenas presumido que a celebração do contrato de comodato entre a Impugnante e UDC teria sido com o intuito de fraude para omissão de receitas.

- (...)

4.0 - Da Impossibilidade de Exigência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

- (...)

- 4.4 – No caso da multa de ofício, sua exigência está prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996. E nesse dispositivo não há qualquer menção sobre a cobrança de juros sobre a penalidade imposta.

- (...)

- 4.7 - A lei é clara ao determinar que somente nos casos de imposição de multa isolada é cabível a cobrança de juros, conforme art. 43 da Lei 9.430/1996.

- 4.8 – Resta claro que não é possível a cobrança pela Fazenda Pública de juros sobre a multa de ofício. Nesse sentido, caminham as decisões do CARF.

- (...)

5.0 – Do Requerimento

- 5.1 – À vista do exposto, requer o provimento da presente impugnação.

- 5.2 – Eventualmente, requer a redução da multa qualificada, bem como seja considerada ilegal a cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Ao julgar a impugnação apresentada pela ora Rccorrente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte proferiu o Acórdão 02-67.683 – 10ª Turma da DRJ/BHE, por meio do qual julgou improcedente a impugnação apresentada. O referido acórdão *a quo* recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Princípio da Entidade.

O patrimônio da entidade, objeto de contabilização, tem de estar completamente separado do patrimônio de seus sócios, acionistas, bem como de pessoas jurídicas distintas, ainda que possuam quadro societário idêntico ou semelhante.

É forçoso, para cada pessoa jurídica, reconhecer independentemente as suas variações patrimoniais pelo registro de receitas e despesas próprias.

Omissão de Receitas.

Para fins fiscais, havendo planejamento tributário ilícito, o contrato de comodato deve ser tratado como de locação, arbitrando-se a receita de aluguel.

Presume-se omissão de receitas quando o contribuinte realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Multa de Ofício Qualificada.

A multa de ofício será qualificada, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.

Juros de mora.

Sobre todos os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa a Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Tributação reflexa. CSLL.

Por decorrência, as receitas omitidas devem ser consideradas também na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Devidamente intimada do v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese que:

- (i) A cessão do imóvel traz vantagens para as empresas envolvidas, uma vez que – sempre segundo a Recorrente – as suas excelentes instalações são divulgadas a pessoas que estudam na UDC e na Recorrente, fato que traz a possibilidade de manutenção e angariação de mais alunos para ambas as empresas;
- (ii) Os contratos de comodato e de locação firmados entre a Recorrente e UDC se revestem de todas as formalidades legais e representam a realidade dos negócios tratados, não havendo que se falar em simulação;
- (iii) A construção do imóvel de matrícula 60.223 foi efetuada pela UDC;
- (iv) As despesas comuns dos imóveis compartilhados pela Recorrente e UDC são rateadas entre as empresas;
- (v) Não houve locação por valor inferior ao de mercado, porque as condições e o preço pactuados decorrem da utilização conjunta e das edificações efetuadas pelas duas empresas;
- (vi) Não há que se falar em distribuição disfarçada de lucros, porque os sócios da Recorrente são exatamente os mesmo sócios da UDC, de modo qu

suposta vantagem que receberiam em uma, deixariam de receber em outra, anulando-se os seus efeitos;

- (vii) O negócio realizado não pode ser tido como um planejamento tributário abusivo, porque a UDC auferiu receitas não contempladas pelos benefícios fiscais decorrentes do Programa Universidade para Todos (PROUNI) tais como receitas obtidas com cursos de especialização, pós-graduação, dentre outras, sobre as quais há a incidência normal de todos os tributos; e
- (viii) o lançamento carece de fundamento legal, não podendo ser aplicado ao caso o art. 49, do RIR/99, por se tratar de disposição contida no “Livro I – Tributação das Pessoas Físicas”;
- (ix) a multa qualificada deve ser afastada; e
- (x) os juros de mora sobre a multa devem ser afastados

Voto Vencido

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Conforme descrito linhas acima, a Recorrente insurge-se contra a autuação mantida pelo v. acórdão *a quo*, alegando, em síntese, que: (i) os contratos representam a realidade e não foram pactuados com o propósito de economia fiscal, razão pela qual não podem ser desconsiderados; (ii) não há fundamentação legal para a autuação; (iii) deve ser afastada a qualificação da multa de ofício; e (iv) os juros de mora sobre a multa de ofício devem ser afastados.

Como são múltiplos os pontos de inconformismo apresentados pela Recorrente, passa-se a analisar cada uma das alegações da Recorrente, isoladamente.

*Contratos de aluguel e comodato
firmados com pessoa ligada em condições de favorecimento*

Consta do TVF que a Recorrente firmou contratos de aluguel e comodato com UDC, pessoa jurídica ligada em condições de favorecimento. Para melhor compreensão da conduta imputada à Recorrente, passa-se a transcrever abaixo parte do Termo de Verificação Fiscal.

- Verificação de coligação entre as empresas

-13. A Contribuinte DINÂMICA XODÓ Ltda e a empresa “União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda” têm dois sócios em comuns (Rosicler Hauagge do Prado e Acir Hauagge do Prado) e estão ligadas por uma direção, controle e administração comum.

- 14. As empresas em questão fazem parte de um grupo econômico de fato. (...). É possível identificar o grupo econômico pela unidade de direção (poder de controle) e intercomunicação (confusão) patrimonial.

- 15. Cabe salientar que tanto o Contrato de Locação (fls. 342/343), como os Contratos de Comodato (fls. 344 e 345), foram assinados pelos sócios comuns das duas empresas, quer como locador, quer como locatário, ou, quer como comodante, quer como comodatário. Tal fato corrobora com a identificação de grupo econômico pelo poder de controle.

- (...)

- 19. Dentro desse prisma, a Fiscalização considera comprovado que a Contribuinte e a empresa “União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda” são empresas coligadas.

Irregularidades Constatadas

- 20. A Contribuinte é proprietária de diversos imóveis que compõem um conjunto educacional, no qual está instalada, além da Contribuinte, a matriz de sua coligada a “UDC”.

- (...)

- 23. Conforme informado pela Contribuinte em sua correspondência de 22/07/2013 (fls. 292):

- 23.1 – Os imóveis de matrículas nº 29.928, 33.536, 60.223 e 53.613 são utilizados exclusivamente por sua coligada “UDC”.

- 23.2 – Os imóveis de matrículas nº 23.103, 32.563 e 51.450 são utilizados exclusivamente pela Contribuinte.

- 24 – Considerando-se que na mesma correspondência a Contribuinte afirma que no croqui encaminhado (fls. 341) estão indicados os imóveis que compõem a propriedade onde se explora suas atividades, bem como as atividades de sua coligada UDC, depreende-se que os imóveis cuja matrícula não tenha sido indicada como de uso exclusivo da Contribuinte ou de sua coligada sejam utilizados conjuntamente pelas duas empresas. Assim, são de uso comum os imóveis de matrículas nº 55.969, 44.431, 49.004, 42.206, 42.125 e 21.335.

- 25 - A Contribuinte cedeu em COMODATO à sua coligada “UDC”, o imóvel de matrícula nº 21.335, conforme Contrato de Comodato (fls. 344).

- 26 – Considerando-se não haver nem Contrato de Locação, nem Contrato de Comodato, para o imóvel de matrícula nº 53.613 e que o mesmo é de uso exclusivo de sua coligada UDC, a Fiscalização, para efeito de seus trabalhos, considerará a existência de um contrato de comodato entre as partes, nos moldes do contrato supra citado.

- 27. A Contribuinte (comodante) cedeu seu imóvel em comodato sem qualquer indício de vantagem ou benefício à sua atividade.

- (...)

- 31. O comodato firmado entre a Contribuinte e sua coligada não se enquadra nos exemplos supra mencionados. A contribuinte, proprietária do imóvel, não obtém nenhuma vantagem comercial ou negocial com o comodato, ao contrário tem desvantagem, pois além das despesas de depreciação de seu imóvel em decorrência do desgaste do mesmo utilizado por terceiros, poderia auferir rendimento alugando-o a terceiros. Assim, do ponto de vista tributário, o “empréstimo gratuito” foi efetuado por mera liberalidade da empresa.

- (...)

- 33. Para fins tributários, o fenômeno prevalece sobre a forma jurídica e, sob o princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o que se busca é a constatação da ocorrência ou não do fato gerador do tributo.

- (...)

- 35. A cessão a título gratuito de imóvel não tributável é prevista no art. 6º, III, da Lei nº 7.713/1988.

- 36. Não restando configurada a situação de isenção prevista em lei, há que se arbitrar um valor para se tributar a utilização do imóvel cedido em comodato.

- 37. Do ponto de vista tributário, o trato entre as partes não pode ser considerado empréstimo gratuito. Então, haver-se-ia de considerar que o trato entre as partes assemelha-se a uma locação. Em decorrência disso, haveria uma receita para a Contribuinte e uma despesa para a coligada.

- (...)

- 39. A simulação do comodato é interessante ao grupo de empresas, pois, com ele, enquanto a Contribuinte não aumentaria sua receita e por consequência seu lucro, a coligada não aumentaria sua despesa, aumentando seu lucro. Considerando-se que a coligada é empresa que aderiu ao PROUNI e tem praticamente todo seu lucro isento, torna-se vantajoso diminuir o lucro da Contribuinte e aumentar o lucro da coligada, pois ocorre uma diminuição do valor de tributo a pagar, mas o grupo econômico mantém o valor do lucro total distribuível aos sócios.

- 40 – Considerando-se que se trata de negócio efetuado entre empresas coligadas, configura-se um tipo distribuição disfarçada de lucros, uma vez que houve condição de favorecimento à empresa coligada, certamente condição mais vantajosa para a pessoa ligada do que se o Contribuinte cedesse seu imóvel a terceiros, pois certamente haveria de cobrar aluguel.

- 41 – A distribuição disfarçada de lucros ocorre de forma onerosa ao Fisco, pois diminui-se o lucro do contribuinte (que é tributável) e aumenta-se o lucro da coligada (que é isento).

- 42 - Nas orientações advindas do §1º do art. 49, do RIR/1999, entende-se que será tributável o valor locativo de imóvel cedido gratuitamente, equivalente a dez por cento do valor venal do imóvel cedido, podendo ser adotado o constante na guia do IPTU correspondente ao ano-calendário considerado.

- (...)

I – ANOS-CALENDARIO DE 2010, 2011 e 2012 – LUCRO REAL AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (Comodato considerado como aluguel)

- 44. Diante dos documentos colecionados, podemos arbitrar o valor de locação anual pela tabela a seguir:

- (...)

II – ANOS-CALENDARIO DE 2010, 2011 e 2012 – LUCRO REAL AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (Diferença entre Valor de Aluguel Arbitrado e Valor Contabilizado)

- (...)

- 49 - Verificou-se que o Contrato de Locação, envolvendo os imóveis de matrículas (...), encerra uma área de 8.913,44 m² de terrenos e 9.431,13 de área construída. O valor do aluguel mensal, previsto no contrato de locação, que é o valor mensal contabilizado durante os anos de 2010, 2011 e 2012, é de R\$3.000,00, o que equivale a R\$ 0,31 por metro quadrado de construção.

- 50 – O referido valor de aluguel, por área construída, de R\$ 0,31 é muito pequeno se comparado com valores atuais de mercado, conforme valor do imóvel alugado pela

própria Contribuinte (fls. 377/379) e anúncios de imóveis comerciais para locação verificados pela Fiscalização:

50.1 – Imóvel Comercial Centro (alugado pela Contribuinte) – R\$ 22,49/m²

50.2 - Imóvel Comercial Centro – R\$ 54,55/m²

50.3 - Imóvel Comercial Centro – R\$ 25,00/m²

- 51 – Considerando-se eventuais variações de valor no período, a taxa SELIC variou cerca de 50%, o IGPM, cerca de 42%, teríamos o valor locatício de R\$ 0,31/m² atualizado para, aproximadamente, 0,46/m², ou seja, um valor irrisório se comparado aos valores de mercado pesquisados para imóveis nas proximidades dos que foram alugados pela Contribuinte.

- (...)

- 57 – Diante dos documentos colecionados, podemos arbitrar o valor de locação anual pela tabela a seguir:

- (...)

- 59 - Os valores constantes da COLUNA (F) da planilha supra, representam os valores mínimos de locação que poderiam ser aceitos pela Fiscalização, observando-se as orientações do §1º, do art. 49, do RIR/1999.

- (...)

- 60 – Às somas anuais do valor locatício arbitrado devem ser diminuídos os valores contabilizados de locação, ou seja, (R\$3.000,00 x 12 meses) R\$36.000,00:

- (...)

- 61 – Diante disso, os valores constantes da COLUNA (H) da planilha supra, representam os valores que estão sendo adicionados, de ofício, ao lucro líquido da empresa, relativamente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

Do excerto transcrito acima, deve-se destacar que a Recorrente e a UDC são empresas do mesmo grupo econômico, fato incontroverso nos autos do presente processo.

Em que pese a alegação trazida em sede de recurso voluntário, segundo a qual não teria ocorrido distribuição disfarçada de lucro no caso em tela, não se pode olvidar que a Recorrente firmou contrato de comodato e de aluguel subavaliado com a UDC, ou seja, realizou negócios em condições de favorecimento.

O favorecimento foi evidenciado pela fiscalização, que constatou que o valor pactuado entre as partes a título de aluguel era de R\$ 3.000,00, o que equivale a R\$0,31 por metro quadrado de construção.

A Fiscalização comparou o preço do aluguel dos imóveis em referência com o praticado pelo mercado, de acordo com anúncios de imóveis comerciais para locação verificados pela Fiscalização e constatou que o aluguel mensal por metro quadrado de área construída é muito superior ao muito superior ao praticado pela Recorrente.

A Recorrente alega que os contratos de comodato e aluguel representam a realidade. Inicialmente, afirma que a UDC custeou a construção do edifício situado no imóvel objeto da matrícula nº 60.223, o qual comporta “24 salas de aula, laboratório ambiental, química, microbiologia, informática, os quais também são utilizados por alunos da Recorrente” (*sic*).

Entendo que essa alegação, caso comprovada, seria suficiente para demonstrar a natureza comutativa da cessão dos imóveis da Recorrente para a UDC. Ocorre que a Recorrente

não informa como foram considerados contabilmente estes custos e como estão sendo ressarcidos. Se estão sendo compensados no aluguel subavaliado, a Recorrente não traz um contrato formal entre as partes definindo este critério. Ou seja, não prova o que alega.

Afirma, ainda, que as despesas dos imóveis eram rateadas entre as partes. No entanto, a única comprovação de rateio constante dos autos refere-se às despesas de “água e esgoto” e “energia elétrica”, conforme cópia parcial do razão juntado às fls. 308-310.

Alega a Recorrente que a UDC auferir outras receitas não contempladas pela isenção tributária decorrente do Programa Universidade para Todos (PROUNI), tais como receitas de pós-graduação, especialização dentre outras oferecidas à tributação.

Entretanto, mais uma vez as suas alegações são desprovidas de comprovação. A Recorrente nem mesmo tentou demonstrar que as despesas subavaliadas foram de fato irrelevantes para a UDC e que não trouxeram economia tributária para as empresas do grupo.

Neste ponto, é importante destacar que o TVF é suficientemente claro ao expor que a UDC tem praticamente todo o seu lucro isento por aderir ao PROUNI.

Ainda que assim não fosse, fato é que a Recorrente claramente realizou negócio com a UDC em condições de favorecimento.

Afirma, ainda, a Recorrente, que os contratos celebrados com a UDC são anteriores à sua adesão ao PROUNI. No entanto, não esclarece em qual ano houve essa adesão. Ademais disso, apesar do contrato de locação ser datado de 2001, salta aos olhos que o reconhecimento de firma do documento foi realizado apenas em 15/04/2008, ano que o PROUNI já havia sido implementado e, de acordo com informações constantes do processo administrativo sob nº 10945.722035/2013-10, cujo recurso voluntário foi julgado na mesma sessão que o presente processo, a UDC já havia aderido ao referido programa e, portanto, já tinha direito à isenção citada pela Fiscalização.

Por fim, melhor sorte não lhe assiste quanto à alegação de que a cessão do imóvel traz vantagens para as empresas envolvidas, uma vez que – sempre segundo a Recorrente – as suas excelentes instalações são divulgadas a pessoas que estudam na UDC e na Recorrente, fato que traz a possibilidade de manutenção e angariação de mais alunos para ambas as empresas.

Em primeiro lugar, deve-se reconhecer que é comum, no ramo de atividade explorado pela Recorrente, o surgimento de grupos educacionais dedicados à prestar serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio, técnico e superior.

São vários os exemplos de grupos educacionais que prestam, além dos serviços de ensino da pré-escola aos cursos de graduação e pós-graduação. Nesse sentido, é certo que a vinculação da imagem da Recorrente à imagem de uma Instituição de Ensino Superior, fortalece a sua imagem no mercado.

No entanto, tal circunstância não autoriza a celebração de contratos de comodato e aluguel com favorecimento à UDC e, como se viu acima, as condições são flagrantemente favoráveis à UDC.

Ademais disso, todo o contexto que envolve o negócio jurídico conduz à conclusão de que a operação foi assim estruturada para reduzir as receitas da Recorrente por meio de despesas subavaliadas por parte da UDC, que tinha quase a totalidade do seu lucro isento por ter aderido ao PROUNI.

Dessa forma, incorreu em uma das hipóteses de distribuição disfarçada de lucro prevista no art. 464, do RIR/99.

Ausência de previsão legal
Alegada inaplicabilidade do art. 49, do RIR/99

Alega a Recorrente que o art. 49, do RIR/99 não pode ser aplicado ao caso em tela, por se tratar de disposição contida no “LIVRO I – Tributação das Pessoas Físicas”. Ocorre que ao analisar o auto de infração, verifica-se que a Autoridade Fiscal fundamentou o lançamento de ofício nos arts. 247 e 249, do RIR/99, o que legitimou as adições não computadas na apuração do lucro real.

Neste ponto, deve-se destacar que a Autoridade Fiscal, ao proceder às adições de receitas, poderia ter levado em consideração o valor de aluguel praticado pelo mercado, tal como pesquisa realizada. No entanto, assim não o fez, optando por aplicar o art. 49, do RIR/99 por analogia, tendo em vista que 10% do valor venal do imóvel representaria um cálculo mais favorável à Recorrente.

Evidentemente, nessa fase processual, em face do princípio *non reformatio in pejus*, não é possível afastar o cálculo realizado pela Autoridade Fiscal, determinando-se a adoção do valor de mercado como critério para determinação da receita dos alugueis, mas, por outro lado, não pode a Recorrente esperar que o lançamento seja anulado por falta de previsão legal.

Repita-se, previsão legal existe e permitiria a cobrança de valor superior ao que está sendo cobrado da Recorrente. Trata-se da presunção relativa de distribuição disfarçada de lucros, configurada a partir da celebração de contratos de comodato e aluguel com condições mais vantajosas para UDC (pessoa ligada) do que as que prevalecem no mercado ou que a Recorrente contrataria com terceiros.

Dessa forma, havendo tal previsão legal para o lançamento e estando devidamente fundamentado o auto de infração, entendo que deve-se negar provimento ao recurso, mantendo-se a cobrança de IRPJ e CSLL.

Multa qualificada

Conforme exposto linhas acima, orientei meu voto para negar provimento ao recurso voluntário na parte em que se pretende ver extintos os créditos tributários de IRPJ e CSLL.

Isso porque entendo que o caso dos autos se enquadra em hipótese de distribuição disfarçada de lucros, instituto que representa uma presunção relativa e que - diante da ausência de provas de que o negócio foi realizado em interesse da Recorrente e em condições estritamente comutativas, ou em que a Recorrente contrataria com terceiros - tal presunção não poderia ser afastada.

De fato, não há dúvidas de que o aluguel contratado pela Recorrente é subavaliado. Também é certo que a Recorrente não logrou comprovar os fatos alegados em sua petição e por presunção legal é legítimo o lançamento de IRPJ e CSLL.

No entanto, não estou convencido de que a Recorrente tenha incorrido em conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Isso porque, não se pode perder de vista que os imóveis objeto dos contratos de comodato e aluguel fazem parte de um complexo no qual fica estabelecida a própria Recorrente, de forma que a Recorrente fazia uso do imóvel nos períodos matutino e vespertino, enquanto a UDC fazia uso do imóvel no período noturno.

Os imóveis eram, portanto, de uso comum. E por essa razão possuíam características muito específicas que limitariam o universo de possíveis locatários dos imóveis. Por mais que a Recorrente oferecesse o imóvel à locação, não seriam muitos os empreendimentos que poderiam ali se instalar, levando-se em consideração o horário de funcionamento e a estrutura da edificação.

Ademais disso, como descrito linhas acima, é certo que a vinculação do nome da Recorrente ao nome de uma Instituição de Ensino Superior fortalece a sua imagem no mercado e tem o potencial de atrair novos alunos. Ademais disso a formação de grupos educacionais como o formado pela Recorrente, que presta serviços de ensino desde a pré-escola até o ensino superior.

Por essas razões, entendo que existem nos autos elementos suficientes para aplicação da hipótese de presunção legal, mas não existem nos autos elementos que permitam concluir pelo dolo na conduta adotada pela Recorrente.

Dessa forma, deve ser afastada a multa qualificada.

Juros de mora sobre multa de ofício

A mesma sorte, porém, não assiste o Recorrente na parte em que se insurge contra a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício. Assim se diz, porque sobre o tema há entendimento sumulado por este CARF, com efeitos vinculantes.

Dessa forma, a pretensão da Recorrente esbarra na Súmula CARF n.º 108, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF n.º 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante)**, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, mais não é preciso dizer para se demonstrar a possibilidade da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto

Voto Vencedor

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga- Redator designado

Com a devida vênia ao eminente Conselheiro Relator, cujo voto foi muito bem articulado, discordo em pontos cruciais que, a seguir, serão devidamente esclarecidos.

O epicentro da controvérsia fiscal reside na relação jurídico-tributária estabelecida entre a contribuinte DINÂMICA XODÓ LTDA. e sua coligada, a União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda. Ambas as entidades, embora ostentem personalidades jurídicas distintas, compartilham sócios comuns e estão interligadas por uma direção, controle e administração comuns, circunstâncias estas que corroboram a identificação de um grupo econômico pelo poder de controle.

O lançamento de ofício foi efetuado com arrimo nos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), bem como no art. 3º da Lei nº 9.249/95 e nos arts. 247 e 249 do RIR/99. A Autoridade Lançadora identificou duas categorias de infrações:

O fulcro da autuação fiscal foi a alegação de Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) entre a contribuinte e sua coligada. A Autoridade Lançadora, ao escrutinar os contratos de comodato e locação celebrados entre as partes, identificou indícios de que tais contratos serviram como veículo para a DDL. Para ambas as categorias de infrações, a Autoridade Lançadora aplicou uma multa de 150%, em consonância com os ditames legais.

A contribuinte sustenta em sua impugnação que os contratos de comodato e locação foram celebrados de acordo com a realidade fática e contábil das empresas, sem qualquer intuito de simulação ou evasão fiscal. Especificamente nos parágrafos 2.17 a 2.35, apresenta uma série de argumentações jurídicas e fáticas para refutar a autuação fiscal que lhe foi imposta. Inicialmente, esclarece que integra um grupo familiar o qual detém diversas empresas educacionais, incluindo a UDC e o Centro de Educação Monjolo, todas sob uma administração unificada. Enquanto a UDC concentra-se em cursos universitários, a impugnante e a Monjolo oferecem educação pré-escolar, fundamental e secundária.

Após, destaca que as empresas compartilham uma vasta área comum, cujos títulos de propriedade são detidos tanto pela impugnante quanto pela UDC e pelo membro da família Acir Hauage do Prado. Os edifícios situados nesses imóveis são utilizados de forma alternada por ambas as empresas para suas atividades educacionais, sendo que as despesas comuns são rateadas igualmente entre elas.

No que tange à alegação de simulação, a impugnante refuta veementemente tal imputação. Argumenta que não houve qualquer falsidade, inexatidão ou omissão nos contratos de comodato e locação celebrados com a UDC. Sustenta que a simulação deve ser comprovada e não meramente alegada. Os contratos, afirma, refletem fielmente a realidade dos acordos entre as partes.

Alega ainda na impugnação que, mesmo que os contratos resultassem em menores pagamentos tributários, não haveria impacto no Erário, uma vez que a impugnante teria receitas tributáveis e a UDC despesas dedutíveis. A impugnante ressalta que é de interesse comercial de ambas as empresas compartilhar instalações para promover seus serviços educacionais.

Por fim, no que concerne à intenção de evasão fiscal, a impugnante assevera que não houve o intuito de reduzir tributos por meio de um suposto contrato de comodato simulado ou taxas de aluguel abaixo do mercado. A UDC, inclusive, recebe benefícios fiscais do programa PROUNI em razão da oferta de bolsas de estudo gratuitas, compensando assim as receitas reduzidas. Sustenta então que sua conduta foi inteiramente regular e não há fundamentos para alegar fraude ou intenção de ludibriar o Fisco. Realça que a celebração de contratos de comodato e locação entre empresas do grupo é juridicamente válida e não configura evasão fiscal.

Ao apreciar a questão, a DRJ considerou que o valor de aluguel acordado entre as partes configura uma simulação, beneficiando o grupo econômico ao qual as empresas pertencem. Expõe que a contribuinte, ao subavaliar o aluguel, reduziria sua receita e, conseqüentemente, seu lucro. Por outro lado, a coligada UDC, ao ter menos despesa com aluguel, aumentaria ficticiamente seu lucro.

A decisão destacou que a coligada UDC é beneficiária do PROUNI e, portanto, tem grande parte de seu lucro isento. Isso tornaria vantajoso para o grupo econômico diminuir o lucro da contribuinte e aumentar o lucro da coligada, resultando em menor tributação.

Concluiu então que a situação configura um tipo de Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL), uma vez que houve de fato uma condição de favorecimento à empresa coligada. Ou seja, a contribuinte, ao ceder seu imóvel à coligada por um valor abaixo do mercado, estaria beneficiando a coligada em detrimento de terceiros.

A decisão ressaltou o levantamento minucioso realizado pela fiscalização, que apurou as áreas e as utilizações dos imóveis da contribuinte, da coligada e do sócio comum, corroborando as razões para a autuação. Fez também referência aos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, que tratam de sonegação, fraude ou conluio, considerando que as condutas da contribuinte se enquadram nessas hipóteses.

Em face da decisão proferida pelo Colegiado de origem, a empresa interpôs Recurso Voluntário, objetivando a reforma do julgado. Inicialmente, a recorrente reitera que ambas as empresas, Dinâmica Xodó Ltda. e União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda. (UDC), pertencem a um conglomerado familiar atuante no setor educacional. Nesse sentido, a utilização compartilhada de áreas e edificações justificaria tanto a cessão gratuita quanto o valor do aluguel acordado, afastando, assim, qualquer indício de simulação ou fraude. A recorrente também se insurge contra a alegação de que os contratos celebrados não refletiriam a realidade dos negócios. Sustenta que, mesmo que fossem considerados inválidos, não haveria impacto tributário, uma vez que a receita auferida por uma empresa seria contrabalançada pela despesa dedutível da outra, neutralizando, portanto, qualquer efeito fiscal adverso. Ou seja, a fiscalização desconsiderou todos os documentos e explicações fornecidas, violando o princípio da busca da verdade material que deve reger os atos da Administração Pública.

A recorrente reitera que as áreas e edificações atendem a ambas as empresas, e que a cessão gratuita e a cobrança de aluguel pelo valor estipulado em contrato não causaram qualquer prejuízo ao Fisco. Além disso, as despesas comuns são rateadas entre as empresas. Destaca que o contrato de comodato, embora não formalizado, existia entre ela e a UDC, relativo

à cessão de parte do imóvel para atividades educacionais da comodataria, sem a percepção de valor locatício por parte da recorrente.

No que tange à aplicação da multa qualificada de 150%, argumenta que a aplicação da multa qualificada de 150% só seria cabível em casos de falsidade, inexatidão ou omissão dolosas, o que não ocorreu no caso em tela.

Enfim, imprescindível neste caso a exposição retrosumida das razões apresentadas no processo, porquanto é necessário uma análise cuidadosa da situação da recorrente, para demonstrar que os fatos não são passíveis de tributação por não configurarem DDL.

Seria imperativo que a Autoridade Fiscal, antes de adentrar na análise da relação jurídica com a pessoa ligada em condições de favorecimento, efetuasse uma demonstração cabal do nexo causal entre a formação do lucro da contribuinte e sua subsequente distribuição de maneira sub-reptícia, elidindo eventual incidência tributária devida. A ausência dessa motivação específica compromete a legitimidade do lançamento, pois a Autoridade Fiscal estaria, em última análise, afrontando direitos fundamentais do contribuinte, como o direito de propriedade e o da autonomia privada.

As normas relacionadas à DDL têm como objetivo coibir a distribuição disfarçada de lucros (riqueza gerada) para pessoas ligadas à pessoa jurídica, por meio de práticas que proporcionam vantagens fiscais. O objetivo é proteger os interesses da arrecadação tributária.

Por outro lado, o direito de propriedade é um direito fundamental, o qual se violado estaríamos regredindo ao período pré-constitucional. Não é esse o objetivo da norma ao impor a tributação do DDL. Para configurar o DDL, é preciso um trabalho minucioso e bem específico, de modo a demonstrar que a riqueza gerada por uma empresa (lucro), foi distribuída sem a devida incidência tributária. No caso em exame, a contribuinte era a legítima proprietária, poderia emprestar ou alugar o imóvel da forma que lhe fosse mais conveniente.

Nos moldes em que feito — embora se trate de um excelente trabalho fiscal no que toca à exposição dos fatos e ao levantamento dos preços —, entendendo que não houve infração praticada pela contribuinte, a qual figurava como legítima proprietária e decidiu celebrar contrato de comodato e de aluguel por valor que julgou conveniente. Exigir um valor mínimo nos contratos para fins de tributação, estaria o Estado impondo uma conduta ao contribuinte sem a devida previsão legal e, por consequência, violando princípios fundamentais consagrados na atual Constituição Brasileira, afrontando a previsibilidade e a estabilidade nas relações jurídico-tributárias.

No caso em tela seria imprescindível demonstrar que a substância da operação foi gerar riqueza (lucro) e distribuir o resultado sem a devida tributação. Ou seja, a “porta de saída” dos recursos oriundos de uma atividade empresarial é via a distribuição de resultados, o que ocorre apenas se houver o pagamento do imposto anteriormente. A presunção da DDL consta do ordenamento jurídico unicamente para coibir manobras que não siga o rito previsto na legislação. Mas não se pode, de forma alguma, justificar o exercício do poder extroverso do Estado sem norma objetiva, específica. Ao interferir nas relações privadas, não é lícito “exigir” qualquer valor a ser utilizado nos contratos celebrados, justamente por violar direitos fundamentais do contribuinte.

A Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) é uma figura jurídica tributária que visa coibir práticas elisivas que resultem na transferência velada de rendimentos entre entidades jurídicas correlatas, sem a correspondente incidência fiscal. Este instituto encontra seu

fundamento na necessidade de preservar a equidade e a capacidade contributiva, pilares do sistema tributário nacional consagrados no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

O escopo da norma que regula a DDL é assegurar que a distribuição de rendimentos entre entidades vinculadas ocorra de forma transparente. A norma não tem por objetivo interferir na autonomia privada ou na liberdade contratual, mas sim garantir que tais liberdades não sejam exercidas de forma a comprometer a justiça fiscal.

Para que se configure a DDL, é imperativo que haja uma comprovação robusta e inequívoca de que a riqueza gerada por uma entidade (lucro) foi transferida de forma subreptícia, evitando a devida tributação. Tal comprovação deve ser feita mediante um exame metucioso e abrangente das operações realizadas, que demonstre não apenas a transferência de recursos, mas também o intuito de elisão fiscal.

Em síntese, a DDL é um instituto que deve ser aplicado com extrema cautela e rigor técnico, cuja norma presuntiva deve ser interpretada com observância dos princípios constitucionais que regem a matéria tributária. A sua configuração exige uma comprovação eficaz da substância dos negócios jurídicos celebrados, demonstrando que houve a transferência disfarçada de lucros com o intuito de se eximir dos recolhimentos dos tributos que seriam devidos.

O Estado não pode imiscuir-se nas relações jurídicas firmadas pelo contribuinte de forma a impor ao legítimo proprietário a celebração de um contrato de aluguel, por exemplo, em substituição a um contrato de comodato. Tampouco exigir, sem a devida previsão “objetiva” no ordenamento jurídico, a imposição de valores mínimos a serem observados nos contratos celebrados. O direito de propriedade, consagrado na Constituição Federal de 1988 é um pilar fundamental do Estado Democrático de Direito. Este direito não apenas confere ao proprietário a prerrogativa de usar, gozar e dispor de seus bens, mas também impõe limitações ao poder estatal de interferir na esfera patrimonial do indivíduo. A proteção constitucional ao direito de propriedade é reforçada pelo princípio da legalidade, que veda a cobrança de tributos sem expressa previsão legal, conforme o artigo 150, inciso I, da Carta Magna.

Neste contexto, a tentativa de imposição de um valor mínimo para contratos de aluguel, sem respaldo em legislação específica constitui uma afronta direta ao direito de propriedade. Tal atuação estatal, desprovida de fundamentação legal, viola também o princípio da autonomia privada. As partes contratantes podem estabelecer livremente as cláusulas contratuais, desde que não contrariem a ordem pública, os bons costumes e a legislação vigente.

A ausência de norma legal que exija um valor mínimo para contratos de aluguel torna inadmissível qualquer tentativa de interferência estatal nesse sentido. A aplicação da norma presuntiva da DDL ocorre apenas em situações específicas. É preciso demonstrar o liame entre a formação do lucro (riqueza gerada) e sua distribuição sem a incidência tributária (DDL), caso contrário estaria o Estado afrontando os direitos fundamentais do contribuinte.

A ausência da demonstração dessa análise bifásica, que deveria abordar tanto a geração de lucro quanto sua distribuição disfarçada, torna o lançamento tributário uma ação estatal desprovida de fundamentação adequada. Em outras palavras, sem a comprovação desse nexos causal, a Autoridade Fiscal estaria extrapolando seus limites de atuação, intervindo de forma indevida e ilegítima nas relações jurídicas privadas da contribuinte.

Reitero: sem previsão normativa específica, o Fisco não pode impor um valor a ser praticado pelo contribuinte em suas relações privadas. Se o contribuinte é proprietário do bem, ele pode usar, gozar, alugar, até mesmo dispor do bem, como bem entender. O direito de

propriedade é direito fundamental. Nessa linha, caso o Estado almeje tributar determinada situação, deve demonstrar a sua ilicitude ou irregularidade, de modo a evidenciar que o contribuinte está se beneficiando de alguma forma. O aluguel ou comodato celebrado pelo real proprietário não pode ser desconsiderado pelo Estado. Não se trata de irregularidade, simulação ou qualquer outro vício que seja.

No Estado Democrático de Direito os contribuintes devem ter seus direitos fundamentais preservados. Embora não possam servir de escudo para a prática de ilícitos, jamais devem ser invadidos e violados por mera presunção Estatal. Não pode o legítimo proprietário ser qualificado como infrator quando do exercício regular de seu direito de propriedade.

Com efeito, trata-se de situação delicada. Por um lado, não se deve aceitar o planejamento arquitetado por meio do qual o contribuinte distribua disfarçadamente lucros sem o recolhimento do imposto. Por outro, o Estado não pode simplesmente realizar um levantamento de preços e exigir que o contribuinte os observe sob pena de tributação dos valores divergentes. Não há norma que determine esta conduta e a aplicação da norma presuntiva de DDL só é cabível quando demonstrado por meio da substância dos negócios jurídicos celebrados que há a geração do lucro e a consequente distribuição sem o recolhimento do imposto.

Após todo o exposto, concluo que a aplicação da norma presuntiva de DDL deve ser feita em situação muito específica, ou seja, o trabalho fiscal deve demonstrar que os contratos foram celebrados com o fim específico de distribuir resultado da operação às pessoas ligadas sem a devida tributação.

O poder extroverso do Estado encontra limite nos direitos fundamentais. A ponderação não pode ser ignorada na seara tributária, especialmente quando da interpretação e aplicação da norma presuntiva de DDL, a qual inevitavelmente gera reflexos sérios e irreversíveis para os contribuintes que muitas vezes estão agindo de forma regular.

Assim, no caso dos autos, não houve a distribuição disfarçada de lucros por meio dos contratos celebrados pela recorrente, que era a legítima proprietária.

Por todo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente a exigência fiscal.

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga- Redator designado

