



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10945.722035/2013-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.733 – 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: 2008, 2009

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.

Acordam os membros do colegiado, 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 2008 e 2009.

Dessa forma, exigem-se os valores de R\$ 180.848,12 a título de IRPJ, multa qualificada e juros de mora e R\$ 82.972,88 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 16-77.527 – 3ª Turma da DRJ/SPO, 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.

2.1 Os lançamentos foram realizados em decorrência da adição, pela fiscalização, de valores ao lucro líquido do período para apuração do lucro real, relativos a: (i) comodato apurado pela fiscalização como sendo aluguel e (ii) aluguel subavaliado.

3. A fiscalização apresenta por meio do “Relatório de Auditoria Fiscal” (RAF), resumidamente, o seguinte.

3.1. A contribuinte DINÂMICA XODÓ Ltda. e a empresa "União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda.", embora tenham personalidade jurídica distinta, têm dois sócios em comum e estão ligadas por uma direção, controle e administração comum.

3.2. A matriz da contribuinte e a matriz de sua coligada "União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda." - UDC, CNPJ n.º 01.208.350/0001-00, dividem o mesmo endereço.

3.3. O Contrato de Locação (fls. 304/305), como os Contratos de Comodato (fls. 306 e 307), 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.

### **ALUGUEL APRESENTADO COMO COMODATO**

4. Foi apurada a simulação do comodato, que 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.

4.1. 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, e, considerando-se o grupo econômico, mantendo-se o valor do lucro total distribuível aos sócios.

4.2. Diante os documentos colecionados, podemos arbitrar o valor de locação anual pela tabela a seguir:

ANO	INSCRIÇÃO IMOBILIÁRIA	VALOR VENAL	10% DO VALOR VENAL	PORCENTAGEM DE UTILIZAÇÃO	VALOR ARBITRADO DE ALUGUEL
(A)	(B)	(C)	(D) = 10% (C)	(E)	(F) = (D) X (E)
2008	10.1.46.06.0815.001	23.545,90	2.354,59	100%	2.354,59
	10.1.46.06.0447.001	270.266,23	27.026,62	50%	13.513,31
<b>Valor Total Comodato Arbitrado como Aluguel para 2008</b>					<b>15.867,90</b>
2009	10.1.46.06.0815.001	32.519,89	3.251,99	100%	3.251,99
	10.1.46.06.0447.001	296.922,53	29.692,25	50%	14.846,13
<b>Valor Total Comodato Arbitrado como Aluguel para 2009</b>					<b>18.098,12</b>

(C) VALOR VENAL, valor obtido da Certidão n.º 0118/2.013, emitida pela Prefeitura Municipal de Foz do Iguaçu

(D) Equivale a 10% do valor venal arbitrado pela Prefeitura.

(E) PORCENTAGEM DE UTILIZAÇÃO. É representado por 100% quando o imóvel é utilizado exclusivamente pela coligada "UDC", ou por 50%, quando a contribuinte e a coligada utilizam o imóvel em horários diversos.

(F) VALOR ARBITRADO DE ALUGUEL: Esta coluna representa o valor arbitrado de locação anual do imóvel cedido em Comodato, considerando-se sua utilização integral ou parcial pela coligada "UDC".

#### **DIFERENÇA ENTRE VALOR DE ALUGUEL ARBITRADO E VALOR CONTABILIZADO**

5. Os imóveis de matrículas: n.º 60.223; n.º49.004; n.º44.431; n.º 42.206 e n.º55.959 foram cedidos à coligada UDC através de "Contrato de Locação de Imóvel para Fins Educacionais". Foi considerado também o imóvel de matrícula n.º 33.536, pois está vinculado ao imóvel de matrícula n.º 60.223.

5.1. Verificou-se que o Contrato de Locação, envolvendo os imóveis mencionados, encerra uma área de 8.913,44 m2 de terrenos e 9.431,13 m2 de área construída. O valor do aluguel mensal, previsto no contrato de locação dos anos-calendário de 2008 e 2009, é de R\$3.000,00, o que equivale a R\$0,31 por metro quadrado de construção.

5.2. Diante dos documentos colecionados (Certidão n.º 0118/2.013, emitida pela Prefeitura Municipal de Foz do Iguaçu, que especifica os valores venais para os imóveis que foram objeto do Contrato de Locação) podemos arbitrar o valor de locação anual pela tabela a seguir:

ANO	INSCRIÇÃO IMOBILIÁRIA	VALOR VENAL	10% DO VALOR VENAL	PORCENTAGEM DE UTILIZAÇÃO	VALOR ARBITRADO DE ALUGUEL
(A)	(B)	(C)	(D) = 10%(C)	(E)	(F)=(D)x(E)
2008	10.1.46.06.0230.001	70.515,63	7.051,56	50%	3.525,78
	10.1.46.06.0260.001	58.763,02	5.876,30	50%	2.938,15
	10.1.46.06.0290.001	839.107,51	83.910,75	50%	41.955,38
	10.1.46.06.0399.001	1.217.114,75	121.711,48	50%	60.855,74
	10.1.46.06.0091.001	645.956,74	64.595,67	100%	64.595,67
	10.1.46.06.0092.001	13.417,31	1.341,73	100%	1.341,73
<b>Valor Total Arbitrado como Aluguel para 2008</b>					<b>175.212,45</b>
2009	10.1.46.06.0230.001	78.898,83	7.889,88	50%	3.944,94
	10.1.46.06.0260.001	65.749,03	6.574,90	50%	3.287,45
	10.1.46.06.0290.001	1.018.755,70	101.875,57	50%	50.937,79
	10.1.46.06.0399.001	1.339.390,47	133.939,05	50%	66.969,52
	10.1.46.06.0091.001	712.277,47	71.227,75	100%	71.227,75
	10.1.46.06.0092.001	15.012,42	1.501,24	100%	1.501,24
<b>Valor Total Arbitrado como Aluguel para 2009</b>					<b>197.868,69</b>

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

ANO	VALOR ARBITRADO DE ALUGUEL	ALUGUEL CONTABILIZADO	VALOR A ADICIONAR AO LUCRO LÍQUIDO
(A)	(F)	(G)	(H) = (F) – (G)
2008	175.212,45	36.000,00	139.212,45
2009	197.868,69	36.000,00	161.868,69

5.4. Tais quantias foram oferecidas à tributação do IRPJ e da CSLL. Cabe esclarecer que foram considerados os saldos do Prejuízo Fiscal do IRPJ e da Base Negativa da CSLL, sendo efetuadas nos autos de infração as compensações, previstas na legislação, conforme planilha de compensação constante dos mesmos.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

6. A contribuinte ao entregar sua Declaração DIPJ/2009 e a de DIPJ/2010, sem declarar a totalidade de suas receitas, uma vez que se utilizou de estratégia para simular um comodato e também para diminuir suas receitas de aluguel, omitiu informação às autoridades fazendárias, a contribuinte cometeu crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se, parcial ou totalmente, do pagamento de tributos.

#### DA IMPUGNAÇÃO

7. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 30/12/2013 contestando a lavratura dos Autos de Infração, nos seguintes termos, resumidamente.

7.1. Conforme as informações prestadas pela Impugnante às respostas às intimações, as empresas UDC e a Impugnante utilizam uma área comum bastante expressiva composta de diversas matrículas imobiliárias. São proprietários desses imóveis, a Impugnante, a

UDC e o Sr. Acir Hauagge do Prado. No que tange às edificações existentes, a construção do imóvel de matrícula 60.223 foi efetuada pela UDC, o qual comporta 24 salas de aula, e laboratório ambiental, química, microbiologia, informática, os quais também são utilizados por alunos da Impugnante.

7.2. Portanto, conforme se verifica dos mapas juntados ao processo administrativo, o complexo educacional ora é utilizado pela Impugnante, ora é utilizado pela UDC em turnos diferenciados.

7.3. As despesas comuns são rateadas entre as empresas e não há cobrança de aluguel à exceção de um contrato em que foi estipulado um valor de R\$3.000,00 em função de que a construção foi efetuada pela UDC, conforme se verifica da cópia da escritura em anexo, onde consta que o imóvel foi hipotecado em razão de financiamento concedido para a UDC.

7.4. Porém, o Sr. Auditor Fiscal arbitrou receitas de locação e majorou outras, por considerar que as empresas tiveram como objetivo reduzir a carga tributária, ou seja, afirmou que a Impugnante dissimulou um contrato denominando-o "comodato" quando deveria ser intitulado contrato de locação e cobrou valor locatício abaixo do mercado pela mesma razão.

7.5. Não ocorreu a situação de simulação prevista no parágrafo 1º do artigo 167 do Código Civil. No caso em tela, o contrato de comodato e o de locação firmados com a UDC se revestem de todas as formalidades legais e representam, em todos os aspectos, a realidade dos negócios tratados.

7.6. Com relação ao contrato de comodato, a fiscalização deveria ter provado que não seria de comodato. Não bastam meras alegações de que a Impugnante deveria alugar o imóvel, todavia simulou um comodato. Ora, se o Sr. Auditor Fiscal tinha entendimento de que deveria haver a locação do imóvel, não poderia afirmar, de forma equivocada, que houve simulação.

7.7. Nesse sentido, também não se sustenta a argumentação do Sr. Auditor Fiscal de que a Impugnante teria feito um planejamento tributário tendente a reduzir o pagamento dos impostos uma vez que o lucro da Impugnante não seria aumentado e o resultado da UDC, por mais que fosse diminuído, não traria reflexos tributários, já que essa última empresa tem os benefícios fiscais do PROUNI.

7.8. O Programa Universidade para Todos (ProUni), ao qual a UDC aderiu, tem como finalidade auxiliar as instituições de ensino privado de educação superior na concessão de bolsas de estudos integrais e parciais a pessoas de baixa renda, possibilitando aos menos favorecidos se desenvolverem, com a consequente redução das desigualdades sociais.

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

7.10. No caso presente, houve a concessão gratuita do 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. 243 e 330 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 à 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-se que ambas as empresas são lucrativas. Tais fatos foram comprovados pela fiscalização, mas ignorados.

7.11. A fundamentação legal utilizada pelo Sr. Auditor Fiscal, parágrafo 1º do Artigo 49 do RIR/99, para arbitrar o aluguel, tem validade tão somente para pessoas físicas.

Portanto, nulo é o lançamento tributário fundamentado em legislação impertinente às circunstâncias do suposto fato gerador.

7.12. Veja-se que as despesas comuns são rateadas, parte dos imóveis são de propriedade da Impugnante e parte são de propriedade da UDC. Assim, resta claro o desrespeito a um dos princípios que regem os atos da Administração Pública: a busca da verdade material.

#### MULTA QUALIFICADA DE 150%

8. A par da multa padrão de lançamento ex officio, a legislação admite que o percentual da mesma seja elevado para 150%, quando o contribuinte, além de não pagar o tributo, pratica determinados atos que revelam um evidente e consciente intuito de fraude, conforme dispõe o art. 957, II, do RIR (cuja base legal é o 44, II, da Lei n.º 9.430/96).

8.1. 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.

8.2. 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, pois nesse caso a fraude é apenas presumida, e não provada.

8.3. Inexistindo falsidade, inexatidão ou omissão dolosas, a conduta do contribuinte, ainda que tenha concorrido para o não pagamento de tributo, não enseja a aplicação da multa qualificada de 150%.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA

9. A multa corresponde a uma sanção, a uma penalidade por ato ilícito cometido. Já o juro é a remuneração concedida ao capital. Um não se confunde com o outro. A multa é punitiva, já o juro tem caráter indenizatório pela utilização do capital.

9.1. No caso da multa de ofício, sua exigência está prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996. E nesse dispositivo não há qualquer menção sobre a cobrança de juros sobre a penalidade imposta.

10. É o relatório.

Ao julgar a impugnação apresentada pela ora Rccorrente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) proferiu o Acórdão 16-77.527 – 3ª Turma da DRJ/SPO, 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: 2008, 2009

#### ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VALOR ARBITRADO DE ALUGUEL

Imóvel alugado à empresa coligada por valor subavaliado configura redução indevida da base tributável. Correto o arbitramento da receita e o oferecimento à tributação pela fiscalização. Lançamento mantido.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO

Verificado comportamento que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de 150%.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A solução dada ao litígio principal, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo à 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) O negócio realizado não pode ser tido como um planejamento tributário abusivo, porque a UDC auferir 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
- (vii) 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”;
- (viii) a multa qualificada deve ser afastada; e
- (ix) 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.

*As empresas em questão fazem parte de um grupo econômico de fato. (poder de controle) e intercomunicação (confusão) patrimonial.*

*Cabe salientar que tanto o Contrato de Locação (fls. 304/305), como os Contratos de Comodato (fls. 306 e 307), 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.*

*O croqui encaminhado pela contribuinte em 22/07/2013 (fls. 243) esquematiza a distribuição dos diversos imóveis de sua propriedade, além de um imóvel pertencente a seu sócio Acir, e outro imóvel de propriedade de sua coligada "UDC".*

*A fiscalização redesenhou tal croqui (fls. 330), melhorando a proporção das medidas em relação ao croqui original, e anotando o número da Matrícula, número da Inscrição Imobiliária e a área de cada terreno. Também foram anotadas as áreas construídas nos terrenos, e indicada sua utilização ("DINÂMICA", "UDC", ou "DINÂMICA+UDC"), e a existência de Contrato de Locação ou Contrato de Comodato para sua utilização. Foram indicados com cores diferentes os imóveis pertencentes à "DINÂMICA", do imóvel pertencente à "UDC" e do imóvel pertencente ao sócio "Acir".*

*Conforme informado pela contribuinte em sua correspondência de 22/07/2013:*

*As matrículas n.º 29.928, n.º 33.536, n.º 60.223 e n.º 53.613 são utilizados exclusivamente por sua coligada "UDC";*

*As matrículas n.º 23.103, n.º 32.563 e n.º 51.450 são utilizadas exclusivamente pela contribuinte.*

*Considerando-se que na mesma correspondência a contribuinte afirma que no croqui encaminhado (fls. 243) 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 n.º 55.969, n.º 44.431, n.º 49.004, n.º 42.206, n.º 42.125 e n.º 21.335.*

*A contribuinte cedeu em COMODATO à sua coligada "União Dinâmica de Faculdades Cataratas UDC Ltda." - CNPJ 01.208.350/0001-00 o imóvel de matrícula 21.335, conforme Contrato de Comodato (fls. 307).*

*Considerando-se não haver nem Contrato de Locação, nem Contrato de Comodato, para o imóvel de matrícula 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 citado no item anterior.*

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

*Normalmente, a cessão em comodato ocorre quando o comodante adquire bens especificamente para essa finalidade, ou quando, por ter em seu Ativo Imobilizado bens ociosos ou inoperantes que poderiam, com o comodato, trazer benefícios à sua atividade.*

*O comodato, conforme define o Código Civil em seu artigo 579, consiste no empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Esse tipo de contrato, em alguns ramos de atividade converteu-se, com o tempo, em prática usualmente exercida pelas empresas. Além disso, os bens cedidos nesses empréstimos levam gravados neles o nome da pessoa jurídica comodante ou a marca de seus produtos, de maneira a difundir-los junto ao público, especialmente junto aos consumidores, servindo, também, como veiculadores de publicidade. Em casos dessa natureza, o empréstimo gratuito de bens não é efetuado por mera liberalidade da empresa, mas como ato usual e necessário ao bom desempenho de suas atividades.*

*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 quanto 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.*

*Vale frisar que, interpreta-se restritivamente a legislação que concede isenção ou qualquer outro benefício. Assim, tributa-se a cessão gratuita de uso de imóvel, como se aluguel fosse, quando restar comprovado que o mesmo foi dado em comodato a uma pessoa jurídica.*

*Não existe outra previsão legal para a cessão gratuita de imóveis sem tributação. Assim sendo 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.*

*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, e, considerando-se o grupo econômico, mantendo-se o valor do lucro total distribuível aos sócios.*

*Os imóveis de matrículas n.º 60.223, n.º 49.004, n.º 44.431, n.º 42.206 e n.º 55.969 foram cedidos à coligada UDC através de "Contrato de Locação de Imóvel para Fins Educacionais" (fls. 304/305).*

*Considerando-se que o imóvel de matrícula n.º 33.536 está vinculado ao imóvel de matrícula n.º 60.223, conforme exigência especificada no Alvará de Construção n.º 321/2003 (fls. 263), a fiscalização considerará que tal imóvel também faz parte do Contrato de Locação firmado em 28/12/2001 (fls. 304/305).*

*Verificou-se que o Contrato de Locação, envolvendo os imóveis de matrícula 60.223, 49.004, 44.431, 42.206 e 55.969, também o imóvel matrícula 33.536, encerra uma área de 8.913,44 m<sup>2</sup> de terrenos e 9.431,13 m<sup>2</sup> de área construída. O valor do aluguel mensal, previsto no contrato de locação, que é o valor contabilizado durante os anos-calendário de 2008 e 2009, é de R\$3.000,00, o que equivale a  $(R\$3.000,00 / 9.731,13 \text{ m}^2 = )$  R\$0,31 por metro quadrado de construção.*

*O valor calculado de aluguel por área construída, de R\$0,31, contabilizado durante os anos-calendário de 2008 e 2009, é muito pequeno se comparado com valores atuais de mercados, conforme anúncios de imóveis comerciais para locação verificados pela fiscalização:*

*Imóvel Comercial Centro - Rua Castelo Branco, n.º 283 ("ao lado da Dinâmica"). Área = 110 m2. Aluguel mensal = R\$6.000,00, ou seja: R\$54,55/m2 (fls. 331).*

*Imóvel Comercial Centro - Rua Marechal Deodoro, 644. Área = 240 m2. Aluguel mensal = R\$6.000,00, ou seja: R\$25,00/m2 (fls. 332).*

*Considerando-se eventuais variações de valor no período, a taxa SELIC variou cerca de 50%, o IGP-M ~ 42%, teríamos o valor locatício de R\$0,31/m2 atualizado para, aproximadamente, R\$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.*

*Assim, o valor de aluguel acordado entre as partes intui uma simulação de valor de aluguel, o que é interessante ao grupo de empresas, pois, com ele, enquanto a contribuinte aumentaria menos sua receita e por conseqüência seu lucro, a coligada aumentaria menos sua despesa, aumentando ficticiamente 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, e, considerando-se o grupo econômico, mantendo-se o valor do lucro total distribuível aos sócios.*

*Considerando-se que se trata de negócio efetuado entre empresas coligadas, configura-se um tipo de 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 a contribuinte cedesse seu imóvel a terceiros, pois certamente cobraria o aluguel a valor de mercado.*

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.

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. R\$ 54,55/m<sup>2</sup> (fls. 331) ou R\$ 25,00/m<sup>2</sup> (fls. 332).

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 n.º 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, como bem destacado no v. acórdão *a quo*:

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

Destaque-se que em seu recurso, a Recorrente nada acrescentou, limitando a reproduzir a alegação de que a UDC teria construído salas de uso comum no imóvel cedido, sem demonstrar qualquer preocupação em comprovar 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 auferiu 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.

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:

Comodato Qualificado como Aluguel: A Autoridade Lançadora requalificou os valores atinentes a comodato como aluguel, sob o argumento de que tais montantes deveriam ser adicionados ao lucro líquido do período para a determinação do lucro real. Os valores apurados para os anos de 2008 e 2009 foram de R\$ 15.867,90 e R\$ 18.098,12, respectivamente.

Aluguel Arbitrado: Foi constatado que o valor de aluguel contabilizado estava em flagrante dissonância com o valor arbitrado pela fiscalização. Este valor, igualmente, deveria ter sido adicionado ao lucro líquido para a determinação do lucro real. Os valores apurados para os anos de 2008 e 2009 foram de R\$ 139.212,45 e R\$ 161.868,69, respectivamente.

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 Hauagge 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 n.º 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, que 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 Estando 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 diferentes. 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

Fl. 19 do Acórdão n.º 1401-006.733 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10945.722035/2013-10