



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11516.722218/2014-39  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.881 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2018  
**Matéria** Custos, despesas operacionais e encargos  
**Recorrentes** ELIANE S/A - REVESTIMENTOS CERAMICOS  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA INAPLICABILIDADE. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE.

A criação de uma despesa desnecessária foi o motivo para considerar indedutível as despesas de aluguel. As operações não foram desconsideradas nem foram comprovadas fraudulentas. Portanto deve ser afastada a aplicação da multa qualificada, com a conseqüente redução ao percentual de 75%.

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. LIMITE DE 30% (TRINTA POR CENTO). VALOR OBJETO DE LANÇAMENTO.

O prejuízo fiscal compensável pela pessoa jurídica poderá ser deduzido do lucro real, respeitadas as imposições legais. Vez que a lei não distingue o lucro tributável declarado e o valor de receita omitida apurado em lançamento de ofício. Considerando que as parcelas da matéria tributável, identificadas em procedimento fiscal, integram o lucro real, devem tais quantias objeto de lançamento de ofício serem computadas para fins de compensar os prejuízos acumulados.

Assim, verificada a existência de prejuízos acumulados compensáveis, estes podem ser utilizados para compensação com valores acrescidos ao lucro real em decorrência de procedimento de fiscalização.

GRUPO ECONÔMICO. LOCAÇÃO. CESSÃO DE DIREITO REAL DE SUPERFÍCIE. DESPESAS NÃO VINCULADAS À FONTE PRODUTORA.

Constatada a cessão do direito real de superfície, e a locação atípica do imóvel ao proprietário anterior, devem ser glosadas as despesas dos aluguéis, geradas a tal ex-proprietário, por não preencherem os requisitos de dedutibilidade quanto à essencialidade, normalidade e usualidade, de modo que não se vislumbra o estrito vínculo com fonte produtora.

#### GLOSA DE DESPESAS. DESCONSIDERAÇÃO DAS RECEITAS RESPECTIVAS, IMPOSSIBILIDADE.

Ao fisco compete identificar as infrações tributárias e não ao reconhecimento espontâneo de receitas. Se o contribuinte entende que determinadas operações são legítimas e realizadas em conformidade com as normas tributárias atinentes, não há razão para haver desconsideração da base tributável, concernente às receitas espontaneamente declaradas.

#### RETIFICAÇÃO ESPONTÂNEA DE PREJUÍZO FISCAL. DIPJ. LALUR. CONSIDERAÇÃO NO LANÇAMENTO.

Sendo identificado que houve retificação para maior do prejuízo fiscal apurado em DIPJ relativamente a período acrescido ao procedimento fiscal antes da ciência do contribuinte, haverá influência desse fator para fins de alteração do lançamento original.

#### ENCARGOS FINANCEIROS. REPASSE DE EMPRÉSTIMOS.

São indedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL a diferença positiva entre os encargos financeiros suportados pela pessoa jurídica e os recebidos de empresa ligada por empréstimos obtidos pela primeira e repassados à Segunda.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE TRIBUTO E MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Ao crédito tributário não pago integralmente no vencimento serão acrescidos juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. DESCONFIGURAÇÃO

Para que seja atribuída a responsabilidade tributária solidária, consoante previsão legal, pela constatação do interesse comum, é necessária a identificação da participação de tais pessoas na execução do ato que gerou o fato da obrigação tributária, de modo que, a partir dessa ocorrência, cada uma esteja legitimada legalmente a questioná-lo em juízo pois estariam enquadrados na condição de sujeitos passivos da obrigação.

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Declarou-se suspeito de votar o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Evandro Correa Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interpostos em face de decisão exarada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) (fls. fls. 6574/6646), que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo parcialmente os lançamentos efetuados pelo Fisco e decretando a nulidade dos Termo de Responsabilização Solidária de Edson Gaidzinsky e Ricardo da Silva Meira. A decisão teve a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

EMBARGOS. NULIDADE DE ACÓRDÃO. CORREÇÃO DE INEXATIDÃO MATERIAL. FALTA DE APRECIÇÃO DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO EM RAZÃO DE SUA JUNTADA AOS AUTOS EM MOMENTO POSTERIOR À PROLATAÇÃO.

De se declarar a nulidade de acórdão, ante a necessidade de correção de inexatidão material em razão de declaração de revelia de interessado cuja peça impugnatória fora juntada aos autos em momento posterior à prolatação do acórdão. Nesse caso, far-se-á novo acórdão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. LIMITE DE 30% (TRINTA POR CENTO). VALOR OBJETO DE LANÇAMENTO.

O prejuízo fiscal compensável pela pessoa jurídica poderá ser deduzido do lucro real, respeitadas as imposições legais. Vez que a lei não distingue o lucro tributável declarado e o valor de receita omitida apurado em lançamento de ofício. Considerando que as parcelas da matéria tributável, identificadas em procedimento fiscal, integram o lucro real, devem tais quantias objeto de lançamento de ofício serem computadas para fins de compensar os prejuízos acumulados.

Assim, verificada a existência de prejuízos acumulados compensáveis, estes podem ser utilizados para compensação com valores acrescidos ao lucro real em decorrência de procedimento da fiscalização.

GLOSA DE DESPESAS. DESCONSIDERAÇÃO DAS RECEITAS RESPECTIVAS, IMPOSSIBILIDADE.

Ao fisco compete identificar as infrações tributárias e não ao reconhecimento espontâneo de receitas. Se o contribuinte entende que determinadas operações são legítimas e realizadas em conformidade com as normas

tributárias atinentes, não há razão para haver desconsideração da base tributável, concernente às receitas espontaneamente declaradas.

#### RETIFICAÇÃO ESPONTÂNEA DE PREJUÍZO FISCAL. DIPJ. LALUR. CONSIDERAÇÃO NO LANÇAMENTO.

Sendo identificado que houve retificação para maior do prejuízo fiscal apurado em DIPJ relativamente a período acrescido ao procedimento fiscal antes da ciência do contribuinte, haverá influência desse fator para fins de alteração do lançamento original.

#### GRUPO ECONÔMICO. LOCAÇÃO ATÍPICA. CESSÃO DE DIREITO REAL DE SUPERFÍCIE. DESPESAS NÃO VINCULADAS À FONTE PRODUTORA.

Constatada a cessão do direito real de superfície, e a locação atípica do imóvel ao proprietário anterior, devem ser glosadas as despesas dos aluguéis, geradas a tal ex-proprietário, por não preencherem os requisitos de dedutibilidade quanto à essencialidade, normalidade e usualidade, de modo que não se vislumbra o estrito vínculo com fonte produtora.

#### ENCARGOS FINANCEIROS. REPASSE DE EMPRÉSTIMOS.

São indedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL a diferença positiva entre os encargos financeiros suportados pela pessoa jurídica e os recebidos de empresa ligada por empréstimos obtidos pela primeira e repassados à Segunda.

#### JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE TRIBUTO E MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Ao crédito tributário não pago integralmente no vencimento serão acrescidos juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. DESCONFIGURAÇÃO

Para que seja atribuída a responsabilidade tributária solidária, consoante previsão legal, pela constatação do interesse comum, é necessária a identificação da participação de tais pessoas na execução do ato que gerou o fato da obrigação tributária, de modo que, a partir dessa ocorrência, cada uma esteja legitimada legalmente a questioná-lo em juízo pois estariam enquadrados na condição de sujeitos passivos da obrigação.

#### ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 12-84.036, proferido em 03 de novembro de 2016, pela 4ª Turma da DRJ/RJO, além de tecer as atualizações processuais pertinentes.

### "DO LANÇAMENTO.

Trata-se de lançamento tributário relativo a fatos geradores referentes aos anos-calendário 2010/2013, efetuado sob a jurisdição da DRF/Florianópolis-SC, pelo qual constituíram-se créditos tributários, acrescidos de multa proporcional, e juros de mora calculados até 07/2014, com ciência pessoal do contribuinte, conforme tabela abaixo:

Tributo	Auto de Infração Fls.	Data do Lançamento	Valor do Principal (R\$)	Data da Ciência	Fl.	Multa
IRPJ	3022/3023	31/07/2014	8.306.822,62	05/08/2014	3306/3309	75% e 150% <sup>1</sup>
CSLL	3039/3040		2.908.776,01			

Multa: 75% relativamente à infração Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Despesas não necessárias. 150% relativamente à infração Aluguéis, "royalties" e assistência técnica, científica ou administrativa, aluguéis não relacionados com a atividade.

### **DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF) (fls. 3289/3305) e ANEXOS (fls.3306/3309).**

2. Os fatos abordados na fiscalização, em síntese, foram os seguintes:

(1) existe imóvel pertence à fiscalizada, que

(2) foi cedido para controlada por valor irrisório, e mesmo assim, não pago;

(3) a controlada "alugou" referido imóvel para a controladora/proprietária por valor 10(x) maior, criando vultosa despesa para essa última;

(4) a controladora usa a despesa para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL, sem qualquer expectativa de benefício econômico decorrente da operação;

(5) a "receita de aluguel" foi atribuída a empresa controlada deficitária, que já não pagava IRPJ e CSLL;

(6) a controlada obtém um segundo benefício econômico, com a securitização do ativo a receber;

(7) as operações não foram realizadas por pessoas independentes, mas feitas por controladora e controlada, ambas sob o mesmo comando.

## DOS ATOS E PROCEDIMENTOS FISCAIS

2.1 Em 18/12/2013, ELIANE S/A - REVESTIMENTOS CERAMICOS - “*Eliane S/A*”, optante do lucro real anual, no período fiscalizado, foi intimada a apresentar os diversos documentos mencionados no item 2 de fl. 3290 do TVF.

2.2 O fisco verificou sua contabilidade, através dos arquivos constantes do repositório do SPED.

2.3 Sobre as intimações efetuadas, consta dos autos o seguinte (fls. 3290/3291):

<b>Intimação do Fisco</b>	<b>Resposta do Contribuinte</b>
esclarecer lançamentos do Razão 4253 – conta investimento s/custos atribuídos a terrenos e baixa em investimento ref. a IR diferido s/ terrenos	Trata-se de reavaliação do ativo imobilizado, rubrica terrenos, efetuada pela Céramus Bahia S/A, com repercussão na Eliane, por tratar-se de uma controlada
esclarecer lançamentos de ajuste de depreciação pela vida útil econômica na conta 4333 – imobilizado	trata-se de ajuste da depreciação pela vida útil econômica, nas contas do imobilizado edificações e instalações de equipamentos industriais
esclarecer a despesa de aluguel, cód. 20807, junto à Céramus Bahia S/A, no valor de R\$ 9.534.304,00	trata-se de locação de imóvel pela Eliane com sua controlada Céramus, tendo apresentado cópia do contrato
esclarecer contratos de mútuo firmados com as empresas coligadas	apresenta os respectivos contratos e planilhas.
esclarecer a adição e exclusão do Lalur das contas 2992 e 2475	os valores lançados na conta 2292 tratam-se de provisão efetuada de acordo com a legislação fiscal (fls. originais 280 a 291).
esclarecer os lançamentos na conta Receita Diferida. Solicita-se os comprovantes.	a receita diferida corresponde ao contrato particular de promessa de concessão de direito de superfície, no valor de R\$ 4.149.093,39, firmado com sua controlada Céramus Bahia, juntando cópia do mesmo (fls. Originais 292 a 325). Apresenta o termo de quitação e pagamento (fls. Orig. 2164 e 2165)

2.4 Ao analisar os lançamentos contábeis efetuados e os documentos apresentados o auditor-fiscal constatou haver despesas que considerou indedutíveis, que não foram adicionadas na apuração do lucro real, sendo referentes a empréstimos financeiros (repassados às empresas controladas e coligadas com encargos financeiros inferiores aos suportados pela contribuintes) e, a despesa de aluguel de três imóveis pertencentes à própria Eliane S/A.

### **EMPRÉSTIMOS FINANCEIROS:**

2.5 Relatou-se no TVF que, no caso de transferências a coligadas ou controladas de empréstimos contraídos junto a instituições financeiras sem cobrança de juros, ou com cobrança de taxas inferiores às do mercado, a lei considera a diferença como despesa indedutível, haja vista não ser necessária à atividade da empresa, devendo ser adicionada ao lucro real.

2.6 Conforme art. 299 do RIR/99, as despesas operacionais, para serem dedutíveis, devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção de respectiva fonte produtora. E serão necessárias, as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ao transferir o empréstimo a outras empresas na forma aludida, o tomador assume a diferença entre juros pagos e os juros recebidos, sendo que tal operação não faz parte do objeto da empresa, por isso, esse excesso de encargo assumido é desnecessário para a sua atividade.

2.7 Em 2010, a empresa Eliane contraiu diversos empréstimos para financiamento do capital de giro, conforme lançamentos realizados na conta contábil 6670 – Bcos c/ Financiamento Capital Giro, fls. (originais) 330 a 360, e contratos de fls. 373 a 1897, nos valores de **R\$ 195.358.457,31**, sendo os juros pagos correspondentes a **R\$ 23.354.084,36**, fls. 361 a 370:

2.8 Também em 2010, houve diversas operações de mútuo com controladas e coligadas, tendo como objeto o valor de **R\$ 125.097.046,10**, a saber:

<b>EMPRESA</b>	<b>VALOR</b>
CERAMUS BAHIA S/A PRODUTOS CERÂMICOS	110.162.107,27
IMECAL INDÚSTRIA MECÂNICA DE EQUIPAMENTOS COCAL LTDA	4.386.256,26
ELIANE TAXI AÉREO LTDA	78.982,83
MAX ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA	10.469.699,74
<b>TOTAL DOS EMPRÉSTIMOS</b>	<b>125.097.046,10</b>

2.9 Os valores recebidos a título de juros, nos contratos acima, foram de **R\$ 10.311.923,33**, fls. 371 e 372.

2.10 Na tabela abaixo estão os juros assumidos pela contribuinte, ao repassar seus empréstimos às empresas com taxas menores:

DESCRIÇÃO	VALOR	PERCENTUAL
EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	195.358.457,31	
MÚTUO COM COLIGADAS E CONTR.	125.097.046,10	64,03%
JUROS PAGOS	23.368.947,35	
JUROS DEVIDOS COLIG. E CONTR.	14.964.216,67	64,03%
JUROS RECEBIDOS COLIG E CONTR.	10.311.923,33	
<b>JUROS ASSUMIDOS PELA CONTRIBUINTE</b>	<b>4.652.293,34</b>	

2.11 O valor de **R\$ 4.652.293,34** foi considerado despesa desnecessária, pois os recursos seriam pagos pelas empresas caso fossem realizar as operações no mercado financeiro, diretamente. Nesse caso, a Eliane fez o papel de intermediário nessa captação, assumindo o ônus da diferença de taxas. Pelo objeto social da empresa, tais despesas não são necessárias e nem usuais para a realização de suas transações e operações desenvolvidas, deixando de cumprir, portanto, os requisitos do art. 229 do RIR/99, no que tange à admissibilidade de uma despesa operacional.

2.12 Assim, a fiscalização adicionou tal valor à base de cálculo do lucro real da empresa, por meio de autuação.

## DESPESAS DE ALUGUÉIS

2.13 Relatou o auditor, em síntese que, em 19/11/2009, a Eliane firmou dois contratos com sua controlada Céramus Bahia S/A, que desencadearam, posteriormente, outros contratos, um firmado também em 19/11/2009 e, os demais, em 26/03/2010, a saber:

- Promessa de Concessão de Direito de Superfície, fls. 292 a 325.
- Contrato de Locação de Imóveis e Outras Avenças, fls. 238 a 236;
- Cessão de Créditos, Emissão de CCI e Outras Avenças, fls. 2270 a 2329;
- Alienação Fiduciária de Imóveis em Garantia, fls. 2244 a 2269;
- Cessão Fiduciária de Certificado de depósito Bancário e Outras Avenças, fls. 2168 a 2199;
- Cessão Fiduciária de Direitos Creditórios, fls. 2200 a 2243.

2.14 Os dois primeiros deram origem aos demais contratos, e à despesa de alugueis ora adicionadas ao lucro real (resumo, às fls. 3294/3296).

2.15 Os referidos contratos foram assinados por Ricardo da Silva Meira e Edson Gaidzinski Júnior, representando, respectivamente, as empresas Eliane e Céramus.

2.16 Eliane é proprietária de 3 imóveis na cidade de Cocal do Sul, tendo cedido à Céramus direito de uso e fruição da superfície, pelo prazo de 72 meses, por R\$ 4.149.093,39. A Céramus, por sua vez, alugou o mesmo imóvel à Eliane, no mesmo prazo, pelo valor de R\$ 48.672.000,00.

2.17 Posteriormente, a Céramus emitiu títulos decorrentes do crédito gerado pelo aluguel, captando recursos a taxas de juros mais atraentes do que o mercado oferece para empréstimos comuns, e prazos de pagamentos mais longos, segundo informa o Sr. Venicio Luiz Moraes do Livramento, contador da Eliane (fls. 2166 a 2167).

2.18 Apesar de o imóvel pertencer à Eliane, nessa transação foi “criada” uma dívida para ela de R\$ 48.672.000,002, em contrapartida de uma receita de R\$ 4.149.093,39.

2.19 A criação de uma despesa está sempre associada a uma receita futura. Assim, não se pode imaginar que uma empresa, cuja finalidade seja o lucro, crie uma despesa de quase 50 milhões, de um dia para o outro, sem retorno financeiro futuro. E essa possibilidade de geração de receitas não foi vislumbrada na operação. O que se constatou foi a criação de uma despesa na Eliane, totalmente, desvinculada de suas operações, com o argumento de angariar empréstimos, na Céramus, a juros menores, por meio de emissão de cédulas de créditos imobiliários – CCI.

2.20 Assim, a despesa decorrente do “aluguel de seu próprio imóvel” foi entendida como não necessária à atividade da empresa, tendo sido adicionada à base do lucro real, referentes aos anos de repercussão.

2.21 Às fls. 3298/3300 do TVF, foi inserido o extrato do Razão onde constam os valores de despesas de aluguel, vinculados ao referido contrato.

## **DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

2.22 Os dados demonstram que a Eliane arquitetou sofisticada operação, composto por diversos negócios jurídicos, aparentemente legais, que redundou em despesa desnecessária, de R\$ 48.672.000,00, representando verdadeira fraude ao Fisco. Primeiro, porque a fiscalizada assume integralmente as despesas, sem qualquer contrapartida de benefício econômico. Na outra ponta, porque os benefícios são auferidos, exclusivamente, pela sua controlada, que, através da receita de “aluguel” e pela securitização do valor a receber, lhe possibilitou tomar empréstimos no mercado a juros teoricamente mais atrativos, muito maiores que as despesas da Eliane.

2.23 Essa negociação rendeu à Céramus (e não à Eliane) um empréstimo na ordem de R\$ 8.500.000,00, conforme se verifica no item 2.2. (valor da cessão – Cláusula Segunda do Contrato de Cessão de Créditos, Emissão de CCI e Outras Avencas, fls. 2270 e 2329, representado pelo título de R\$ 13.691.378,56, estabelecido na Cláusula Primeira do referido contrato. A diferença, no valor de R\$ 5.191.378,56, trata-se do deságio, no percentual de 37,91%.

2.24 Segundo consta do item 6.3 do referido contrato, a emissão dos títulos poderá ser de até o valor total do contrato de locação, ou seja, R\$ 48.672.000,00. Utilizando-se o percentual líquido do empréstimo, sem o deságio, somente o título de referência, 61,19% (100% - 37,92%), o valor captado pela transação, caso fossem emitidos os títulos no valor total do aluguel, seria na ordem de R\$ 30.220.444,80, com um deságio de R\$ 18.451.556,00.

2.25 O segundo ponto destacado, é que tanto a cessão do direito de superfície quanto os valores de “aluguel” não são efetivamente pagos. A Eliane, juntamente com a controlada Céramus, formularam em conluio um conjunto de contratos com o objetivo futuro e simples de criar uma despesa operacional de R\$ 48.672.000,00, na fiscalizada, ao longo de 05 anos (livre de qualquer desembolso financeiro).

2.26 Destaca-se que os alicerces desta transação são os dois contratos de Concessão de Direito de Superfície e Locação de Imóveis, sendo que não há desembolso algum por ambas as empresas, dos valores neles estipulados.

2.27 No registro da Escritura Pública de Concessão de Direito de Superfície, realizada em 13/04/2010, fls. 292 a 325, item VI (do preço e da forma de pagamento), consta que “O preço da concessão do Direito de Superfície, objeto da presente contratação, corresponderá a R\$ 4.149.093,39 (...), **montante este que deverá ser pago pela Superficiária em favor da Proprietária, em uma única parcela, na presente data**”. (grifos não constam do original).

2.28 Questionada pelo fisco, a contribuinte apresentou Termo de Pagamento e Quitação, fls. 2164 e 2165, firmado entre as duas empresas, em 30/12/2010, dando, mutuamente, ampla, rasa e mútua quitação da dívida. Contudo, o fluxo de valores apresentados no contrato de mútuo entra as duas empresas, em 2010, não contém, o registro deste valor, muito menos referência ao seu pagamento. Além disso, o referido termo foi assinado pelos Diretores Presidente e Comercial da Eliane e Céramus, que são as mesmas pessoas.

2.29 O mesmo ocorreu com as supostas despesas de “aluguel”, vez que não consta o registro deste recebimento, que deveria ocorrer a partir do dia 19/11/2011.

2.30 Impende destacar, ainda, que a receita de “aluguel” não resultou em pagamento de IRPJ e CSLL na Céramus, já que nos exercícios de 2011 a 2014 a empresa apresentou prejuízo, mesmo com a inclusão da receita de aluguel, conforme cópia das DIPJ, fls. 3053 a 3288.

2.31 Ou seja, criou-se uma despesa totalmente desnecessária na empresa lucrativa (Eliane) e, em contrapartida, a receita foi atribuída a uma empresa controlada deficitária, que, mesmo com o reconhecimento de tal receita, não chegaria a ter lucro.

2.32 Insere-se, na planilha abaixo, o efeito dessa transação, nas duas empresas:

ELIANE S/A			
Exerc.	Despesa Aluguel	Lucro Real Declarado	Lucro Real sem Despesa Aluguel
2011	9.534.304,00	2.820.871,86	12.355.175,86
2012	8.632.958,58	-1.187.418,80	7.445.539,78
2013	9.211.549,90	-7.144.232,96	2.067.316,94
2014	9.719.836,44	23.897.041,83	33.616.878,27
CERAMUS BAHIA S/A			
Exerc.	Receita Aluguel	Lucro Real Declarado	Lucro Real sem Receita Aluguel
2011	9.534.304,00	-7.078.791,49	-16.613.095,49
2012	8.632.958,58	-6.685.227,06	-15.318.185,64
2013	9.211.549,90	-784.258,99	-9.995.808,89
2014	9.719.836,44	814.259,19	-8.905.577,25

2.33 Tais informações, evidenciam perfeitamente o objetivo dos contratos assinados pelas mesmas pessoas, que foi a criação de uma despesa operacional, no valor de R\$ 48.672.000,00.

2.34 A emissão dos referidos contratos gerou um fato jurídico, com a criação de obrigações entre as partes envolvidas. Entretanto, tais obrigações são o invólucro de uma intenção mitigada no bojo das negociações, que é a utilização de despesa de aluguel para redução do lucro líquido da empresa e, conseqüentemente, a diminuição do IRPJ e CSLL.

2.35 No caso, o conjunto de atos praticados pela Eliane, em conluio com a sua controlada, caracteriza hipótese de simulação, com o fito de fraudar a apuração do IRPJ e CSLL da Eliane.

2.36 Decorre dessa constatação, a qualificação da multa.

## **REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS**

2.37 Foi elaborada, por estarem caracterizados, em tese, fatos que configuram crime contra a ordem tributária, definidos no art. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, e, procedido o Arrolamento de bens, nos termos da IN RFB nº 1.171/2011.

2.38 Estando caracterizados, em tese, fatos que configuram crime contra a ordem tributária, definido pelos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, especialmente quanto a criação de uma despesa operacional

2.39 Lavou-se Termo de Responsabilidade Tributária em face dos então Diretores da Eliane (à época), Sr. Edson Gaidzinski Junior (fls. 3308/3309), e Sr. Ricardo da Silva Meira (fls. 4612/4613), os quais assinaram os contratos de Promessa de Concessão de Direito de Superfície e de Locação de Imóveis e Outras Avencas.

## **DA DILIGÊNCIA EM SEDE DE JULGAMENTO**

2.40 Através da 4ª Turma de Julgamento, foi proposta diligência fiscal, através da Resolução nº 585, de 27.08.2015 (fls. 4620/4623), tendo em vista a suposta desconsideração por parte da fiscalização do novo valor do prejuízo fiscal (e da BC negativa) registrado espontaneamente na DIPJ 2012/2013, que passara de R\$ 7.144.232,96 para R\$ 9.979.165,37, vez que o LALUR foi entregue à fiscalização meses antes da referida alteração.

2.41 O contribuinte Eliane foi devidamente intimado (fls. 4626/4627), tendo se manifestado às fls. 4629/4633 e apresentando os anexos de fls. 4634/5568, cuja análise consta do Relatório de Diligência de fls. 5571/5575.

2.42 Por fim, manifestou-se a Impugnante derradeiramente às fls. 5580/5583, com os anexos de fls. 5584/5608.

2.43 O responsável solidário, Sr. Edson manifestou-se às fls. 5611/5614, com os anexos de fls. 5615/5625.

2.44 O responsável solidário, Sr. Ricardo manifestou-se às fls. 5631/5634, com os anexos de fls. 5635/5646.

## **DA IMPUGNAÇÃO DA ELIANE S/A**

3. A Impugnante apresentou em 03/09/2014 a Impugnação de fls. 3312/3383 e anexos de fls. 3384/4532, após ciência do Auto de Infração em 05/08/2014, fl. 470, alegando, em síntese, o seguinte.

### **Da Síntese da Operação Realizada [emissão de títulos rastreados em recebíveis decorrentes de contrato de locação] e do (suposto) Propósito Negocial**

- (1) A Impugnante passou por um longo período deficitário, acumulando reiterados prejuízos;

- (2) O ano de 2008 foi extremamente difícil, em razão da crise financeira mundial e da catástrofe em SC;
- (3) objetivando obter recursos em volume relevante e período de carência e prazo prolongado de pagamento implementou a operação de securitização de recebíveis imobiliários;
- (4) a única forma de operacionalizar a emissão dos títulos para fins de securitização foi a realizada, pois (i) o imóvel que daria lastro ao contrato de aluguel era de propriedade da Impugnante; (ii) somente ela poderia, após a concessão do direito de superfície, ser a locatária desse imóvel, pois era ela que efetivamente o utilizava;
- (iii) a Céramus foi a adquirente do direito de superfície por ser a única outra empresa que permaneceu operacional no Grupo Eliane;
- (5) não houve a intenção de gerar uma “despesa dedutível” na Impugnante para reduzir seus “lucros tributáveis”, pois era empresa deficitária e com longo histórico de apuração de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa;
- (6) ao contrário do que sugere o Sr. Agente fiscal, a disponibilidade sobre os recursos obtidos com a operação de securitização de recebíveis, na forma realizada foi um importante fator de recuperação da lucratividade da Impugnante, com o conseqüente acréscimo de arrecadação pelo fisco federal;
- (7) o produto da securitização de recebíveis foi integralmente repassado pela Céramus à Impugnante, sem a transferência dos encargos financeiros referentes àquela captação;
- (8) não se tratou de operação para “geração de despesas” em empresa lucrativa, mas sim uma operação para “obtenção de recursos” para impulsionar a geração de receita e lucro em uma empresa deficitária (ora Impugnante); o que efetivamente ocorreu nos anos seguintes à operação;

### **PRELIMINARMENTE**

#### **DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS (ILIQUEZ E INCERTEZA DA BASE DE CÁLCULO AUTUADA)**

3.1 Insta observar que o sr. Agente fiscal cometeu equívocos na apuração do imposto devido:

#### **DA EXISTÊNCIA DE SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E BC NEGATIVA NÃO CONSIDERADOS (fl. 3318 e ss)**

3.2 Ao apurar o montante devido em razão da glosa das despesas, o sr. Auditor utilizou os valores de prejuízo fiscal e BC negativa, respectivamente, de R\$ 1.187.418,80 (ano-base 2011) e R\$ 7.144.232,96 (ano-base 2012) (fls. 3318/3319). Além disso,

consignou que a Impugnante já havia compensado, nos anos-base 2010 e 2013, os montantes de R\$ 1.208.945,08 e R\$ 10.251.589,35, respectivamente, referentes a prejuízos fiscais e BC negativa anteriores (fl. 3320).

3.3 Ocorre que, ao se analisar os demonstrativos de apuração do IRPJ e CSLL supostamente devidos, não houve qualquer compensação de ofício referentes a prejuízos fiscais e BC negativa de períodos anteriores, o que demonstra o evidente erro na apuração de cálculo pelo sr. Agente fiscal. Isso porque, não observou no lançamento que a Impugnante, em 31/12/2009, tinha saldo acumulado de prejuízo fiscal e BC negativa no montante de R\$ 18.364.032,38, conforme comprovam sua DIPJ 2009/2010 (doc. 03 -fl. 3444). Ou seja, mesmo depois de tal saldo ter sido reduzido pelos valores compensados pela Impugnante, nos anos-calendário de 2010 e 2013, ainda remanescia o saldo acumulado no montante de R\$ 6.903.497,95, o qual deveria ter sido considerado de ofício pela Fiscalização na apuração das supostas bases de cálculo.

3.4 Por esse motivo, já se evidencia que os autos de infração originários do presente processo carecem de liquidez e certeza, o que, como se verá em tópico mais adiante, é motivo mais que suficiente para que esta I. Delegacia de Julgamento reconheça a sua nulidade.

3.5 Em 18/12/2013, a Impugnante foi comunicada, através do Termo de Início, que o procedimento objetivava fiscalizar o IRPJ relativo ao ano-calendário 2010. Posteriormente, em Julho/2014, a Impugnante percebeu erros formais em sua DIPJ, ano-base 2012. Considerando que tal período não era objeto da auditoria, procedeu em 31/07/2014, retificação da mesma, o que foi comunicado à RFB (doc. 04 – fl. 3450). Essa retificação resultou em alteração nos valores declarados a título de prejuízo fiscal e BC negativa de CSLL, que passaram de R\$ 7.144.232,96 para R\$ 9.979.165,37 (doc. 053).

3.6 Posteriormente, em 05/08/2014, foi intimada dos autos de infração, lavrados em 04/08/2014, tendo sido informada que os períodos foram estendidos para os anos-base 2011, 2012 e 2013.

3.7 Verifica-se, portanto, mais uma vez, que a autoridade fiscal cometeu um equívoco ao recompor as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, em função dos lançamentos que deram origem à presente lide. Isto porque o sr. Agente apurou a BC referente a 2012 como se o resultado declarado do prejuízo (e BC negativa) fosse R\$ 7.144.232,96 (valor que constava na DIPJ original), em vez de considerar R\$ 9.679.165,37, apontado na DCTF retificadora, apresentada pela Impugnante.

3.8 Por mais esse erro, deverá também essa c.DRJ reconhecer a nulidade do lançamento ora debatidos, na medida em que a autoridade fiscal também desconsiderou indevidamente o correto saldo de prejuízo fiscal e BC negativa de CSLL, referente a 2012, acarretando em cobrança superior àquela que deveria ser exigida, caso as glosas estivessem corretas.

**Erro da Autuação Ao Apurar a suposta Base De Cálculo – Necessidade De Consideração (i) da Receita Decorrente do Direito Real de Superfície; e (ii) das Despesas Financeiras Decorrentes da Securitização de Recebíveis não Repassadas à Impugnante (fls. 3323 e ss.)**

3.9 A autoridade fiscal entendeu que a Impugnante teria feito uma “simulação” ao conceder o direito de superfície do seu imóvel à Céramus, pelo valor de R\$ 4.149.093,39 e, posteriormente, alugar este imóvel, cujo direito de superfície pertencia à Céramus, pelo valor global de R\$ 48.672.000,00. Diante desta (equivocada) interpretação, o sr.

Agente adicionou à base de cálculo do Lucro real e CSLL as despesas com aluguéis pagos à Céramus, anteriormente deduzidas pela Impugnante.

3.10 Entretanto, o procedimento adotado não guarda coerência com a linha de entendimento adotada, porque, ao considerar as despesas com aluguéis para fins fiscais, deveria a autoridade fiscal ter excluído do lucro real e da BC da CSLL a receita decorrente da concessão do direito de superfície para a Céramus, na medida em que tal receita decorre da mesma operação e, como se verifica no razão anexo, a mesma foi devidamente oferecida à tributação (doc. 06).

3.11 Se o sr. Auditor não admite a validade de determinada operação, por entendê-la simulada, deveria anular todos os seus efeitos fiscais e não simplesmente na parte que favorece ao Fisco.

3.12 Não há como glosar as despesas com locação sem considerar que houve a tributação da receita relacionada à concessão do direito de superfície. Isto porque, ambas as etapas fazem parte da mesma operação que está sendo questionada pelo sr. Agente fiscal.

3.13 No mesmo sentido, é importante ressaltar que o valor de R\$ 48.672.000,00 (aluguéis devidos pela Impugnante) foi utilizado como lastro para a emissão de títulos de crédito e obtenção de recursos à vista (modalidade de financiamento conhecida como securitização de recebíveis imobiliários, conforme será analisado adiante).

3.14 Assim, do valor total referente ao direito creditório de aluguéis, decorrentes do contrato de locação, foi possível securitizar no mercado o valor total de R\$ 29.426.205,21 (valor nominal dos aluguéis futuros a receber), conforme “instrumentos particulares de cessão de crédito dos aluguéis futuros a receber). Dessa forma, conforme será analisado adiante, tal montante calculado a valor presente e subtraídos os custos financeiros de captação, resultou em um benefício econômico líquido à vista de R\$ 15.905.000,00.

3.15 Ocorre que o valor líquido captado foi integralmente revertido em favor da Impugnante, sem a cobrança de qualquer encargo financeiro assumido pela Céramus nesta operação (o que, repita-se, será detalhadamente demonstrado e comprovado adiante).

3.16 Por conseguinte, caso prevaleça o entendimento de que toda a operação não passou de uma “simulação” para geração de despesa da Impugnante, não há como se negar que os encargos financeiros correspondentes aos recursos captados na operação de securitização deveriam também ter sido abatidos do valor glosado pelo sr. Fiscal.

### **Da Necessidade de Cancelamento dos Autos de Infração em Razão da Iliquidez e Incerteza da Base de Cálculo Autuada**

3.17 Os lançamentos não mensuram corretamente os fatos jurídicos tributários aduzidos pelo fisco. Para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza (art. 142 do CTN). A falta de cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, torna-o nulo (apresenta o contribuinte julgados à fl. 3326).

## **DO DIREITO**

### **Da Dedutibilidade das Despesas com Aluguéis**

#### **Considerações Prévias Necessárias para a Correta Resolução da Lide**

#### **Contexto histórico do Setor Cerâmico e das Atividades da Impugnante**

3.18 Todas as informações foram expostas ao Agente fiscal, que não verificou as circunstâncias fáticas e econômicas da operação, distorcendo a realidade

3.19 A partir de 1980, a Impugnante (líder no setor de revestimentos cerâmicos no país); expandiu-se, adquirindo três indústrias (no ES, MG e PR), inaugurando a Eliane III, em SC. Entre 2000 e 2001, por prejuízos expressivos (linhas 01 das fichas 09A, das DIPJ - doc. 07 e 08), focou esforços no mercado externo, reduzindo seus prejuízos entre 2002 e 2004 (doc. 09 à 11).

3.20 Porém, o Real desvalorizou em 2005 e 2006, revertendo os resultados obtidos (doc. 12 e 13), pois, apesar do câmbio desfavorável, teve de honrar compromissos e contratos firmados com clientes no exterior.

3.21 Em paralelo, para reverter os resultados negativos, estruturou novo plano de ação, com as seguintes diretrizes:

- i) **Concentração Fabril:** concentrou a produção nos dois pólos mais fortes do Grupo (Santa Catarina (Eliane) e Bahia (Céramus)). Encerrou/vendeu as demais fábricas (doc. 14).
- ii) **Migração da Origem de suas Receitas:** reduziu o foco no mercado externo passando ao mercado interno.
- iii) **Alteração do Mix de Produtos:** nessa mudança de foco, teve altos custos de desenvolvimento de novos produtos, ajuste das unidades fabris para a nova produção, treinamento de pessoal, entre outras despesas, que impactaram diretamente seu resultado; e,
- iv) **Mudança do Perfil da Dívida:** para a implementação das diretrizes “ii” e “iii”, buscou outras formas de financiamento, tarefa difícil pela baixa performance nos últimos anos.

3.22 Em 2008, surgiram dois novos eventos que agravaram a sua situação: a) a crise financeira mundial, que reduziu e encareceu o crédito no Brasil; e, b) fortes enchentes em SC no período (apresenta reportagem notificada pela Revista Veja, em dezembro/2008, falando sobre os prejuízos no Porto de Itajaí).

3.23 A destruição causada pela chuva dificultou e impossibilitou o escoamento da produção interna e externamente. O porto de Itajaí ficou praticamente fora de operação. E o setor cerâmico foi um dos mais afetados, pois sofreu corte no fornecimento de gás natural que utilizava para aquecer seus fornos, pelo rompimento da tubulação, paralisando sua produção (apresenta notícias dos fatos, pela mídia – doc. 16; decretação do Estado de calamidade pública – doc. 17).

3.24 Nesse cenário adverso, para funcionar, a Impugnante teve de optar por linhas de crédito de curtíssimo prazo, com taxas de juros altíssimas e, mesmo assim, não

obteve capital suficiente para pagar grande parcela dos fornecedores, conforme contratos de confissão de dívida (doc. 18 - a título exemplificativo).

3.25 Como resultado, em 2008, apurou “lucro líquido antes do IRPJ” **negativo** (linha 01, da Ficha 09A, da DIPJ/2009), em R\$ 18.300.227,20 (doc. 19).

3.26 Passa-se a breve introdução de parte da trajetória da securitização de instrumentos mobiliários no Brasil.

### **Contexto histórico do Setor Cerâmico e das Atividades da Impugnante**

3.27 O Sistema Financeiro Imobiliário (SFI), instituído pela Lei nº 9.514/97, significou mudança no modelo dirigista estatal, que vigorava no SFH (Sistema Financeiro da Habitação). A Lei deu liberdade de negociação às entidades autorizadas a operar no SFI, conforme artigos 4º e 5º.

3.28 O SFI impulsionou o mercado imobiliário, com a i) regulamentação da alienação fiduciária de bens imóveis; e, a ii) garantia fiduciária dos créditos vinculados aos títulos de crédito objeto de securitização.

3.29 A importância da operação regulamentada de securitização de recebíveis, é a de que se pode converter ativos a receber, de uma operação financeira, em títulos negociáveis – as securities (valores mobiliários e/ou títulos de crédito). Tais títulos são vendidos a investidores que passam a ser os novos beneficiários dos fluxos gerados pelos ativos.

3.30 Ou seja, a Lei nº 9.514/97, permitiu às empresas levantar recursos a taxas menores por meio da vinculação de créditos imobiliários à emissão de títulos de créditos lavrados por uma companhia securitizadora (art. 8º da Lei nº 9.514/97).

3.31 Posteriormente, a Lei nº 10.931/04 criou novos títulos de crédito imobiliário: as Letras de Crédito Imobiliário (LCI), e as Cédulas de Crédito Imobiliário (CCI).

3.32 A CCI, de acordo com os arts. 18 e 25, é título executivo extrajudicial, cuja emissão independe de autorização do devedor do crédito imobiliário, e que pode ser adquirido por companhias securitizadoras como lastro para a emissão de CRIs (sic). Desse modo, a CCI pode estar fundamentada na promessa de compra e venda de imóveis, **operações de mútuo** com garantia imobiliária ou direitos oriundos de **contratos de locação**, emitido com ou sem garantia, real ou fidejussória, pelos índices de preços.

3.33 Depois de 2004, outras leis alavancaram o financiamento imobiliário.

3.34 A partir da Lei nº 9.514/97, a principal fonte de desenvolvimento do financiamento imobiliário tem sido o mercado de capitais, por intermédio de diversos tipos de títulos, dentre os quais, as CCIs, utilizado pelo Grupo da Impugnante para capitalizá-la, como se verá.

3.35 Diante do incentivo regulatório e fiscal a Impugnante viu excelente oportunidade para a obtenção de recursos com baixa taxa de juros, essencial para recuperar sua capacidade de gerar lucros.

3.36 Destaque-se, todos os recursos obtidos pela Céramus com a securitização, foram repassados à Impugnante, sem transferência de encargos financeiros referentes à captação, motivo pelo qual ela figurou com efetiva beneficiária final da operação realizada (diferentemente do que afirma o sr. Fiscal).

3.37 Assim, a operação para a captação de recursos não só é legítima como foi realizada em total conformidade com a política incentivada do Governo, possuindo como finalidade econômica obtenção de caixa em volume relevante, com período de carência e prazo prolongados para pagamento.

### **Análise do “Filme” das Operações Efetivamente Realizadas**

3.38 A situação deve ser analisada como um todo, sendo necessário a busca pela verdade dos fatos.

3.39 Diante das dificuldades de captar recursos para reerguer os negócios (seguem contratos exemplificativos - doc. 20), caso a administração não conseguisse reverter a situação, acabaria tendo que decretar falência.

3.40 Saliente-se que as aplicações em *certificados de recebíveis* emitidos por securitizadoras são classificados no segmento renda fixa pelas normas aplicáveis às Entidades Fechadas de Previdência Complementar. Porém, para a emissão de tais títulos são necessários recebíveis imobiliários, ou seja, um direito creditório referente a um ativo imobiliário. Como a Impugnante tinha um imóvel que poderia dar origem a um recebível imobiliário, implementou operação aprovada pela CVM, para possibilitar obtenção de capital de investidores institucionais. Confira-se:

Até 18/11/2009 – Eliane possuía 83% da Céramus;

Em 19/11/2009 – Eliane assinou a Promessa de Concessão [à Céramus] do Direito de Superfície (doc. 21), a título oneroso, até 30/11/2015; o preço, pago em única parcela na escritura de superfície, sendo o valor pago determinado na escritura

- As intenções do Grupo estavam no item 3.1 do primeiro contrato, que mencionou os instrumentos a serem utilizados, bem como que estes deveriam ser vistos em conjuntos e não isoladamente, como fez o Sr. Auditor
- Partes decidiram dar o seguinte formato ao seu relacionamento, realizando as seguintes operações: **(i)** Promessa de concessão; **(ii)** Escritura de superfície; **(iii)** Contrato de Locação; **(iv)** Alienação Fiduciária sobre o Imóvel em Garantia; **(v)** Instrumento Particular de Cessão Fiduciária de Direitos Creditórios; e, **(vi)** Cessão Fiduciária de CDB;
- A Promessa de Cessão, por refletir integralmente a vontade das partes e integrar um conjunto de negociações de interesses recíprocos, não pode e não deve ser analisada isoladamente.
- A administração da Impugnante foi extremamente transparente em relação aos objetivos pretendidos, desde o início das negociações.

Também em 19/11/2009, a Céramus assinou o “Contrato de Locação Atípica” – doc. 22, tendo locado o imóvel à Impugnante por 72 meses, tendo sido exigido o valor global de R\$ 48.672.000,00, que seria pago mensalmente, mas só a partir de 19/11/2011, na medida em que ficou estabelecido que a Céramus concederia à Impugnante 24 meses de carência.

- No item 1.7 do contrato de locação indicou-se que os créditos imobiliários decorrentes do instrumento seriam “representados por cédulas de créditos imobiliários, nos termos da Lei 10.931/04 (CCI), e posteriormente cedidos pela Locadora a investidores” – fl. 04.
- Ao contrário do que alegou a fiscalização, os valores dos aluguéis foram sendo quitados pela Impugnante por meio da compensação com créditos detidos a título de mútuo, até que, em abril de 2014, aproveitando os bons resultados que vinha obtendo, quitou integralmente o valor do Contrato de Locação – doc. 23.
- Deste modo, houve o efetivo fluxo financeiro da Impugnante para a Céramus, pois a quitação do aluguel foi feita mediante a compensação com créditos de operações de mútuo em que houve a efetiva transferência financeira.

Ainda no dia 19/11/2009, já constituídos à Céramus os recebíveis imobiliários para lastrear as Cédulas de Crédito Imobiliário, essa firmou o Contrato de Cessão de Créditos – CCI-4A - doc. 24, com a Funterra, cedendo parte de seus direitos creditórios, no montante nominal global de R\$ 13.691.378,56.

- Em razão dessa cessão, recebeu do Funterra o valor [presente] de cessão, de R\$ 8.500.000,00, o qual, após desconto dos custos financeiros, foi repassado líquido à Impugnante, no valor de R\$ 5.025.000,00.
- Todos os fatos estão comprovados na contabilidade da Céramus e da Impugnante (doc. 39), e todos as CCI's foram devidamente registradas na CETIP9 - doc. 25.
- Houve a necessidade de oferecimento de outras garantias, pela Impugnante, além do direito creditório sobre as obrigações relacionadas ao imóvel. Em março de 2010, deve de firmar com terceiros as seguintes garantias:
  - **Instrumento de Alienação Fiduciária – doc. 26, alienando fiduciariamente o imóvel;**
  - Cessão Fiduciária de Direitos Creditórios – doc. 27, cedendo direitos creditórios de vendas dos produtos comercializados por ela e seus clientes; e

- Cessão Fiduciária de CDB – doc. 28, cedendo a titularidade sobre os certificados de depósito bancário listados no anexo do referido instrumento;
- Além de tais garantias, todos os contratos de Cessão tinham previsão dos seguintes fiadores: Edson Galdzinski Júnior, Rogério Longoni de Souza, Otmar Josef Muller e Ricardo da Silva Meira.

Em 13/04/2010, a Impugnante assinou a Escritura Pública (doc. 29), nos termos já ajustados na Promessa de Concessão, assinada em 19/11/2009, definindo o valor de R\$ 4.149.093,39, para a realização do negócio, que foi quitado pelo mesmo mecanismo aplicado aos aluguéis do Contrato de Locação, ou seja, por meio de constituição desse valor em dívida com a Céramus e posterior compensação com os valores dos aluguéis devidos pela Impugnante, conforme comprovam os documentos anexos – doc. 30.

Em 16/04/2010, a Céramus firmou Contrato de Cessão CCI-4B – doc. 31, com o Fundo Salus, cedendo parte de seus direitos creditórios no montante nominal global de R\$ 1.083.898,03, recebendo o valor (presente) de R\$ 1.000.000,00, o qual, após os descontos, foi repassado líquido no valor de R\$ 733.333,33.

Também, em 16/04/2010, a Céramus firmou Contrato de Cessão CCI-4C – doc. 32, com o Fundo Providentia, cedendo parte de seus direitos creditórios, no valor nominal de R\$ 541.449,01, passado líquido ao valor de R\$ 366.666,67.

Em 30/04/2010, a Céramus firmou Contrato de Cessão CCI-4D – doc. 33, com o Fundo Providentia, no montante (presente) de R\$ 2.380.227,67, repassado ao valor líquido de R\$ 1.540.000,00.

Ainda, em 30/04/2010, a Céramus firmou contrato de Cessão CCI-4E – doc. 34, com o Fundo Providentia, no valor nominal (presente) de R\$ 1.731,074,67, repassado líquido no valor de R\$ 1.120.000,00.

Em 12/05/2010, a Céramus firmou Contrato de Cessão – CCI-4F – doc. 35, com o Fundo Salus, no valor de R\$ 5.621.644,54, recebendo líquido R\$ 3.612.987,01.

Também, em 12/05/2010, firmou Contrato de Cessão – CCI-4G – doc. 36, com o Fundo Providencia, recebendo líquido, R\$ 1.493.831,17.

Ainda, em 12/05/2010, firmou o Contrato de Cessão CCI-4H – doc. 37, com o Fundo Fidelis, recebendo líquido R\$ 243.181,82.

Em 20/05/2010, firmou Contrato de Cessão CCI-4I – doc. 38, recebendo líquido R\$ 1.080.000,00.

3.41 Toda essa captação de recursos pelo Grupo da Impugnante foi realizada com terceiros, o que em nenhum momento foi questionado pelo fisco, razão pela qual é evidente que o valor captado foi pago àqueles que investiram nas CCI's emitidas pela Céramus.

3.42 Em síntese, o valor total nominal do conjunto de CCI's foi de R\$ 29.426.205,21, o qual, trazido ao valor de cessão (presente), e após os descontos dos custos financeiros, resultou no valor líquido de R\$ 15.905.000,00, **integralmente repassado à impugnante** (doc. 39).

3.43 Logo, conforme demonstrado, as operações culminaram na captação pela Impugnante de recursos no mercado de capitais, junto a investidores institucionais, em um volume maior do que aquele que poderia obter com instituições financeiras, com períodos de carência e prazo prolongado de pagamento, visando, desde sempre, recuperar seus resultados.

3.44 Após a estruturação da operação (entre os anos-base 2011 a 2014), a Impugnante recuperou seus resultados e está conseguindo melhorar seus índices de performance, sendo que a melhora no desempenho é resultado do plano traçado de mudança de perfil de sua dívida, que dificilmente seria viabilizada se a Impugnante não conseguisse implementar a operação mencionada.

3.45 Com a análise do “filme”, é possível concluir que a Promessa de Concessão e o Contrato de Locação Atípica são apenas um pequeno fragmento do real contexto que envolveu os fatos.

3.46 A dedução das despesas com aluguéis realizada pela Impugnante é uma mera consequência do conjunto de ações analisadas, tendo propósito negocial e congruência com o planejamento estratégico do Grupo Eliane.

### **Da Dedutibilidade das Despesas de Aluguel – art. 299 do RIR/99**

3.47 As despesas de aluguel são absolutamente operacionais para a Impugnante e, portanto, dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/99. Serão dedutíveis se necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, e for usual e normal no tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte que a suportou.

3.48 A necessidade é comprovada na medida em que ela é inerente às operações ou aos negócios exigidos pela atividade, e quando for justificável do ponto de vista gerencial da empresa.

3.49 A despesa necessária deve ser analisada de acordo com a atividade e a finalidade social de cada contribuinte.

3.50 Já a usualidade decorre da habitualidade para a realização do objeto social, e caso seja justificável do ponto de vista negocial, possuirá grande potencial para tornar-se usual.

### **Da Normalidade, Usualidade e Necessidade da Operação de Securitização de Recebíveis – Inexistência de Planejamento Tributário**

3.51 Ainda que a despesa com aluguel seja considerada uma despesa indedutível, por não ser necessária, o que se admite apenas a título de argumentação, a interpretação do fisco está equivocada por considerar os fatos de maneira isolada e não como um todo.

3.52 Não foi observado pelo fisco que os outros instrumentos firmados pela Céramus e pela Impugnante que compuseram a operação debatida e, aparentemente considerados irrelevante pelo fisco, se tratavam de garantias diversas (fianças, envolvendo as pessoas físicas sócias do Grupo Eliane, alienação fiduciária do próprio imóvel, bem como direitos creditórios sobre vendas e operações financeiras).

3.53 Foi equivocado analisar apenas os dois contratos e afirmar terem sido celebrados com pessoas não independentes, já que conforme tópico III.1.2 – Análise do Filme, apenas esses o foram, sendo os títulos foram adquiridos por terceiros independentes, investidores.

3.54 Qual seria a razão de se constituir tantas garantias em caso de inadimplência que ensejaram custos adicionais?

3.55 A Impugnante continuou cumprindo com suas obrigações contratuais referentes aos valores devidos a título de aluguel, mediante compensação decorrentes de operações anteriores de mútuo. O valor devido a título de cessão do direito de superfície foi efetivamente convertido em dívida da Céramus perante a Impugnante, por meio de compensação com os valores a receber a título de aluguel.

3.56 O sr Agente dá enfoque apenas a um prisma da situação, não comentando o fato de a Impugnante não ter deduzido as despesas com a operação financeira em questão, uma vez que foram suportadas exclusivamente pela Céramus, empresa que não teve lucro no período para abater tais despesas no seu resultado.

3.57 Não merece guarida a afirmativa de que a cessão do direito de superfície foi cedido por valor irrisório, em contrapartida ao vultoso valor dos aluguéis. Com relação ao primeiro contrato, foi estabelecido um valor justo em face da natureza do negócio realizado, vez que esse direito poderia ser concedido, inclusive, gratuitamente, conforme prevê o § 2º do art. 21 da Lei nº 10.257/2011, que demonstra a correção com que a administração do Grupo Eliane conduziu a operação.

3.58 No tocante ao Contrato de Locação Atípica, seu valor foi definido da seguinte forma (i) avaliou-se a venda forçada do imóvel da Impugnante na época, que ocorreria por R\$ 35.436.509,22 (valor de referência para a garantia do direito creditório), (ii) os fundos que adquiririam as CCIs exigiram que o fluxo de recebíveis de aluguel correspondesse a no mínimo 130% do valor do imóvel, motivo pelo qual (iii) precificou-se o aluguel no valor global de R\$ 48.672.000,00 (137% do valor inicialmente pretendido) – doc. 40.

3.59 De acordo com o sítio eletrônico da Cetip (fl. 3364), entre 01/01/2009 e 31/12/2009, o valor financeiro do volume negociado de CCIs foi de R\$ 1.502.416.406,28 e de R\$ 1.258.168.572,85 no mesmo período de 2010. Tais dados comprovam que estas eram operações comuns, ou seja, que o Grupo Eliane não inovou em nada buscando crédito por meio de Cédulas de Crédito Imobiliário lastreadas em direito creditório imobiliário.

**Ad Argumentandum – ainda que houvesse planejamento tributário no presente caso, a operação seria válida**

3.60 Ainda que essa DRJ entende que tratou-se de planejamento tributário, ad argumentandum, não mereceria prosperar a interpretação, pois parte da doutrina e jurisprudência administrativa vem adotando os limites positivos ao “planejamento tributário”, ou seja, a teoria do propósito negocial, correspondente ao motivo, finalidade e à congruência do negócio jurídico.

3.61 O motivo e a finalidade não podem ser predominantemente tributários. A intenção de obter uma economia tributária não seria suficiente para a realização do negócio. Seria necessário demonstrar que houve outros motivos para a sua realização e de que os motivos e finalidades não tributárias deveriam ser congruentes entre si.

### **Da inexistência de Sonegação, Fraude ou Conluio nas Operações em Questão: na Inaplicabilidade da Multa Agravada**

3.62 Não poderá prevalecer a multa agravada vez que não houve no caso dolo (ânimo de prejudicar ou fraudar intencionalmente) nas operações que culminaram em despesas com alugueis, cujo direito creditório permitiu a emissão de Cédulas de Crédito Imobiliário.

3.63 No dolo, é preciso a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciososa (conforme doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello, Lourival Vilanova e Pontes de Miranda – fl. 3371/3372).

3.64 Também é esse o entendimento manifestado pelo antigo E. Primeiro Conselho de Contribuintes do Mfaz (fl. 3372/3373).

3.65 Destaque-se que, como visto (i) não havia como a Impugnante saber que iria dar lucro no ano-base de 2010; (ii) os títulos emitidos foram adquiridos por terceiros (fato que não foi questionado); (iii) houve um fluxo financeiro, na medida em que os adquirentes dos títulos buscavam retorno do investimento.

3.66 Aliás, destaque-se que quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, e quando fiscalizado não entrega a documentação solicitada procurando sob todas as formas, ocultas essas operações.

3.67 Não há que se falar em conluio.

### **III.2 – Das Despesas com Empréstimos Financeiros – fl. 3377**

3.68 A fiscalização entendeu também como indedutíveis as despesas incorridas pela Impugnante com empréstimos financeiros. Segundo o sr. Auditor, a Impugnante teria (i) tomado R\$ 195.358.457,31 em empréstimos com instituições financeiras em 2010 (ii) repassado, no mesmo período, R\$ 125.097.046,10 às suas controladas/coligadas e, (iii) assumido o valor de R\$ 4.652.293,34, a título de juros às instituições financeiras que, supostamente, deveriam ter sido quitados pelas controladas/coligadas em razão do referido repasse de R\$ 125.097.046,10. Despesa considerada desnecessária:

3.69 O valor apurado foi obtido pelo cálculo da tabela de fls. 5 e 6 do TVF:

DESCRIÇÃO	VALOR	PERCENTUAL
EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	R\$ 195.358.457,31	
MÚTUO COM COLIGADAS E CONTR.	R\$ 125.097.046,10	64,03%
JUROS PAGOS	R\$ 23.368.947,35	
JUROS DEVIDOS COLIG. E CONTR.	R\$ 14.964.216,67	64,03%
JUROS RECEBIDOS COLIG E CONTR.	R\$ 10.311.923,33	
JUROS ASSUMIDOS PELA CONTRIBUINTE	R\$ 4.652.293,34	

3.70 No cálculo acima, a fiscalização (i) considerou a proporção dos empréstimos concedidos no ano em relação aos empréstimos contraídos, chegando a um percentual de 64,03% (R\$ 125.097.046,10 / R\$ 195.358.457,31); (ii) aplicou o percentual sobre o valor total da despesa financeira incorrida pela impugnante em 2010 (chegando ao valor de R\$ 14.964.216,67); e (iii) subtraiu do valor de R\$ 14.964.216,67 o montante de R\$ 10.311.923,33, relativo aos juros pagos à Impugnante pelas suas controladas/coligadas, supondo, como visto, que a diferença (R\$ 4.652.293,34) teria sido assumida pela Impugnante.

3.71 Entretanto, a glosa não merece prosperar, seja porque o valor lançado é líquido e incerto, seja porque tal despesa tem evidente caráter operacional, como se verá.

3.72 Examinando as contas “2.01.01.006 – Bcos c/ financiamentos”, “1.02.01.001 – empresas coligadas e controladas”, e “1.01.01.002 – Bcos c/ movimento”, em 31/12/2009 e 31/12/2010, verificam-se os seguintes valores (docs. 42 e 43):

Conta-Contábil	Saldo em 31/12/2009	Saldo em 31/12/2010	Varição em 2010
2.01.01.006 – Bcos c/ financiamentos	R\$ 94.919.196,18	R\$ 113.922.717,39	R\$ 19.003.521,21
1.02.01.001 – empresas coligadas e controladas	R\$ 117.624.311,79	R\$ 123.965.573,94	R\$ 6.341.262,15
1.01.01.002 – Bcos c/ movimento	R\$ 2.141.787,59	R\$ 1.440.139,52	(R\$ 701.648,07)

3.73 A coluna “variação em 2010” indica que nas contas do ativo (1.01.01.002) e do passivo (2.01.01.006) não houve variação condizente com o ingresso de R\$ 195.358.457,31 no caixa da impugnante em 2010.

3.74 Além disso, a variação do saldo da conta 1.02.01.001 foi de apenas R\$ 6.341.262,15, montante muito inferior ao valor de R\$ 125.097.046,10 utilizado como base pelo fisco para o cálculo da parcela indedutível do valor da despesa financeira.

3.75 O sr. Agente não considerou todas as movimentações ocorridas nas referidas contas, mas somente os débitos no caso dos mútuos e os créditos no caso dos financiamentos, o que invalida completamente o lançamento.

3.76 Desse modo, requer-se se reconheça a iliquidez e incerteza dos autos de infração ora combatidos, tendo em vista o erro crasso ao apurar o suposto valor tributável e determine o cancelamento integral da autuação.

3.77 Na hipótese de não se admitir o exposto, pontue-se que no caso, a metodologia de cálculo de proporcionalizar os valores fosse aplicada sobre a movimentação líquida de recursos nas contas “2.01.01.006 – Bcos c/ financiamentos” e “1.02.01.001 – empresas coligadas e controladas” 14, ainda assim, ainda assim não haveria razão para lavrar o auto de infração, isso porque não haveria um suposto “excesso de despesas financeiras”, a saber:

DESCRIÇÃO	VALOR	PERCENTUAL
Varição em 2010 - Empréstimos Bancos	R\$ 19.003.521,21	
Varição em 2010 – Controladas/Coligadas	R\$ 6.341.262,15	33,37%
Juros Pagos	R\$ 23.368.947,35	
Juros Devidos Colig. e Contr.	R\$ 7.797.955,95	33,37%
Juros Recebidos Colig. e Contr.	R\$ 10.311.923,33	
Juros Assumidos pela Impugnante	R\$ 0,00	

3.78 Mesmo que os autos originários não fossem nulos, fato é que não há que se falar em despesa financeira assumida pela Impugnante no presente caso.

3.79 Além disso, mesmo que a autoridade fiscal estivesse correta, as despesas em questão estão intrinsecamente vinculadas às atividades operacionais da Impugnante, como amplamente demonstrado no tópico III.1.3. da presente peça impugnatória, isso porque dentre as diversas atividades previstas no objeto social, está o de “participar do capital de outras sociedades, como sócio, quotista ou acionista”, ou seja, uma das atividades desenvolvidas pela Impugnante é o “investimento em outras sociedades”, sendo assim, coloca capital ou arca com uma dívida de uma de suas controladas/coligadas, estando exercendo uma atividade expressamente prevista no seu objeto social.

3.80 Diante do exposto, requer-se o provimento e se determine o cancelamento dos autos de infração.

### **Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa**

3.81 Ainda que se entenda pela manutenção das autuações, certo é que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

3.82 O art. 13, da Lei nº 9.065/95, de fato, prevê a cobrança dos juros de mora com base na Selic, e nos remete ao art. 84, da Lei nº 8.981/95, que por sua vez, estabelece a cobrança desse acréscimo somente sobre tributos.

3.83 Como é sabido, porém, não se pode confundir tributo e multa; essa é penalidade pecuniária, e não tributo.

3.84 Demonstrado que multa não é tributo e só há previsão legal para juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo, a cobrança sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade.

3.85 Apresenta julgado administrativo sobre o tema, à fl. 3382.

3.86 Requer o cancelamento dos juros de mora, na forma acima.

### **DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO EDSON GAIDZINSKI JÚNIOR (fls. 4533/4546), E ANEXOS (fls. 4547/4601)**

4. O Responsável Solidário Sr. EDSON GAIDZINSKI JÚNIOR, apresentou em 03/09/2014 a Impugnação de fls. 4533/4546 e anexos de fls. 4547/4601, após ciência do Auto de Infração em 01/09/2014, fl. 3308/3309, alegando, em síntese, o seguinte.

4.1 [...]

4.2 Requer que a Impugnação apresentada pela Eliane seja parte integrante da presente defesa, quanto aos tópicos:

- Da Nulidade dos lançamentos em razão da iliquidez e incerteza da base de cálculo autuada;

- Da Dedutibilidade das despesas de aluguel nos termos do artigo 299 do RIR/99
- Da normalidade, usualidade e necessidade da operação de securitização de recebíveis;
- Da contextualização da operação, que se demonstra uma prática comum no mercado;
- Da validade da operação ainda que houvesse planejamento tributário no caso; e,
- Da ausência da operação de atos simulados feitos em conluio com o intuito de fraudar a apuração do IRPJ e da CSLL.

4.3 Nesse sentido, caso essa C. Turma entenda por manter os autos de infração de IRPJ e CSLL originários do presente processo, o que se alega a título argumentativo, requer-se sejam analisados os itens abaixo, para, ao final, determinar-se o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária constituído em face do Impugnante.

#### Da Ausência de Caracterização da Sujeição Passiva Pela Fiscalização

4.4 O Impugnante foi inserido no pólo passivo sem as razões e dispositivos legais que fundamentariam o entendimento adotado.

4.5 Verificou-se que a suposta responsabilidade decorreria do fato de o Impugnante ser “Diretor da Eliane S/A” e ter assinado os contratos de Promessa de Concessão de Direito de Superfície e de Locação de Imóveis e Outras Avencas”, o que configuraria o interesse comum do art. 124, inciso I, do CTN. Mas o simples fato de ter assinado os referidos contratos, não é fundamentação que demonstre os motivos da lavratura do auto, como se verá.

#### Da Falta de Motivação do Ato Administrativo

4.6 Os atos administrativos devem ser necessariamente motivados (art. 50, II, da Lei nº 9.784/99) quando impuserem encargos ou sanções.

4.7 A motivação, por sua vez, não pressupõe apenas a indicação dos motivos de direito, mas a subsunção dos fatos à norma, como forma de preservar, inclusive, o direito de defesa do responsável solidário. Por isso, todos os atos devem ser devidamente motivados sob pena de impedir que seu destinatário possa fazer qualquer avaliação de sua legitimidade.

4.8 Os autos deveriam demonstrar a clara relação entre os atos praticados pelo Impugnante e o suposto ilícito apurado.

4.9 Nem se alegue que há trechos no TVF para fundamentar os autos contra o devedor principal, nos quais seria possível depreender a existência de interesse comum entre o Impugnante e a Eliane, porque no TVF não é mencionado, de forma expressa, o motivo que levou à conclusão de que haveria interesse comum. A palavra interesse comum não é mencionada uma única vez no TVF.

4.10 Nenhuma passagem há no TVF que indique que a autoridade fiscal demonstrou qualquer tipo de relação que implicasse em interesse comum entre o Impugnante e a Eliane.

4.11 Os autos só permitem que se tenha certeza sobre os seguintes fatos (i) o Impugnante exercia o cargo de diretor da Eliane no ano-base de 2010; e (ii) em razão do seu cargo, assinou dois contratos.

4.12 Aceitar tal situação seria uma verdadeira afronta ao Princípio da Ampla Defesa, assegurado pelo inciso LV do art. 5º da CRFB/88, uma vez que ficou impedido de atacar diretamente os motivos que levaram a autoridade fiscal a apontar o suposto interesse comum.

4.13 É de rigor o reconhecimento da nulidade do termo de responsabilidade tributária.

Da não caracterização da Responsabilidade Tributária solidária em razão da ausência de Interesse Comum

4.14 Caso essa turma venha a entender que os motivos expostos não são suficientes, ainda assim, os autos de infração e o TVF não esclarecem os motivos do interesse comum, isso porque não há motivos.

4.15 A expressão interesse comum adotada pelo legislador é dotada de certo grau de vagueza e indefinição.

4.16 De qualquer forma, torna-se imperativo notar que, para que reste caracterizado o interesse comum, é imprescindível que as partes consideradas encontrem-se lado a lado na relação jurídico-tributária, tal como afirma Luís Eduardo Shoueri (fls. 4543/4544):

O interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo pólo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se está dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo recolhimento (sic) impostos todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem na condição de sujeitos passivos solidários.

[...]

4.17 Não há interesse comum dos diretores com a Eliane na situação que constitui o fato gerador do IRPJ e CSLL, na medida que em eles não se encontram no mesmo lado da relação jurídico-tributária analisada.

4.18 Assim, é indispensável que se tenha em conta que o mesmo interesse fático eventual de determinada parte (interesse convergente) não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no art. 124 do CTN.

4.19 Para que houvesse o interesse comum seria necessário fosse efetivamente demonstrado que o suposto benefício advindo da dedução pela Eliane das despesas com aluguéis fosse aproveitado também por ele, o que não existe nos autos.

4.20 Reitera-se e ratifica-se todos os argumentos na peça Impugnatória da Eliane, requerendo o provimento da presente Impugnação.

## DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO RICARDO DA SILVA MEIRA

4.21 O Responsável Solidário, Sr. RICARDO DA SILVA MEIRA, tomou ciência do lançamento e do Termo de Responsabilidade Tributária em 01/09/2014 (fls. 4612/461315), não constando dos autos a sua Impugnação. Assim, no Acórdão nº 12-82.988, proferido por essa DRJ/RJO em 07/07/2016 (fls. 5827/5897) foi declarada incontroversa a sua nomeação como Responsável Solidário, ante a preclusão, *in albis*, do prazo de Impugnação do lançamento, e declarada a sua Revelia.

4.22 Notificado do Acórdão, em 18/08/2016 (fl. 5763), o Sr. Ricardo solicitou a juntada de cópia de sua Impugnação ao Auto de Infração (fl. 5764), que havia sido interposta em 05/09/2014, mas não fora juntada aos autos (conforme despacho de encaminhamento de fl. 5835), tendo a peça impugnatória sido juntada em 29/08/2016.

4.23 Em sua Impugnação (fls. 5765/5780, e anexos de fls. 5781/5833), manifestou-se o Sr. Ricardo nos mesmos termos da Impugnação do Responsável Solidário, Sr. Edson Gaidzinski Júnior (conforme fls. 4533/4546, e anexos de fls. 4547/4601), sumariados nesse relatório nos itens 4.2 a 4.13.

## DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

4.24 Em 26/08/2016 juntou aos autos Embargos de Declaração (fls. 5838/5842, e anexos de fls. 5843/5946), requerendo correção de inexatidão material no Acórdão de nº 12-82988, por não ter apreciado as razões de sua Impugnação, solicitando fosse proferida nova decisão levando em consideração a peça Impugnatória juntada posteriormente pelo órgão preparador, solicitando o reconhecimento da impossibilidade de manutenção do Termo de Responsabilidade Tributária contra ele lavrado.

### 5. É o Relatório. "

A fim de esclarecimentos, transcreve-se a seguir parte inicial do voto prolatado no Acórdão de 1ª Instância nº. 12-84.036, que anulou, *in totum*, o Acórdão nº 12.82.988 (fls. 5827/5897).

"6. Inicialmente, necessário se inscrever que quando da prolação do Acórdão de nº 12-82988, de 07/07/2016, por essa DRJ/RJO, não constava dos autos ter o responsável solidário, Sr. Ricardo da Silva Meira, apresentado Impugnação, inobstante ter sido cientificado do auto de infração. Por tal razão, declarou-se: (i) a incontrovérsia da sua nomeação como Responsável Tributário Solidário, ente a preclusão *in albis* então verificada, do prazo de Impugnação do lançamento; e, (ii) a sua revelia.

6.1 Contudo, após a prolatação do acórdão, tendo os autos retornados à DRF de origem, verificou-se que o Sr. Ricardo, de fato, havia apresentado Impugnação de forma tempestiva, tendo solicitado a juntada da mesma em 05/09/2014 (fl. 5764 - contendo a data de recebimento em 05/09/2014); a Impugnação, então, foi efetivamente juntada em 29/08/2016.

6.2 Assim, em razão desses fatos, entendo que a melhor solução para a correção do procedimento seria tornar nulo o Acórdão nº 12.82.988 (fls. 5827/5897), em vista de que os argumentos referentes ao referido responsável deveriam ter sido analisados conjuntamente com os dos demais interessados, visto tratarem de assuntos conexos, de modo que a medida a ser adotada representaria a sustação da viabilidade de qualquer alegação de abalo aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

6.3 Dessa feita, voto no sentido de anular, in totum, o Acórdão nº 12.82.988, dessa 4ª Turma da DRJ/RJO, de fls. 5827/5897."

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

O Acórdão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO, julgou a impugnação procedente em parte, nos seguintes termos:

- Reconhecer os efeitos da peça processual de fls. 5838/5842, e anexos de fls. 5843/5946, como de Embargos de Declaração, ante a necessidade de correção de inexatidão material contida no Acórdão nº 1282.988, de 07/07/2016 (fls. 5827/5897), que deixou de apreciar as razões de Impugnação do Interessado Ricardo da Silva Meira, pois a peça de defesa foi anexada aos autos somente após a prolação do acórdão 1282.988, de 07/07/2016; e, conseqüentemente,
- Declarar nulo o Acórdão nº 12-82.988, de 07/07/2016 (fls. 5827/5897) pelas razões acima expostas.
- No presente Acórdão, Dar Parcial Provimento à impugnação, nos termos do relatório e voto, para o seguinte:

#### **CONTRIBUINTE ELIANE S/A - REVESTIMENTOS CERÂMICOS**

- Rejeitar as preliminares de nulidade;
- Declarar a necessidade de consideração dos Prejuízos Fiscais e Bases Negativas acumulados, na apuração da base de cálculo dos créditos exigidos;
- Manter a multa de ofício qualificada quanto à infração relativa às despesas de locação atípica;
- No mais, manter a exigência dos créditos lançados;

#### **CONTRIBUINTE EDSON GAIDZINSKI JR.**

- Declarar a nulidade do Termo de Responsabilização Tributária, lavrado às fls. 3308/3309; e, Em face de tal exoneração, Recorrer de ofício, deste ato, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 375, de 2001.
- Consignar que serão aplicados os mesmos fundamentos utilizados na análise da Impugnação do Contribuinte Eliane S/A para, em caso de eventual provimento do recurso de ofício (o que se menciona por uma questão de prudência), manter a exigência dos créditos lançados, com as reduções das bases de cálculo apuradas no voto;

#### **CONTRIBUINTE RICARDO DA SILVA MEIRA**

- Declarar a nulidade do Termo de Responsabilização Tributária, lavrado às fls. 4612/4613; e,

- Em face de tal exoneração, Recorrer de ofício, deste ato, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 34 do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n° 375, de 2001.
- Consignar que serão aplicados os mesmos fundamentos utilizados na análise da Impugnação do Contribuinte Eliane S/A para, em caso de eventual provimento do recurso de ofício (o que se menciona por uma questão de prudência), manter a exigência dos créditos lançados, com as reduções das bases de cálculo apuradas no voto;

Dessa forma, os valores devidos (principais totais) do IRPJ e CSLL constantes do Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 02) passam a ser os seguintes:

IRPJ: R\$ 6.021.386,01; e,

CSLL: R\$ 1.876.214,21.

Foram juntados aos autos os recursos voluntários do Sr. Ricardo da Silva Meira e da Interessada Eliane S/A, em vista do caráter cronológico dessas peças, eis que formalizadas antes do presente Acórdão. Contudo, todos os Interessados deverão ser intimados da presente decisão para que, em querendo, re-ratifiquem as referidas peças.

Alerte-se que a exoneração do crédito tributário relativamente ao Sr. Edson Gaidzinski Jr e ao Sr. Ricardo da Silva Meira somente se tornará definitiva após a apreciação dos recursos de ofício, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO - ELIANE S/A**

Inconformada com a decisão de 1ª Instância, em 23/12/2016, ELIANE S/A - REVESTIMENTOS CERÂMICOS, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob n.o 86.532.538/0001-62, interpôs Recurso Voluntário em face de decisão exarada pela 4ª Turma da DRJ/RJO em sessão de 03 de novembro de 2016.

No Recurso Voluntário, a recorrente repisa os argumentos constantes em sua impugnação, com acréscimo da preliminar de nulidade parcial do Acórdão da DRJ, impossibilidade da exigência da multa e, *ad argumentandum* vedação ao confisco, transcritos a seguir.

### **Preliminar de Nulidade Parcial do Acórdão da DRJ**

#### **Inovação**

"Como já relatado anteriormente, os autos de infração que deram origem ao presente processo foram lavrados pelo fato de a Fiscalização entender, equivocadamente, que a Recorrente teria deduzido indevidamente despesas com (i) aluguéis e (ii) empréstimos financeiros.

Mais especificamente com relação ao questionamento das despesas com aluguéis, o Sr. Auditor Fiscal trouxe, em síntese, quatro pontos/suposições como fundamento das suas (equivocadas) conclusões, são eles:

a) Despesa Desvinculada das Operações da Recorrente: "O que se constata é a criação de uma despesa na Eliane S/A, totalmente desvinculada de suas operações, com o argumento de angariar empréstimos, NA CERAMUS BAHIA S/A, a juros menores, por meio de emissão de Cédulas de Créditos Imobiliários - CCI". (fl. 9 do TVF)

b) Assunção de Ônus pela Recorrente sem Contrapartida: "Primeiro, vê-se dos contratos que a fiscalizada assume integralmente as despesas, sem qualquer contrapartida de benefício econômico (receita). Na outra ponta, os benefícios são exclusivamente auferidos pela sua controlada", (fl. 13 do TVF)

c) Ausência de Fluxo Financeiro: "O segundo ponto a se destacar é que tanto a cessão do direito de superfície, quanto os valores de 'aluguel' não são efetivamente pagos", (fl. 13 do TVF)

d) Criação de Despesa em Empresa Lucrativa (Recorrente): "Terceiro. (...) criou-se uma despesa totalmente desnecessária na empresa lucrativa - Eliane S/A - e, em contrapartida, a receita foi atribuída a uma empresa controlada deficitária, que, mesmo com o reconhecimento de tal receita, não chegaria a ter lucro". (fl. 14 do TVF)

Todavia, a DRJ, ao apreciar a peça impugnatória da Recorrente, inovou os fundamentos do TVF resumidos acima, **trazendo alegações/condições que não constaram do TVF**, veja-se:

1) **Qualificação da Operação como "Built to Suit"** (parágrafos 10.7 a 10.10 do acórdão recorrido): aquela Turma Julgadora erroneamente partiu da premissa de que no presente caso se estaria diante de um "built to suit", sem qualquer motivo aparente, uma vez que o Sr. Agente Fiscal não fez tal alegação e muito menos a Recorrente.

2) **Comprovação da Capacidade Financeira da Recorrente e da Céramus para Quitar os Mútuos** (parágrafos 11.18 e 12.4 a 12.18 do acórdão recorrido): nunca se aventou a necessidade de se comprovar a capacidade financeira das partes para cumprir os seus compromissos. De fato, como visto no item "c" acima, no TVF a Fiscalização arguiu apenas que haveria ausência de fluxo financeiro.

3) **Comprovação da Capacidade Financeira da Recorrente para Quitar Empréstimos**: parágrafo 12.19 do acórdão recorrido): as mesmas razões apresentadas no item 2 acima valem para o presente item.

Assim, verifica-se, claramente, pelo cotejo entre o TVF e o acórdão recorrido que a DRJ **inovou** os fundamentos da autuação fiscal, o que não pode ser admitido, **sob pena de indevida intromissão da competência outorgada à autoridade lançadora**.

### **Contradição**

Não bastasse o acórdão recorrido ter inovado os fundamentos da autuação fiscal, motivo mais que suficiente para que este E. Conselho reconheça a sua parcial nulidade, constata-se que ele ainda contém duas contradições que também representam a preterição do direito de defesa da Recorrente nos termos do já mencionado art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

A primeira contradição que se verifica no referido acórdão é de que, **enquanto em alguns parágrafos se afirmou categoricamente que a motivação/o propósito que levou ao implemento da operação examinada não seria relevante, em outros assume-se que este mesmo fator é imprescindível para se admitir a dedutibilidade das despesas debatidas.**

Nesse sentido, vejam-se a seguir trechos do acórdão recorrido que comprovam o argumento trazido acima:

#### **o Irrelevância da Motivação/do Propósito**

"10.5 Nesse sentido, minha compreensão é a de que, para além das outras medidas administrativas tomadas pelo Grupo empresarial, como a concentração fabril, migração da origem de receitas e alteração do mix de produtos, é necessário estar claro nos autos se as operações relacionadas à 'mudança de perfil de dívidas', **independente de quaisquer motivos que levaram a implementá-las**, foram legais e inquestionáveis do ponto de vista tributário. (...)

11.21 Além disso, a afirmativa da Impugnante de que não se tratou de uma operação para 'geração de despesas', mas, para 'obtenção de recursos' a fim de impulsionar a geração de receita e lucro em uma empresa deficitária, é preciso ressaltar que **não está sendo tratada nesse voto a dinâmica gerencial ou administrativa do Grupo Eliane** (fazer a empresa Eliane voltar a gerar lucro, o que efetivamente ocorreu, conforme se depreende de suas DIPJ), **pois tratam-se de decisões que não interessam diretamente ao fisco**, pelo menos até o ponto em que se vislumbre conseqüências danosas à sociedade pelo descumprimento de norma tributária." (g.n.)

#### **o Relevância da Motivação/do Propósito**

"11.10 Assente-se, também, que, ainda que o argumento de que a dedutibilidade viria exatamente do fato de que o aluguel seria referente às fabricas (seu pólo produtivo) de onde obtém sua receita operacional, **o cerne da questão abordada pelo fisco**, no entanto, não foi a situação ulterior relacionada às empresas do Grupo, mas **os motivos propulsores da geração da despesa**, que certamente não foi a necessidade de alugar uma ou duas fábricas para poder produzir, mas a de desfazer-se delas e, posteriormente, aluga-las por preço significativo para gerar um ativo à Céramus e uma despesa à Eliane, por isso, não se pode conceber tal fato como usual, normal ou extrinsecamente vinculado às atividades produtivas. (...)

11.30 Ou seja, o caso se enquadra dentro dessa linha de visão, pois, **embora o contribuinte tenha o direito de reduzir ou evitar a incidência tributária por meios lícitos, há que haver propósito comercial que o fundamente**. A meu ver, para que os fins tributários sejam admitidos e reconhecidos, é pressuposto que as medidas estejam extrinsecamente (sic) ligadas aos negócios normais e usuais da empresa, o que não se tem vislumbrado nesse voto." (g.n.)

Das transcrições acima resta evidente que a Delegacia de Julgamento incorreu em contradição ao ora defender a irrelevância da motivação/do propósito apresentado

pela Recorrente, ora asseverar que tais fatores seriam imprescindíveis para que o contribuinte tenha o direito de reduzir ou evitar a incidência tributária.

A **segunda contradição** que se verifica no presente caso é que em determinados trechos do acórdão recorrido a DRJ defende que **não poderiam as Autoridades Fiscal e Julgadora adentrar em outros aspectos, como o cível e o direito privado**, limitando-se assim ao aspecto tributário.

Contudo, em outros trechos do aludido acórdão, aquela Turma **Julgadora trata da natureza de contratos firmados na esfera civil/do direito privado** (contratos de cessão de direito real de superfície, de locação e "built to suit") e **instituto do direito civil** (abuso de forma) na tentativa de justificar o seu posicionamento. Confira-se:

#### **o Impossibilidade de Exame do Aspecto Cível/do Direito Privado**

"11.16 Além disso, o interesse tributário é do fisco e não de 'terceiros interessados' em uma transação de natureza civil. Nesse sentido, o direito creditório da empresa securitizadora, relacionadamente (sic) à Ceramus e à Eliane, **está no domínio do direito privado, não cabendo adentrar nesse aspecto.** (...)

11.22 **Anote-se que a autoridade fiscal autuante**, ao contrário do afirmado pela Impugnante, **não adentrou na pertinência ou na legalidade do negócio jurídico realizado pelo Grupo, no que tange aos seus efeitos civis, administrativos ou mesmo contábeis**, mas tão-somente nos efeitos fiscais, o que é pertinente ao seu trabalho como autoridade tributária, razão pela qual, entendo que as estatísticas apresentadas sobre o mercado financeiro e o volume de operações lastreadas em direito creditório imobiliário, para o caso dos autos (de empresa que tenha seu objeto social voltado para atividade diametralmente oposta a esse tipo de operação), não justifica os efeitos tributários pleiteados." (g.n.)

#### **Possibilidade de Exame do Aspecto Cível/do Direito Privado**

"10. **A Cessão de Direito Real de Superfície está prevista no CC/2002** (arts. 1369/1377) e, antes, havia previsão dessa modalidade de contrato na Lei nº 10.257/2001 (Estatuto das Cidades - arts. 21 a 24), que o regulava com algumas outras especificidades; no entanto, nenhuma das referidas normas prevêem hipótese do **contrato de locação ao próprio cedente do direito real de superfície**; em face dessa carência, **tal contrato era, a ainda é, considerado atípico**, tendo a Lei nº 12.744/2012 acrescentado algumas disposições a respeito, porém, também sem adentrar à questão da locação ao próprio ex-proprietário, até porque, como se verá, **o cerne do presente contrato não se adequa às alegações apresentadas pela Impugnante.** (...)

10.7 O entendimento predominante na doutrina é o de **que o contrato de cessão de direito real de superfície** não serve para manter uma construção, visto que, em essência, destina-se a poder o adquirente ter coisa própria incorporada ao terreno alheio, ou seja, nesse caso, o imóvel a ser locado ainda não existe, daí sua denominação (de origem americana) **built-to-suit**

(construir para servir); seria, esse, um **caso de locação sob encomenda**. E é aí que reside um ponto importante de nossa análise, **pois o aluguel estipulado nesse tipo de contrato** deve levar em consideração todo o investimento que será efetuado pelo locador, no caso, a Eliane (daí a impossibilidade de sua comparação com uma situação de locação comum de mercado), e não foi esse o caso dos autos, já que o imóvel já estava pronto e em plena utilização. (...)

11.26 Em relação à alegação sobre os limites relacionados ao planejamento tributário, é preciso consignar que, consoante a teoria do propósito negocial, ainda que alegue a Impugnante que não ter sido o benefício fiscal o objetivo, é cediço que sempre que forem adotadas formas jurídicas nas quais não se identifique escopo negocial próprio, mas que proporcionem economia tributária, **estará caracterizado o abuso de forma**, não podendo ser imponível ao fisco." (g.n.)

Destaque-se ainda que ao proferir o acórdão nº 12-84.036 (ora recorrido) a Delegacia de Julgamento tentou justificar os vícios demonstrados anteriormente por meio das afirmações reproduzidas a seguir, as quais, vale pontuar, não constavam no acórdão nº 12-82.988 (declarado nulo pelo acórdão recorrido):

"13.8 Ressalte-se, por fim, que o que se considerou importante nesse voto, no que se refere à menção do gênero contratual adotado, foi a análise dos efeitos tributários, pois como ficou bem expresso, os não tributários fogem dessa seara administrativa. No entanto, perscrutar a natureza do referido contrato para entender, efetivamente, os meios utilizados foi uma hermenêutica necessária à atestar a validade dos efeitos no âmbito a nós afetos, ainda mais quando a forma contratual utilizada (locação destinada ao ex-proprietário do direito real de superfície) praticamente não é tratada na doutrina.

13.9 Nesse sentido, visou-se na análise tão-somente esclarecer o arcabouço criado para artificialização dos custos, e para evidenciar o quão estavam afastados da atividade econômica da empresa Eliane, e da característica de normalidade."

Ocorre que as ilações transcritas acima não têm o condão de autorizar a DRJ a inovar os fundamentos do lançamento e tampouco afastam as contradições identificadas. Ao contrário, o conteúdo dos parágrafos 13.8 e 13.9 do acórdão recorrido deixam mais evidentes os mencionados vícios.

De fato, constata-se nos referidos parágrafos que a Delegacia de Julgamento, ao "perscrutar a natureza do referido contrato" tentou, na realidade, inovar na sua qualificação, considerando-o como um contrato de "built to suit", hipótese que, como já dito, não foi aventada pelo Sr. Agente Fiscal ou pela Recorrente.

Além disso, nota-se que os parágrafos 13.8 e 13.9 do acórdão recorrido também trazem as contradições apontadas neste tópico, pois ora restringe a discussão ao aspecto tributário ("o que se considerou importante nesse voto (...) foi a **análise dos efeitos tributários**, (...), **os não tributários fogem dessa seara administrativa**"), ora a amplia, abordando aspectos negociais (" visou-se (...) evidenciar o quão estavam afastados da **atividade econômica** da empresa Eliane, e da **característica de normalidade**").

Assim, demonstrado que o acórdão recorrido apresentou posicionamentos contraditórios inconciliáveis, conclui-se que há verdadeira preterição do direito de defesa da Recorrente, nos termos do já citado art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, também com relação a estes pontos, uma vez que esta não tem como saber qual o entendimento firmado pelo julgador de 1ª instância e até mesmo se este subsiste diante do referido conflito, o que implica, conseqüentemente, na nulidade do referido acórdão também no tocante aos pontos indicados acima.

Diante do exposto anteriormente, requer-se que este E. Conselho reconheça a nulidade parcial do acórdão recorrido e determine que outro seja proferido sem a presença dos vícios em questão. Caso assim não se entenda, o que se alega a título de argumento, requer-se que ao menos este E. CARF afaste os vícios trazidos aos autos por meio do acórdão recorrido ao julgar o presente Recurso, mantendo como objeto de análise apenas os fundamentos da autuação.

### **Da Impossibilidade de Exigência da Multa: a Dúvida**

"Como já dito, a Autoridade Fiscal lavrou autos de infração de IRPJ e CSLL, cumulados com juros de mora, multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Contudo, na remota hipótese de os argumentos acima não serem acolhidos, o que se alega a título meramente argumentativo, não deverá proceder as exigências de multa formalizadas contra a Recorrente, conforme será demonstrado a seguir.

Com efeito, caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega *ad argumentandum*, e tal decisão ocorra pelo voto de qualidade, isto é, por meio de julgamento em que haverá empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração, não podendo subsistir as multas aplicadas.

Isto porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)"■

Nesse sentido, é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, o qual, fazendo alusão às infrações, assevera que "não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria — ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade -deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria"(g.n.).

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida, requer-se que este E. CARF reconheça, ao menos, que não será possível manter a multa de ofício exigida da Recorrente.

### ***Ad Argumentandum* — Vedação ao Confisco**

"Como se não bastassem os argumentos acima, há que se mencionar, ainda, que a multa qualificada em percentual de 150% tem caráter confiscatório não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral. Confira-se.

Com efeito, o artigo 150 da Carta Magna dispõe que:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito confiscatório".

Neste diapasão, ressalte-se que o artigo 3o do Código Tributário Nacional ("CTN") estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Sobre este aspecto, Sacha Calmon Navarro Coelho, ao analisar os limites quantitativos para o estabelecimento de sanções nos casos de infração pelo descumprimento da prestação tributária, extrai três conclusões:

"Em primeiro lugar, a de que no Brasil, a infração tributária não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, que isto é vedado pela Constituição.

Em segundo lugar, a de que a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias, mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial.

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um processo. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional. É bom sublinhar que a multa conquanto ente sancionante, quando ingressa no patrimônio estatal, o faz como receita (as penalidades na medida em que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza dos particulares para a fazenda pública. Em ciência das finanças o pagamento da multa é classificado como receita derivada, ao lado dos tributos) (...)".

Nesse sentido, por mais grave que seja o ilícito praticado não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração.

Ademais, não restando evidenciada qualquer intenção de fraudar (conforme foi demonstrado no presente Recurso), ainda assim, caso se entenda aplicável uma multa, esta deveria ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não pretender a exacerbada punição mediante carga pecuniária elevadíssima, configurando nítido excesso de exação.

Esse fato evidencia que a aplicação da multa de ofício qualificada ora combatida é confiscatória, pois, por mera presunção da Autoridade Fiscal e da DRJ que desconsideraram os atos praticados em uma operação realizada entre partes independentes, o contribuinte corre o risco de ser compelido ao pagamento de uma multa de 150%, mesmo

tendo agido de acordo com a legislação fiscal e societária, conforme amplamente demonstrado neste Recurso Voluntário.

Desta feita, notória a ausência de proporcionalidade e razoabilidade da multa de ofício aplicada de 150% do débito objeto do presente processo administrativo, sendo flagrante o seu caráter confiscatório e a impossibilidade de sua manutenção por este E. CARF.

A propósito, o STF já decidiu que: "a multa excessiva, de feição confiscatória, deve ser reduzida a proporções razoáveis". Nesse sentido, oportuno também ressaltar o acórdão proferido pelo Tribunal Pleno do STF, que acertadamente decidiu pela suspensão de dispositivo legal que aplicava multa confiscatória. Confira-se um trecho da ementa:

"A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (...)"

(ADI-MC 1075/DF - MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Julg: 17/06/1998, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, DJ 24-11-2006, pág. 59 - g.n.)

Foi justamente com base nesse entendimento exarado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 1075 e ADI 551, que, mais uma vez, agora em sede de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a cobrança moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido, verbis.

"1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)".

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superem o percentual de 100% do valor do tributo são inconstitucionais.

No mais, a Primeira Turma do STF desproveu agravo regimental interposto pelo Estado de Goiás em sede de recurso extraordinário, para, seguindo o entendimento proferido por àquela Corte em sede de repercussão geral, manter decisão que declarou o caráter confiscatório de multa superior a 100% do tributo devido, verbis.

"TRIBUTÁRIO - MULTA - VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - CONFISCO -ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ - Pleno, relator ministro limar Galvão - e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP- Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral." (Recurso Extraordinário 833.106, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, DJe-244 DIVULG 11-12-2014 - g.n.)

Portanto, em consonância ao exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado por esse E. Conselho, haja vista o teor do artigo 62, §2º, do seu atual Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma dos artigos 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil, e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática:

"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF." (g.n.)

Assim sendo, também pelo caráter confiscatório da multa imposta à Recorrente, que não praticou qualquer ato ilícito, deve ser cancelada a multa de ofício qualificada aplicada, ou ao menos reduzida para 75% do valor do tributo devido.

#### **DAS CONTRARRAZÕES DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS EDSON GAIDZINSKI JÚNIOR e RICARDO DA SILVA MEIRA**

Os Responsáveis Solidários EDSON GAIDZINSKI JÚNIOR e RICARDO DA SILVA MEIRA apresentaram contrarrazões ao Recurso de Ofício, requerendo que se analise todos os argumentos que foram expostos em sua íntegra na impugnação da requerente, a seguir resumidos e ratificados:

- Das razões expostas pela Eliane em sua Impugnação;
- Da Ausência de Caracterização da Sujeição Passiva Pela Fiscalização;
- Da Falta de Motivação do Ato Administrativo; e
- Da não caracterização da Responsabilidade Tributária solidária em razão da ausência de Interesse Comum.

**Voto**

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

**Do Recurso de Ofício**

A responsabilidade solidária de **EDSON GAIDZINSKI JÚNIOR** e **RICARDO DA SILVA MEIRA**, sócios da recorrente, foi acertadamente afastada na decisão de 1ª instância, cujos fundamentos são aqui adotados.

Não tendo sido os fatos integrantes da suposta acusação da prática da infração penal-tributária descritos de maneira individualizada, nem a demonstração da existência de qualquer tipo de favorecimento em prol EDSON GAIDZINSKI JÚNIOR e RICARDO DA SILVA MEIRA, não se vislumbra a inclusão destes no pólo passivo da obrigação tributária. Logo, não há reparos ao afastamento da responsabilidade solidária.

O Acórdão recorrido realizou a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, conforme trecho transcrito a seguir:

*Como abordado no item anterior, o prejuízo fiscal do período de 2012, a ser considerado, será de R\$ -9.679.165,37; Assim, levando em conta o controle exercido pela RFB junto ao sistema SAPLI e FAPLI e da consideração nesse voto da utilização dos saldos do prejuízo acumulado passíveis ainda de serem utilizados no lançamento, os novos valores a serem considerados serão os seguintes:*

**IRPJ**

Ano-calendário	BC do Lançamento de Ofício	Lucro/Prejuízo do Período	Resultado Total	Saldo do Prej Anterior Comp em	Prej. Não Op.	Prej Não Op. Compensável	Prej. Ant. Acumulado Inserido no	Novo Saldo do Prej. Acum. <sup>33</sup>
----------------	----------------------------	---------------------------	-----------------	--------------------------------	---------------	--------------------------	----------------------------------	---

				DIPJ	Voto			
	(A)	(B)	(A) + (B)					
2009								18.364.032,38
2010	14.186.597,34	4.029.816,97	18.216.414,31	1.208.945,08			-4.255.979,20	12.899.108,10
2011	8.632.958,58	-1.187.418,80	7.445.539,78	0,00			-2.233.661,93	10.665.446,17
2012	9.211.549,90	-9.679.165,37	-467.615,47	0,00	467.615,47	256.891,54	0,00	10.922.337,71
2013	9.719.836,44	34.138.631,18	43.858.467,62	10.241.589,35			-680.748,36	0,00
<b>TOTAIS</b>	41.750.942,26							

**CSLL**

Ano-calendário	Lançamento de Ofício	Lucro/ Prejuízo do Período	Resultado Total	Saldo do Prej Anterior Comp em DIPJ	Prej. Anterior Acumul a ser Compensado	Novo Saldo do Prej. Acum. <sup>34</sup>
2009	(A)	(B)	(A) + (B)			-30.954.237,31
2010	14.186.597,34	4.029.816,97	18.216.414,31	-1.208.945,08	-4.255.979,20	-25.489.313,03
2011	8.632.958,58	-1.187.418,80	7.445.539,78	0,00	-2.233.661,93	-23.255.651,10
2012	9.211.549,90	-9.679.165,37	-467.615,47	0,00	0,00	-23.723.266,57
2013	9.719.836,44	34.138.631,18	43.858.467,62	-10.241.589,35	-2.915.950,93	-10.565.726,29
<b>TOTAIS</b>	41.750.942,26					

Verifica-se correto a compensação realizada pelo acórdão de 1ª Instância, logo não há reparos à exoneração promovida.

### **Do Recurso Voluntário ELIANE S/A - REVESTIMENTOS CERÂMICOS**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

#### **Preliminares**

A recorrente alega, preliminarmente, **a nulidade parcial do Acórdão da DRJ e a nulidade do Lançamento Originário.**

#### **Da preliminar de nulidade Parcial do Acórdão da DRJ**

#### **Da ausência de inovação**

A alegação da Recorrente de nulidade parcial do Acórdão da DRJ quanto à inovação e contradição não deve prosperar pois, verifica-se que o acórdão de 1ª Instância não alterou os fundamentos fáticos e legais da autuação.

A recorrente, em seu recurso voluntário, relacionou os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal.

a) *Despesa Desvinculada das Operações da Recorrente: "O que se constata é a criação de uma despesa na Eliane S/A, totalmente desvinculada de suas operações, com o argumento de angariar empréstimos, NA CERAMUS BAHIA S/A, a juros menores, por meio de emissão de Cédulas de Créditos Imobiliários - CCI". (fl. 9 do TVF)*

b) *Assunção de Ônus pela Recorrente sem Contrapartida: "Primeiro, vê-se dos contratos que a fiscalizada assume integralmente as despesas, sem qualquer contrapartida de benefício econômico (receita). Na outra ponta, os benefícios são exclusivamente auferidos pela sua controlada", (fl. 13 do TVF)*

c) *Ausência de Fluxo Financeiro: "O segundo ponto a se destacar é que tanto a cessão do direito de superfície, quanto os valores de 'aluguel' não são efetivamente pagos", (fl. 13 do TVF)*

*d) Criação de Despesa em Empresa Lucrativa (Recorrente): "Terceiro. (...) criou-se uma despesa totalmente desnecessária na empresa lucrativa - Eliane S/A - e, em contrapartida, a receita foi atribuída a uma empresa controlada deficitária, que, mesmo com o reconhecimento de tal receita, não chegaria a ter lucro". (fl. 14 do TVF)*

A recorrente traz as seguintes alegações/condições que em sua opinião inovaria os fundamentos do TVF:

*1) Qualificação da Operação como "Built to Suit" (parágrafos 10.7 a 10.10 do acórdão recorrido): aquela Turma Julgadora erroneamente partiu da premissa de que no presente caso se estaria diante de um "built to suit", sem qualquer motivo aparente, uma vez que o Sr. Agente Fiscal não fez tal alegação e muito menos a Recorrente.*

*2) Comprovação da Capacidade Financeira da Recorrente e da Céramus para Quitar os Mútuos (parágrafos 11.18 e 12.4 a 12.18 do acórdão recorrido): nunca se aventou a necessidade de se comprovar a capacidade financeira das partes para cumprir os seus compromissos. De fato, como visto no item "c" acima, no TVF a Fiscalização arguiu apenas que haveria ausência de fluxo financeiro.*

*3) Comprovação da Capacidade Financeira da Recorrente para Quitar Empréstimos (parágrafo 12.19 do acórdão recorrido): as mesmas razões apresentadas no item 2 acima valem para o presente item.*

Verifica-se nos itens 10.7 a 10.10, nos quais a autoridade julgadora discorre sobre o contrato atípico de locação utilizou-se de fatos já relatados pela autoridade fiscal. Nesses itens, a citação do termo built-to-suit (construir para servir) não tem o condão de inovar os fundamentos trazidos no Termo de Verificação de Infração. Segue a transcrição dos referidos itens:

*10.7 O entendimento predominante na doutrina é o de que o contrato de cessão de direito real de superfície não serve para manter uma construção, visto que, em essência, destina-se a poder o adquirente ter coisa própria incorporada ao terreno alheio, ou seja, nesse caso, o imóvel a ser locado ainda não existe, daí sua denominação (de origem americana) built-to-suit (construir para servir); seria, esse, um caso de locação sob encomenda. E é aí que reside um ponto importante de nossa análise, pois o aluguel estipulado nesse tipo de contrato deve levar em consideração todo o investimento que será efetuado pelo locador, no caso, a Eliane (daí a impossibilidade de sua comparação com uma situação de locação comum de mercado), e não foi esse o caso dos autos, já que o imóvel já estava pronto e em plena utilização.*

*10.8 Referido contrato, conforme consta dos autos, produziu para a Eliane despesas de "aluguel" (com carência de 24 meses) no montante global de R\$ 48.672.000,0020, sendo que o valor do ativo (destinado à Céramus) possível de securitização no mercado foi de apenas R\$ 29.426.205,0021; por sua vez,*

*as receitas decorrentes dessa securitização (em relação a qual, alega a Impugnante ter sido a beneficiária efetiva), totalizou apenas R\$ 15.905.000,00. Veja-se que, ainda que não tenha sido possível a securitização total do valor do ativo gerado, o crédito (líquido) produzido limitou-se a (aproximadamente) 54% do valor securitizado. No entanto, se comparássemos a aludida receita com o total das despesas de aluguel gerada (para a Eliane), aquela só representaria 32,67% dessa.*

*10.9 Observe-se, então, que foram geradas despesas cujas receitas vinculadas corresponderam tão somente a 32,67% daquelas. Esse valor, no entanto, conforme afirmou a Impugnante, foi maior do que aquele que poderia ter sido obtido através de instituições financeiras, que estabeleceriam por certo períodos de carência e prazos prolongados, por isso, a modalidade efetuada foi a melhor opção para a recuperação mais rápida de seus resultados.*

*10.10 Entretanto, ressalte-se que, ainda que fosse possível formalizar esse tipo de acordo para imóveis já acabados, para viabilizar um contrato atípico de locação (do tipo built-to-suit) o locador deve dispor de condições financeiras que lhe permitam investir em um empreendimento de grande porte (como foi o caso dos autos), e o locatário, por sua vez, deve objetivar obter um imóvel em condições predeterminadas e específicas para as suas atividades. Nessa lógica, alguns pontos devem ser observados:*

*(i) há uma contradição, pois a Eliane já era detentora do imóvel que possuía as condições mencionadas, isto é, pronto e útil às suas necessidades produtivas e administrativas, não justificando por isso, a necessidade, para fins fiscais operacionais, de ceder seu direito real de propriedade para, depois, alugá-lo;*

*(ii) apesar disso, a geração de despesas foi considerada pela Eliane como uma necessidade operacional, pois, foi relacionada à necessidade de continuidade da empresa; e,*

*(iii) da mesma forma que a Eliane, é razoável pensar que a Céramus não possuía condições de investir em um empreendimento desse porte, caso tivesse, poderia ela mesma, sem interveniência da Eliane, obter o crédito no mercado pertinente e repassar àquela; mesmo porque, a própria Eliane afirmara que a Céramus era empresa operacional;*

Verifica-se que nos itens 11.18, 12.4 a 12.8, a autoridade julgadora discorre sobre afirmativa da própria recorrente (de que acreditava não estar cometendo infração à lei tributária), o que também não se considera inovação ao lançamento. Segue a transcrição dos referidos itens:

*11.18 Quanto à afirmativa da Impugnante de que quitou efetivamente os alugueis com a Céramus com compensações decorrentes de crédito de mútuos anteriores, vejo uma clara contradição, pois como a Eliane, que vinha apresentando prejuízos, ano após ano desde 1997, teria condições de ser mutuante em operações com a Céramus em montante suficiente a quitar a maior parte da vultosa quantia de aluguel contratada? Fosse assim, não haveria a necessidade de elaborar todo esse arcabouço, o que mostra uma grande contradição em sua justificativa; ora, nesse caso, ela já teria, em tese, todo o valor suficiente a quitar os aluguéis antes mesmo de elaborar os contratos efetuados, gerando a desnecessidade de obtenção de crédito de que, supostamente, tanto necessitava. Ou, ainda, poderia a Céramus quitar os referidos mútuos por ser a única empresa operacional do Grupo, conforme afirmado pela Impugnante.*

*12.4 Afiançou, também, que os títulos emitidos foram adquiridos por terceiros e que tal fato não foi questionado pelo fisco, porém, no entender desse relator, a alegada falta de questionamento não é irrazoável, já que foi descaracterizada a natureza dedutível da despesa, pela falta de nexos com as atividades operacionais, usuais e normais, o que não está intrinsecamente ligado ao fluxo financeiro eventualmente gerado.*

*12.5 Todavia, em razão da menção pela Impugnante ao fluxo financeiro que se gerou, bem como à alegada transparência das operações, não se pode olvidar a desconsideração da análise desses itens. Uma, em razão do disposto no item 3.1 do primeiro contrato celebrado, no qual houve a expressa menção de todos os instrumentos a serem celebrados, a saber: (i) Promessa de concessão; (ii) Escritura de superfície; (iii) Contrato de Locação; (iv) Alienação Fiduciária sobre o Imóvel em Garantia; (v) Instrumento Particular de Cessão Fiduciária de Direitos Creditórios; e, (vi) Cessão Fiduciária de CDB. Outra, porque, tendo havido fluxo financeiro, há que haver na Impugnação todo o suporte fático preexistente, que gerou a saúde financeira aos contratantes (Eliane e Céramus), como se verá mais adiante. Nesse sentido, poder-se-ia assegurar que os reais objetivos pretendidos consubstanciaram-se em uma simples inadimplência.*

*12.6 Por outro lado, se ausentes nos autos os suportes fático-documentais referentes aos períodos anteriores às medidas contratuais, comprovadores de que as partes Eliane e Céramus eram capazes financeiramente de suportar todos os encargos da locação atípica e da aquisição do direito real de superfície, poder-se-ia considerar aceitável admitir a tese da ocorrência dos crimes contra a ordem tributária, nos moldes da representação formulada pela autoridade fiscal.*

*12.7 Nos dizeres de Mary Elbe Queiroz:*

*“inadimplência é a falta de pagamento de tributo sem intenção dolosa, ou seja, sem emprego de meios fraudulentos com o intuito de subtrair o cumprimento da obrigação tributária. Na simples inadimplência existe uma conduta irregular e em desacordo com a lei que prescreve a obrigatoriedade do dever de pagar tributo [...]. Entretanto, existe uma diferença quando a conduta do particular não se encontra qualificada mediante o agravante da utilização de manobra ou artifício que revela o intuito de fraudar a lei tributária mediante a evasão ou a sonegação fiscal.*

*Já a sonegação é o ato de omitir, fraudar, falsificar, ocultar, inserir qualquer informação não verdadeira em documento fiscal, manipular, simular, ou dissimular fato, usar artifício para evitar ou reduzir o quantum da obrigação tributária [...]. Caracteriza-se pela má-fé do sujeito passivo [...] no sentido de negar a existência ou reduzir o montante da sua dívida [...] mediante expedientes vedados, proibidos ou não acolhidos pela lei tributária e tipificados como conduta ciminosa [...].(grifou-se)*

*12.8 Nesse sentido, no meu entender, para que a afirmativa da Impugnante (de que acreditava não estar cometendo infração à lei tributária) desconstrua a tese do fisco (de ter havido fraude e conluio), há que constar nos autos, ao menos, as seguintes provas:*

*(i) De que o alegado incentivo governamental possui efeitos fiscais (relacionados à emissão dos CRIs e à dedução do aluguel atípico); e,*

*(ii) De que a Impugnante e a Céramus possuíam condições financeiras para quitarem as referidas despesas assumidas (aluguéis, cronograma de pagamento encontra na tabela de fls. 3718/3719, e aquisição do direito de superfície cujo, declaração de quitação está no doc. 23).*

Pelos fatos verificados, não procede a alegação da recorrente de que "a fundamentação utilizada pela DRJ é distinta daquela utilizada pelo Sr. Agente Fiscal para autuar a Recorrente". Por esse motivo devem ser afastados os argumentos, jurisprudência e doutrina colacionados pela recorrente quanto à inovação do lançamento.

### **Da ausência de contradição**

A Recorrente alega que o acórdão de 1ª Instância contém duas contradições, que também representam a preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72:

*A primeira contradição que se verifica no referido acórdão é de que, enquanto em alguns parágrafos se afirmou categoricamente que a motivação/o propósito que levou ao implemento da operação examinada não*

*seria relevante, em outros assume-se que este mesmo fator é imprescindível para se admitir a dedutibilidade das despesas debatidas.*

*A segunda contradição que se verifica no presente caso é que em determinados trechos do acórdão recorrido a DRJ defende que não poderiam as Autoridades Fiscal e Julgadora adentrar em outros aspectos, como o cível e o direito privado, limitando-se assim ao aspecto tributário. Contudo, em outros trechos do aludido acórdão, aquela Turma Julgadora trata da natureza de contratos firmados na esfera civil/do direito privado (contratos de cessão de direito real de superfície, de locação e "built to suit") e instituto do direito civil (abuso de forma) na tentativa de justificar o seu posicionamento.*

Não se vislumbra contradições entre os parágrafos do Acórdão de 1ª Instância que foram trazidos fora de contexto pela recorrente. Os parágrafos estão coerentes, pois a **dinâmica empresarial, em princípio, não interessa diretamente ao fisco, desde que não se vislumbre conseqüências danosas ao fisco.** Contudo, no caso concreto, essas conseqüências foram verificadas pela autoridade fiscal e pela autoridade julgadora que não consideraram as despesas de aluguel como fato usual, normal, ou extrinsecamente vinculado às atividades produtivas.

Tendo em vista o exposto, voto por rejeitar a argüição de nulidade parcial do Acórdão da DRJ, por inovação e contradição no acórdão de 1ª Instância.

### **Da preliminar de nulidade do Lançamento Originário do Presente Processo.**

A recorrente apresenta os seguintes argumentos que no seu entendimento ensejaria a nulidade do lançamento originários do presente processo, por erro da autuação ao apurar a base de cálculo:

*"ao desconsiderar as despesas com aluguéis para fins fiscais em razão de uma suposta simulação, deveria a Autoridade Fiscal também ter excluído do lucro real e da base de cálculo da CSLL a receita decorrente da concessão do direito de superfície da Recorrente para a Céramus, na medida em que tal receita decorre da mesma operação e, como se verifica no razão anexado à peça impugnatória, foi devidamente oferecida à tributação".*

*" Por conseguinte, caso prevaleça o entendimento de que toda a operação não passou de uma "simulação" para geração de despesa na Recorrente, o que se nega, mas se admite apenas a título argumentativo, não há como se negar que os encargos financeiros correspondentes aos recursos captados na operação de securitização deveriam também ter sido abatidos do valor glosado pelo Sr. Agente Fiscal".*

Os argumentos trazidos pela recorrente não se tratam de situações que ensejariam a nulidade do auto de infração, conforme arts. 59 e 60 do 59 e 60 do Decreto nº. 70.235/72.

As despesas com alugueis foram consideradas como completamente desnecessárias e por esse motivo não poderiam ser opostas ao fisco. Verifica-se que não foram desconsideradas as operações realizadas e por esse motivo não caberia ao fisco excluir do lucro real e da base de cálculo da CSLL a receita decorrente da concessão do direito de superfície da Recorrente para a Céramus.

Quanto aos encargos financeiros correspondentes aos recursos captados na operação de securitização, esses pertencem à Céramus, não podendo ser abatidos do valor das despesas glosadas na Eliane S/A.

A alegação da Recorrente de nulidade do auto de infração em Razão da Iliquidez e incerteza da Base de Cálculo Autuada, devido aos erros incorridos pela autoridade fiscal na apuração das base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não devem prosperar. Pois as incorreções no cálculo do adicional da CSLL nos anos-calendário de 1999 e 2000, e a existência de saldos de prejuízo fiscal e BC negativa não considerados pelo auditor em sua autuação, também não se enquadram em caso de nulidade, em vista dos artigos 59 e 60 do Decreto nº. 70.235/72. Ressalta-se que as incorreções foram corrigidas pelo acórdão de 1ª Instância.

Pelo exposto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do Lançamento Originário do Presente Processo.

## **Do Mérito**

### **Da Indedutibilidade das Despesas com Aluguéis - Artigo 299 do RIR/99**

Entende-se que é razoável pensar que o fato de o contexto descrito pela recorrente (situações de crise financeira no setor) ter gerado conseqüências econômicas negativas ao seu desempenho operacional e ter sido o motivo causador de sua dificuldade financeira, e gerador, também, das medidas tomadas pelo Grupo (obter crédito menos oneroso no mercado não financeiro), não necessariamente deve justificar a dedutibilidade fiscal, salvo se comprovada a exata subsunção das normas (tributárias) aos fatos concretos.

A recorrente alega que agiu dentro da legalidade, por isso, afirmou que a lei fiscal autorizou suas ações; ora, se isso é verdade, poder-se-ia considerar como premissa que qualquer empresa saudável também poderia se valer das mesmas práticas para obter crédito menos oneroso, já que não existe norma tributária genérica e permanente que vincule a possibilidade das deduções fiscais às dificuldades financeiras enfrentadas em razão das ações políticas governamentais ou desastres naturais ocorridos.

Para além das outras medidas administrativas tomadas pelo Grupo empresarial, como a concentração fabril, migração da origem de receitas e alteração do mix de produtos, é necessário estar claro nos autos se as operações relacionadas à "mudança de perfil de dívidas", independente de quaisquer motivos que levaram a implementá-las, foram legais e inquestionáveis do ponto de vista tributário.

Conforme o TVF, e o que consta da Impugnação e do próprio Contrato de Cessão de Direito Real de Superfície, o plano objetivou o pagamento pela recorrente de quantias à Céramus pelo uso de imóvel de propriedade daquela (terrenos com edificações [duas fábricas] - fls. 292/293) no qual a Eliane já mantinha suas operações normais.

Referido contrato, conforme consta dos autos, produziu para a Eliane despesas de "aluguel" (com carência de 24 meses) no montante global de R\$ 48.672.000,00, sendo que o valor do ativo (destinado à Céramus) possível de securitização no mercado foi de

apenas R\$ 29.426.205,00 ; por sua vez, as receitas decorrentes dessa securitização (em relação a qual, alega a Recorrente ter sido a beneficiária efetiva), totalizou apenas R\$ 15.905.000,00.

Há uma contradição nas operações realizadas, pois a Eliane já era detentora do imóvel que possuía as condições mencionadas, isto é, pronto e útil às suas necessidades produtivas e administrativas, não justificando por isso, a necessidade, para fins fiscais operacionais, de ceder seu direito real de propriedade para, depois, alugá-lo;

Pelo que se vê, um arcabouço jurídico foi criado, gerando despesas desnecessárias, como se verá mais adiante.

Veja-se, ainda por esse ângulo, o que está previsto no §2º do art. 299 do RIR/99, a saber:

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

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

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

Veja-se que a definição adotada pela Impugnante sobre a necessidade da despesa deve ser entendida de forma limitada; sua afirmativa é a de que tal despesa é operacional quando justificável do ponto de vista gerencial da entidade, porém, como já afirmado nesse voto, a liberdade contratual não pode ser absoluta, tampouco os efeitos fiscais positivos, os quais são almejados por qualquer contribuinte.

Como prevê a lei, as despesas operacionais surgem das necessidades geradas pelas operações produtivas, usuais e normais da empresa, isto é, aquelas relacionadas à atividade principais ou acessórias da entidade, ou seja, o cerne de sua existência. Essas necessidades, de fato, podem ser inúmeras, em razão da diversidade de setores e de empresas existentes no mercado, no entanto, a necessidade financeira é um ponto comum para qualquer organização que objetive o lucro, nesse sentido, ela é o anseio pelo lucro; mas se a lei autorizasse a dedutibilidade de uma despesa puramente em razão da indispensabilidade do lucro, tudo seria válido para fins fiscais, já que o fim último de qualquer entidade com tais características justificariam os meios, todavia, penso que esse raciocínio é inverídico.

Por isso, ainda que o objetivo do grupo empresarial referente à recorrente seja compreensível e válido, até certo ponto e para os fins a que se destinaram, qual seja, tentar recuperar financeiramente a Eliane, a forma empreendida não se mostra aceitável para fins fiscais.

Acrescente-se, também, que por mais que argumente a recorrente que os benefícios econômicos foram integralmente revertidos a ela, de se ressaltar que tais benefícios (entenda-se créditos decorrentes da securitização dos ativos), propositalmente, foram muito menores que as despesas das quais se beneficiou contábil e tributariamente. Se partirmos do

pressuposto do que ela afirma em seu recurso, seria aceitável que ao fim do contrato de Cessão de Direito Real de Superfície, as mesmas empresas poderiam realizar todas as operações novamente, com os mesmos desígnios, e sob os mesmos argumentos de usualidade, normalidade, etc, o que, continuaria sendo um claro e forçoso artifício para deixar de recolher tributos e desvirtuar a previsão legal sobre a dedutibilidade das despesas operacionais.

Por mais que também argumente a recorrente que o fisco só se concentrou na Promessa de Concessão e no Contrato de Locação, e que deixou de considerar os outros contratos que compuseram a operação, deve-se acentuar que na presente infração tais contratos não tiveram influência no lançamento tributário (da presente infração), pois que, o interesse do fisco, no caso, e como já foi abordado, esteve voltado apenas às despesas geradas.

Acrescente-se, também, que os demais contratos são consequência, exatamente, dos dois primeiros, sem os quais, não haveria os posteriores (de garantia, bem como os de cessão do crédito locatício). E, ainda que nenhum dos contratos subseqüentes fossem formalizados, ainda assim, permanecendo os dois primeiros, subsistiriam as despesas de aluguel (já que a quitação de tais valores teriam supostamente sido efetuados por compensação, como se verá mais adiante); dessa forma, ainda subsistiria por parte da recorrente suas ações de deduzir (fiscalmente, como o fez), as despesas geradas.

Também não satisfaz ao convencimento desse julgador, a Recorrente asseverar que os demais contratos foram formulados por pessoas independentes, já que, conforme já afirmado, interessou ao fisco, na presente infração, tratar aqueles celebrados entre as pessoas do mesmo grupo (a saber, promessa de cessão de direito real de superfície e contrato de locação atípica).

No tocante à afirmação de que não haveria razão em se constituir tantas garantias para prevenir inadimplências, as quais ensejaram custos adicionais, é óbvio que tais atos seriam mais que necessários, caso contrário, seria dificultoso obter o crédito de que necessitava, via securitização, pois o crédito de aluguel tinha sido gerado por empregas de um mesmo grupo oferecendo poucas garantias.

No que tange à afirmativa de que a Eliane não abateu as despesas das operações financeiras, com as quais a Céramus teria arcado, é fato que, conforme tabela abaixo, a Céramus mesmo se não declarasse as receitas anuais do aluguel não apuraria lucro fiscal, salvo pequeno valor em 2014; assim como a Eliane apuraria lucros anuais bem menores do que apurou caso não fossem deduzidas tais despesas, logo, a dedução dessas despesas pela Eliane, certamente, a beneficiou.

Quanto à afirmativa da Recorrente de que quitou efetivamente os alugueis com a Céramus com compensações decorrentes de crédito de mútuos anteriores, não foram apresentados elementos que comprovassem a afirmativa.

Quanto à menção sobre a afirmativa da autoridade fiscal de que a operação foi realizada para gerar despesas em uma empresa lucrativa, devido à recorrente apresentar prejuízos fiscais desde 2000, não altera a necessidade de aplicação da interpretação vedativa decorrente do art. 299 do RIR/99, mormente, porque, fosse a empresa lucrativa ou não, os prejuízos, quando gerados, são acumuláveis, influenciando no cálculo do IRPJ e da CSLL, ano após ano, beneficiando a empresa em razão da possibilidade de dedução da base de cálculo do lucro real caso essa viesse a apurar lucro fiscal. E é fato incontestável que no período fiscalizado a recorrente obteria lucros.

Quanto à afirmativa da Recorrente de que não se tratou de uma operação para "geração de despesas", mas, para "obtenção de recursos" a fim de impulsionar a geração de receita e lucro em uma empresa deficitária, é preciso ressaltar que não está sendo tratada nesse voto a dinâmica gerencial ou administrativa do Grupo Eliane (fazer a empresa Eliane voltar a gerar lucro, o que efetivamente ocorreu, conforme se depreende de suas DIPJ), pois tratam-se de decisões que não interessam diretamente ao fisco, pelo menos até o ponto em que se vislumbra consequências danosas à sociedade pelo descumprimento de norma tributária. Sob o argumento de realizar operações para obter recursos, não se pode opor ao fisco a geração de despesas desnecessárias e artificiais.

Anote-se que a autoridade fiscal autuante, ao contrário do afirmado pela Recorrente, não adentrou na pertinência ou na legalidade do negócio jurídico realizado pelo Grupo, no que tange aos seus efeitos civis, administrativos ou mesmo contábeis, mas tão-somente nos efeitos fiscais, o que é pertinente ao seu trabalho como autoridade tributária, razão pela qual, entendendo que as estatísticas apresentadas sobre o mercado financeiro e o volume de operações lastreadas em direito creditório imobiliário, para o caso dos autos (de empresa que tenha seu objeto social voltado para atividade diametralmente oposta a esse tipo de operação), não justifica os efeitos tributários pleiteados.

A Recorrente defende a tese de que é legal criar despesa e considerá-la operacional e dedutível desde que seu objetivo seja, em última análise, a manutenção da organização, contudo tal afirmação, por mais aceitável que seja do ponto de vista gerencial, visto que leva em consideração o pressuposto do princípio contábil da manutenção da entidade, não é absoluta frente às regras de tributação do IRPJ, ou seja, não é porque criou despesas para angariar recursos que essas seriam necessariamente dedutíveis.

Afirma a Recorrente que o motivo que levou à precificação do aluguel foi a exigência dos fundos que tinham interesse em adquirir as CCIs, apresentando como prova o doc. 40, (fl. 4454); porém, além de o documento ser uma planilha inominada, auto-produzida, não servindo de elemento probatório, o próprio motivo que teria levado à precificação já contamina o caráter de essencialidade da despesa, já que o preço foi determinado em razão da necessidade das Cias Securitizadoras e não de situações estritamente resultantes da própria saúde financeira da Eliane.

A recorrente também contradiz a afirmativa do fisco de que o preço estipulado à cessão do direito real de superfície era irrisório, baseando-se no fato de que ele poderia ser até gratuito, porém, aceitar tal afirmativa requer as provas documentais que levaram às partes contratantes a estabelecer o valor, no entanto, a afirmativa se baseia apenas numa comparação com o contrato de locação, visto que extrinsecamente relacionados, uma vez que enquanto um objetivou criar despesa, o outro, receita, mas todos geraram efeitos tributários sobre a Eliane. Além disso, considerando a falta de qualquer documentação de base para o que afirma, deve-se considerar tais argumentos como meras alegações.

Em relação à alegação sobre os limites relacionados ao planejamento tributário, é preciso consignar que, consoante a teoria do propósito negocial, ainda que alegue a recorrente que não ter sido o benefício fiscal o objetivo, é cediço que sempre que forem adotadas formas jurídicas nas quais não se identifique escopo negocial próprio, mas que proporcionem economia tributária, estará caracterizado o abuso de forma, não podendo ser imponível ao fisco.

Não obstante ser lícito aos contribuintes, do ponto de vista tributário, valerem-se de formas legítimas para realizarem seus negócios da forma menos onerosa possível, a própria Recorrente alegou que obter economia lítica de tributos não estava em seus objetivos, mas foi o que ocorreu de forma incontestável.

A recorrente também anexa publicação midiática (fl. 3364/3367), sobre os rendimentos de CRIs, no sentido de se indicar a suposta existência de incentivos; também informa a existência de assessorias acerca de operações como a realizada pelo Grupo e questionada pelo fisco, entretanto, em nenhum exemplo menciona qualquer legislação específica sobre o tema, de que os incentivos governamentais devam possuir reflexos tributários.

Apesar da recorrente ao apresentar o "Filme" para justificar as operações, não consegue afastar os argumentos da autuação, com os quais houve concordância do acórdão de 1ª Instância:

- Despesa Desvinculada das Operações da Recorrente: "O que se constata é a criação de uma despesa na Eliane S/A, totalmente desvinculada de suas operações, com o argumento de angariar empréstimos, NA CERAMU S BAHIA S/A, a juros menores, por meio de emissão de Cédulas de Créditos Imobiliários - CCI". (fl. 9 do TVF)
- Assunção de ônus pela Recorrente sem Contrapartida: "Primeiro, vê-se dos contratos que a fiscalizada assume integralmente as despesas, sem qualquer contrapartida de benefício econômico (receita). Na outra ponta, os benefícios são exclusivamente auferidos pela sua controlada". (fl. 13 do TVF)
- Ausência de Fluxo Financeiro: "O segundo ponto a se destacar é que tanto a cessão do direito de superfície, quanto os valores de aluguel não são efetivamente pagos". (fl. 13 do TVF)
- Criação de Despesa em Empresa Lucrativa (Recorrente): (...) criou-se uma despesa totalmente desnecessária na empresa lucrativa - Eliane S/A - e, em contrapartida, a receita foi atribuída a uma empresa controlada deficitária, que, mesmo com o reconhecimento de tal receita, não chegaria a ter lucro". (fl. 14 do TVF)
- Em virtude do exposto, afasto todos os argumentos trazidos no recurso voluntário quanto à dedutibilidade das despesas de aluguel e quanto à normalidade, usualidade e necessidade das operações que envolveram Promessa de Concessão e o Contrato de Locação entre a recorrente e sua coligada.

Logo, não cabe razão à Recorrente em suas considerações, de modo que a exigência deve ser mantida.

---

**Ad Argumentandum - Ainda que Houvesse Planejamento Tributário no Presente Caso, a Operação seria Válida**

Não foi alegado pela fiscalização o planejamento tributário para o presente caso. Não se cogitou da invalidade da operação, mas sim sobre a impossibilidade da oposição ao fisco das despesas de aluguéis geradas.

**Da Exigência da Multa**

Alega a Recorrente que, “para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem como com o artigo 112 do CTN, torna-se necessário o cancelamento das multas veiculadas no presente Auto.

A alusão ao artigo 112 do CTN é impertinente, já que não há dúvidas quanto à aplicação da multa, uma vez que se trata de multa objetiva, que é exigível em procedimentos de ofício, independentemente de quaisquer circunstâncias.

Diante da apuração da falta de recolhimento ou pagamento das contribuições, mesmo que não seja o caso de sonegação fiscal, deve ser cobrada a assim chamada multa de ofício, de natureza objetiva. Não há, pois, como ser afastada tal cobrança em face da alegação de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN.

Ademais, o voto de qualidade está previsto no artigo 54 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, sendo prerrogativa do presidente da Turma.

**Da Inexistência de Sonegação, Fraude ou Conluio nas Operações em Questão: da Inaplicabilidade da Multa Qualificada**

A autoridade Fiscal apresentou os seguintes argumentos para aplicação da multa qualificada:

"Os dados demonstram que a Eliane arquitetou sofisticada operação, composto por diversos negócios jurídicos, aparentemente legais, que redundou em despesa desnecessária, de R\$ 48.672.000,00, representando verdadeira fraude ao Fisco."

Primeiro, porque a fiscalizada assume integralmente as despesas, sem qualquer contrapartida de benefício econômico. Na outra ponta, porque os benefícios são auferidos, exclusivamente, pela sua controlada, que, através da receita de “aluguel” e pela securitização do valor a receber, lhe possibilitou tomar empréstimos no mercado a juros teoricamente mais atrativos, muito maiores que as despesas da Eliane.

O segundo ponto destacado, é que tanto a cessão do direito de superfície quanto os valores de “aluguel” não são efetivamente pagos. A Eliane, juntamente com a controlada Céramus, formularam em conluio um conjunto de contratos com o objetivo futuro e simples de criar uma despesa operacional de R\$ 48.672.000,00, na fiscalizada, ao longo de 05 anos (livre de qualquer desembolso financeiro).

Destaca-se que os alicerces desta transação são os dois contratos de Concessão de Direito de Superfície e Locação de Imóveis, sendo que não há desembolso algum por ambas as empresas, dos valores neles estipulados.

Questionada pelo fisco, a contribuinte apresentou Termo de Pagamento e Quitação, fls. 2164 e 2165, firmado entre as duas empresas, em 30/12/2010, dando, mutuamente, ampla, rasa e mútua quitação da dívida. Contudo, o fluxo de valores apresentados no contrato de mútuo entra as duas empresas, em 2010, não contém, o registro deste valor, muito menos referência ao seu pagamento. Além disso, o referido termo foi assinado pelos Diretores Presidente e Comercial da Eliane e Céramus, que são as mesmas pessoas.

O mesmo ocorreu com as supostas despesas de “aluguel”, vez que não consta o registro deste recebimento, que deveria ocorrer a partir do dia 19/11/2011.

Impende destacar, ainda, que a receita de “aluguel” não resultou em pagamento de IRPJ e CSLL na Céramus, já que nos exercícios de 2011 a 2014 a empresa apresentou prejuízo, mesmo com a inclusão da receita de aluguel, conforme cópia das DIPJ, fls. 3053 a 3288.

Ou seja, **criou-se uma despesa totalmente desnecessária na empresa lucrativa** (Eliane) e, em contrapartida, a receita foi atribuída a uma empresa controlada deficitária, que, mesmo com o reconhecimento de tal receita, não chegaria a ter lucro.

Verifica-se que a **criação de um despesa completamente desnecessária** foi o principal motivo para considerar indedutível as despesas de aluguel. Não vislumbro nos argumentos elencados pela autoridade fiscal a comprovação de ocorrência da fraude, simulação ou conluio. O alicerces das transações que são os dois contratos de Concessão de Direito de Superfície e Locação de Imóveis não foram desconsiderados pela fiscalização. O que de fato comprovou-se é que as despesas não poderiam ser oposta ao fisco, contudo as operações não foram desconsideradas nem foram comprovadas fraudulentas. Portanto deve ser afastada a aplicação da multa qualificada, com a conseqüente redução ao percentual de 75%.

#### ***Ad Argumentandum - Vedação ao Confisco***

Enfrenta-se a questão em tese, pois a multa aplicada foi reduzida ao percentual de 75%.

Pleiteia a recorrente que a multa qualificada em percentual de 150% tem caráter confiscatório não devendo prevalecer.

Quanto à penalidade aplicada, o §1º, do artigo 44, da Lei 9.430/96 determina que a aplicação de multa de 150%, nas hipóteses que enumera. Sendo tal exação prevista em lei, os argumentos relacionados à impossibilidade de se cobrar o percentual aplicadas em face dos princípios da vedação ao confisco e da proporcionalidade demandariam uma análise da sua constitucionalidade, o que é vedado a este Tribunal, nos termos da Súmula CARF nº2:

"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Portanto afasto todos os argumentos, doutrina e jurisprudência colacionados pela recorrente quanto ao tema.

## Da indedutibilidade das Despesas com Empréstimos Financeiros

Em relação à citada infração, o auditor considerou que, no caso de transferências a coligadas ou controladas de empréstimos contraídos junto a instituições financeiras sem cobrança de juros, ou cobrando-se taxas inferiores às do mercado, a lei considera a diferença como despesa indedutível, haja vista não serem necessárias à atividade da empresa, devendo ser adicionada ao lucro real.

A Recorrente, por sua vez, alegou que por não ter havido variação condizente com o ingresso de R\$ 195.358.457,31 no caixa em 2010, mas somente de R\$ 19.003.521,21; e, da mesma forma, não ter havido variação condizente com a saída de R\$ 125.097.046,10 para as coligadas, mas somente de R\$ 6.341.262,1531, de forma que o lançamento estaria invalidado.

Da análise do TVF, verifica-se que para a caracterização das entradas (no valor de R\$ 195 milhões) o auditor levou em consideração os lançamentos contábeis constantes da conta contábil 6670 - "Bcos c/ financiamento Capital Giro" (livro razão - fls. 330 a 360), relativamente ao histórico "REF LIBERACAO - CONTRATO DE GIRO", que é assim referido em diversas subcontas relativas a diversas instituições financeiras.

Quanto aos juros dos empréstimos, arcados pela Eliane, o quantum foi obtido da conta contábil 17342 - "juros e comissão bancárias" (fls. 361 a 370); e, por fim, quando aos juros recebidos pela Impugnante de suas coligadas, o total foi obtido da conta 14225 - "juros recebidos" (fls. 371/373).

Assente-se que, apesar de a Recorrente asseverar ter sido ilíquido e incerto o valor lançado na forma elaborada pela autoridade fiscal (reconhecer os créditos no caso dos financiamento e os débitos no caso dos mútuos), alegando discrepância com a variação relativa ao ingresso e saída no caixa, o fato concreto é que **utilizou-se das despesas escrituradas nas operações de mútuo.**

Quanto às alegações de que as despesas em questão estariam intrinsecamente vinculadas às atividades operacionais da recorrente, porque uma das atividades de seu objeto social seria a de "participar do capital de outras sociedades, como sócio, quotista ou acionista", incluindo a de investir em outras sociedades", sendo assim, coloca capital ou arca com uma dívida de uma de suas controladas/coligadas, e que assim estaria exercendo uma atividade expressamente prevista no seu objeto social, necessário ressaltar que é pacífico na jurisprudência administrativa o entendimento sobre a indedutibilidade da base de cálculo do Imposto de Renda (e da CSLL) tanto sobre a diferença positiva entre os encargos financeiros suportados pela pessoa jurídica e os repassados à empresa ligada, quanto a desconsideração como necessárias das despesas financeiras relativas a empréstimos repassados para outra pessoa jurídica, mesmo interligada, sem incidência de encargos financeiros.

Afasto portanto os argumentos sobre a dedutibilidade das Despesas com Empréstimos Financeiros, tendo em vista que a Recorrente não consegue demonstrar o alegado "erro" na metodologia de cálculo da autoridade fiscal e que é pacífico na jurisprudência administrativa o entendimento sobre a indedutibilidade da base de cálculo do Imposto de Renda (e da CSLL) tanto sobre a diferença positiva entre os encargos financeiros suportados pela pessoa jurídica e os repassados à empresa ligada, quanto a desconsideração como necessárias das despesas financeiras relativas a empréstimos repassados para outra pessoa jurídica, mesmo interligada, sem incidência de encargos financeiros.

### **Da legalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa**

Pleiteia a recorrente a não incidência dos juros correspondentes à taxa SELIC sobre o montante devido a título de multa de ofício, no caso de não ser cancelada a exigência do lançamento.

Não assiste razão à recorrente. Isso porque a multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, sobre o qual incidem os juros de mora. É o que estabelece o art. 161 do CTN, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

É pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que é cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme acórdãos nos 910100.539, 9101001.474, 9101001.657, 9303002.399, 9303002.400 e 9101001.678.

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias