



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720261/2013-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.478 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2023
Recorrente TRANSPORTE COLETIVO GLORIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008

CUSTOS OU DESPESAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA INDEVIDA.

Os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea. No caso concreto temos a glosa com despesas decorrentes de arrendamentos de bens absolutamente necessários à atividade desenvolvida pela autuada.

NECESSIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA SE SOBREPOR À AUTONOMIA PATRIMONIAL DA PESSOA JURÍDICA.

A autonomia patrimonial é um dos principais elementos de estímulo à atividade empreendedora, que permite ao empresário se arriscar no mercado sem afetar integralmente o seu patrimônio. Não é possível desrespeitar a teoria da pessoa jurídica e a autonomia patrimonial de empresas que até então efetivamente existem (ao menos no papel) e questionar uma transferência patrimonial que apesar de absolutamente graciosa foi realizada há mais de 35 anos!! Isso não significa um “salvo conduto” ao empresário para abusar da personalidade jurídica, mas o fim da separação patrimonial ocorre em condição bastante específica, a partir da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of the legal entity*), ou a comprovação efetiva de ausência de propósito negocial ou simulação, o que não ocorreu no caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Votaram pelas conclusões, cada qual com suas razões, os Conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela Delegacia Regional da Receita Federal em Ribeirão Preto (SP) que julgou procedente em parte a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte tendo em vista as exigências fiscais relativas ao relativo ao IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2007 e 2008, nos valores de R\$ 1.076.246,43 e R\$119.910,24 (respectivamente), acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora à taxa Selic, calculados até abril de 2013.

Conforme TVF- Termo de Verificação Fiscal, em resumo:

- a) A fiscalizada procedeu às entregas / transmissões das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2007 (folhas 312/340) em 16/10/2009 (retificadora) e do ano-calendário de 2008 (folhas 341/374) em 15/10/2009, nas quais foram informados a opção pela forma de tributação do lucro - Lucro Real e apuração anual do IRPJ e da CSLL;
- b) Constatou-se que foram transferidos os bens imóveis (por cisão e posterior incorporação à pessoas jurídicas ligadas), e parte dos rendimentos da antiga proprietária — contribuinte fiscalizada, mediante pagamento de aluguéis, sendo que esta não obteve qualquer proveito na nesta operação para o crescimento institucional e econômico da principal atividade fim, não houve desbloqueio dos valores mobilizados nos imóveis. Não há como argumentar que o aluguel é necessário para que mantenha sua posse ou fruição, para isso, bastaria que não o transferisse. Conclui-se assim que trata-se de despesas desnecessárias / inexistentes, diante da origem do procedimento adotado que levaram a apropriar despesas deste

arrendamento para reduzir as bases de cálculo do IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido.

- c) As despesas com arrendamento apropriadas pela fiscalizada na conta "4.2.1.2.0039 Arrendamentos Diversos" (folhas 1151/1152), nos montantes e períodos abaixo identificados, serão glosadas por serem desembolsos de caráter desnecessário e artificial sob o intento único e exclusivo de subtrair tributos federais, desembolsos/despesas de aluguel para a pretensa alienante e com isso transferir receita para urna empresa do grupo com o propósito de pagar menos tributos à Fazenda Nacional, sendo que os bens supostamente transferidos continuaram a ser usados e administrados pelo seu antigo proprietário como se nada tivesse ocorrido;
- d) Constatou-se a apropriação indevida em contas de resultados mensais de despesas de arrendamentos de imóveis, conforme relatado nos itens "3" e "4" do presente termo, fica sujeito sobre estas glosas a cobrança da multa isolada, de que trata o artigo 43 combinado com artigo 44, inciso II, alínea "h" da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488/2007, em virtude do recolhimento/pagamento do IRPJ e da CSLL mensal obrigatório a menor, relativo ao período de dezembro/2007, incidente sobre a base de cálculo estimada;
- e) Em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL), a tributação foi efetuada partindo-se dos resultados da contribuinte, apurados em sua contabilidade e constantes das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 2007 (folhas 312/340) e de 2008 (folhas 341/374), especificamente as fichas de Demonstração do Lucro Real e Cálculo da Contribuição Sobre o lucro Líquido;
- f) Assim, como houve apuração de resultado negativo pela fiscalizada nos referidos anos-calendário, quando da lavratura do auto de infração, foram considerados os valores de R\$ 2.110.947,57, no ano-calendário de 2007 e de R\$ 2.241.387,61, no ano calendário de 2008, (referentes às glosas das despesas com arrendamento) ao prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido. Portanto, com os ajustes efetuados de ofício nos autos de infração IRPJ e Reflexo, apurou-se resultado positivo no ano-calendário de 2007 e redução do resultado negativo no ano-calendário de 2008, da qual fica a contribuinte intimada a proceder os registros destas alterações na parte "**B**" do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR;
- g) Também, no ano-calendário de 2007, foi compensado de ofício prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de períodos anteriores, quando da lavratura do auto de infração do IRPJ e Reflexo (respeitado o limite de 30% previsto na legislação), com os valores apurados pela fiscalização decorrentes das glosas das despesas com aluguel, descrito nos itens "2", "3" e "4" do presente Termo.

O contribuinte fora cientificado em 2/5/2013 (fl. 2454) e apresentou impugnação em 3/6/2013 (segunda-feira), fls. 2463-2505, aduzindo em síntese:

- a) Aduz que direito de o Fisco lançar, em relação aos fatos do ano de 2007, independentemente, foi alcançado pela decadência, já que a Impugnante foi cientificada do Auto de Infração somente em 02/05/2013, portanto, passados mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL (31/12/2007) do referido período-base, tratando-se, no caso, de lançamentos por homologação (CTN, art. 150, parágrafo 4º).
- b) Afirma que demonstrando a não interferência ou irrelevância da Declaração Retificadora de 16/10/2009 com relação aos resultados apurados, informados na DIPJ originária, e que se reporta a 31/12/2007, sejam vistos os quadros demonstrativos.
- c) Aduz que o histórico dos fatos, o longo passar do tempo, os acontecimentos e motivações reais, bem como a documentação contemporânea pertinente mostram que a operação de transferência dos imóveis, que deram origem às presentes despesas de arrendamento, glosadas pela Autoridade, nada teve de anormal, nada teve de não-usual, e muito menos foi algo desnecessário ou que foi feita sem verdadeira motivação (propósito) negocial, visando apenas uma economia tributária, assim, indevida.
- d) Diz que a partir de 1994, as Empresas das ramificações da Família Gulin que faziam parte daquela associação informal de empreendedores, chegaram a conclusão, em razão de diversos fatores, que o melhor seria dividirem-se 3 (três) grupos distintos, especialmente para melhor administrar as Empresas voltadas para o ramo específico do Transporte Coletivo Urbano de Passageiros de Curitiba/PR, sendo que cada grupo, além da empresa de ônibus determinada, terminou por ter a necessidade de absorver diversas outras atividades.
- e) Por isso a opção foi feita pela divisão das Empresas de Transporte Coletivo Urbano de Passageiros de Curitiba/PR, e, também, pelo fato de haver possibilidade de criar uma terceira Empresa viável para esse segmento, a partir da cisão das empresas Auto Viação Redentor Ltda. E Transporte Coletivo Glória Ltda., ora Impugnante, conforme era a visão e consultava aos interesses de todos os envolvidos.
- f) Isso feito, as Empresas de Transporte Coletivo Urbano de Passageiros de Curitiba/PR, desse ramo de afinidade familiar, passaram a atuar em um mesmo mercado, com mesma clientela, mesma regulação, mesmo potencial de crescimento (*versus TVEAF, p. 6, item 3.3*), patrimônios e recursos humanos praticamente idênticos.

- g) Somente a Transporte Coletivo Glória (Impugnante) possuía os imóveis que compunham sua garagem e instalações, objeto do arrendamento cuja despesa está ora sendo questionada. Com a constituição da terceira Empresa (Sorriso), passava a existir assim uma segunda Empresa do grupo também desprovida de imóveis (Sorriso e Redentor) em face da Impugnante com os imóveis já referidos.
- h) Afirma que em 1996/1997, através de estudos das Diretorias das Empresas, considerando os interesses vinculados, a necessidade decorrente de propiciar melhores condições de desenvolvimento em prol da plena realização dos fins econômicos das Empresas, a reorganização de suas atividades, procederam-se importantes mudanças internas, administrativas, como parte relevante do processo de reestruturação das Empresas das 6 (seis) famílias, e, para melhor ordenação dos trabalhos, resolveu-se, nessa segunda fase, dividir as demais atividades.
- i) Diz que não é cabível considerar uma cisão regularmente feita, e jamais questionada sob seus aspectos formais e materiais, intrínsecos e extrínsecos, pela Autoridade, cisão essa que aconteceu em 1986(!), como uma verdadeira "manobra", visando apenas uma economia ilegítima / indevida de tributos, sabe se lá quantos anos após.
- j) Foram desembolsos absolutamente necessários, normais e usuais, e que são feitos por todas as Empresas que se utilizam de imóveis de terceiros, sejam estas pessoas ligadas ou não. O que se pode, eventualmente, e em tese, questionar, não é a necessidade, a usualidade, nem a normalidade deste tipo de despesa, já que são legais, contratuais e legítimas, e sim o seu valor, ou seu montante, como razoáveis ou não, dentro ou fora dos parâmetros de mercado, o que, na espécie, foi totalmente obedecido e jamais questionado (*versus TVF, p. 8, item 4.1, parágrafo único*).
- k) Logo, na prática, assim, não houve, também "apenas indevida apropriação em contas de resultados mensais de despesas de arrendamento dos imóveis", como afirmado pela Autoridade. Todas as apropriações feitas foram devidas, porque material e formalmente perfeitas, correspondendo a despesas absolutamente normais, usuais e necessárias, que são pagas por todas as Empresas que usam imóveis e instalações de terceiros. Ou não? (*versus TVF, p. 8, item 4.2, 2º parágrafo*).
- l) A multa de 75% prevista pelo inciso I do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, incidente sobre essa base total, já satisfaz todo e qualquer interesse de crédito tributário, relativo a essa parte, não sendo cabível cumulá-la com outra penalidade, sob pena de elevar esse montante para 125% de multa, o que, *de per se*, já assume caráter confiscatório e cumulativo odiosos.
- m) A Impugnante agiu em conformidade estrita com a lei (em especial, o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda/1999), de modo algum impedindo ou dificultando o conhecimento, pela Autoridade Fiscal, de

qualquer elemento do fato gerador — seja suas próprias ocorrências, seja suas naturezas ou circunstâncias materiais dos mesmos.

- n) Na esteira da argumentação acima desenvolvida e dos elementos acostados, não procede, nem deveria ser feita, a rigor, na espécie, qualquer Representação Fiscal para fins penais, conforme a que foi lavrada às fls. 11, já que, na hipótese, não se configura, sequer em tese, qualquer tipo criminal, e muito menos se pode imputar à Impugnante e seus Administradores a autoria válida de qualquer espécie de crime, ao participarem de atos normais, legais, e corriqueiros da vida de qualquer Empresa, e isso em 1986, como foram os atos que compuseram a cisão parcial da Impugnante naquele ano.

O Acórdão ora recorrido (14-50.008 - 5ª Turma da DRJ/RPO) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

IRPJ E CSLL. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. INTUITO DE FRAUDE. Nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o termo *a quo* do prazo de decadência é o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado; *in casu*, na sistemática do Lucro Real Anual, fato gerador em 31/12/2007, a contagem iniciou-se em 1/1/2009.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO EFETIVOS. GLOSA.

Os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea.

ECONOMIA ARTIFICIAL DE TRIBUTOS. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA DO GRUPO PARA GERAR DESPESAS DE ARRENDAMENTO. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO.

Cabível a glosa de despesas artificialmente geradas; todavia, devem ser subtraídos da exigência os valores tributados em contrapartida (receitas), na sistemática do lucro presumido, pela empresa do grupo utilizada no procedimento irregular.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido é cabível a imposição da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

À luz da legislação vigente, inclusive Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, que deve ser observada pelo julgador administrativo de 1ª Instância, é cabível a exigência da multa de ofício isolada concomitante

com a multa de ofício proporcional, em face das mesmas infrações.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isso porque, conforme entendimento da turma julgadora, “planejamento irregular (transferência dos imóveis que já possuía e os usava a uma empresa do grupo, que foi incorporada por outra empresa administrada pelos mesmos controladores e passou a usá-los na condição de locatária, registrando em sua contabilidade elevadas despesas com aluguéis), resultou em expressiva economia indevida de tributos, pois, enquanto a Contribuinte reduziu por vários anos sua base de cálculo do IRPJ e CSLL, deixando de apurar e recolher até 34% dos tributos incidentes sobre esse arrendamento, a Empresa Guvel tributava no lucro presumido essas “receitas”, recolhendo menos da metade desse percentual.

Em verdade, tais despesas de arrendamento além de artificiais eram absolutamente desnecessárias. Isso porque tais imóveis já eram de propriedade da Autuada, foram transferidos para uma empresa do mesmo grupo econômico e continuaram com a mesma utilização pela Autuada.

Reitere-se que não se trata de restringir a liberdade de auto-organização de das entidades empresariais, todavia é inadmissível a busca de economia irregular de tributos.

Ora se o grupo empresarial tinha outros objetivos legítimos bastava manter os imóveis em comodato sem ônus para a Empresa Glória (Autuada), escoimando esses efeitos tributários indevidos.

Inconformado com a decisão, às fls. 2799, o contribuinte apresenta recurso voluntário, alegando em síntese as mesmas razões trazidas em sede de impugnação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Tratam-se de autos de infração, fls.2429 e seguintes, relativo ao IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2007 e 2008, nos valores de R\$ 1.076.246,43 e R\$119.910,24 (respectivamente), acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora.

A tributação decorreu da glosa de despesas de arrendamento consideradas artificiais o que também acarretou na exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Para bem delimitar o fundamento do lançamento, passo a reproduzir trechos do TVF que fundamentaram a conclusão de que as despesas com arrendamento seriam desnecessárias:

3 – DOS FATOS

3.1 – Nos períodos base sob exame fiscal, a fiscalizada optou pela tributação através da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual.

3.2 – Ao proceder as análises / verificações fiscais da origem dos valores das despesas com arrendamento apropriadas através da escrituração na conta "4.2.1.2.0039 - Arrendamentos Diversos" do período abrangido pela fiscalização, (razão contábil às folhas 1151/1152), constatou-se o seguinte:

- *Que os valores apropriados decorreram integralmente de arrendamento dos imóveis de propriedade da empresa Guvel Participações S/A, CNPJ nº 76.345.644/0001-83 - empresa do grupo, (Fichas de matrícula de imóveis n.ºs. 21855 às folhas 1653/1654, 21854 às folhas 1655/1656, 18139 às folhas 1657/1658, 19449 às folhas 1659/1660, 21265 às folhas 1661/1662, 1256 às folhas 1663/1665, 7285 às folhas 1666/1668, 21853 às folhas 1669/1670 e 21852 às folhas 1671/1672, Contrato de Arrendamento e Anexo às folhas 1270/1272 e 1273, Aditivo do Contrato de Arrendamento às folhas 1274/1275, Demonstrativo Mensal de Apuração do Valor do Arrendamento às folhas 1276/1299 e recibos às folhas 1300/1323);*
- *Que todos os imóveis objeto de arrendamento, anteriormente foram de propriedade da fiscalizada, que inicialmente foram transferidos para empresa Irmãos Gulin Ltda., CNPJ nº 76.491.117/0001-87 - empresa do grupo, em razão de cisão e para finalmente, em virtude de incorporação fazer parte do patrimônio da empresa beneficiária dos pagamentos efetuados pela contribuinte a título de arrendamento, (Contrato de Arrendamento e Anexo às folhas 1270/1272 e 1273, e Fichas de Matrícula dos Cartórios de Registro de Imóveis às folhas 1653/1672).*

Na ocasião da transferência dos imóveis em virtude do citado evento de incorporação, tanto incorporadora (Guvel Participações S/A) como incorporada (Irmãos Gulin Ltda) possuíam domicílio fiscal à Avenida Munhoz da Rocha nº 883, Bairro Cabral na cidade de Curitiba/PR. As fls. 2087/2095, acostamos extrato ao sistema CNPJ da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Irmãos Gulin Ltda. (às fls. 2096/2098) observo-se que foram apresentadas Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica Inativas até o exercício de 2004).

- *Que os valores mensais do arrendamento, compunham-se de valor fixo contratado somado ao valores apurados com base no percentual de 1,5% sobre a receita operacional bruta do mês anterior da Transporte Coletivo Glória Ltda. No período sob ação fiscal, foi de R\$ 95.000,00 o valor fixo acordado para o período de jan/2007 a set/2008, posteriormente reajustado para R\$ 117.000,00 (Contrato de Arrendamento e Anexo às folhas 1270/1272 e 1273, Demonstrativo Mensal de Apuração do Valor do Arrendamento às folhas 1276/1299 e dos recibos às folhas 1300/1323), e*
- *Que os administradores/sócios da Guvel Participações S/A (arrendante) também fazem parte da administração da empresa fiscalizada (cópia das atas das Assembleias Gerais Ordinárias e Extraordinárias da Guvel Participações S/A às folhas 241/282, Ficha 50 "Identificação de Sócio ou Titular" da DIPJ da Guvel Participações S/A às folhas 373/390 e 391/414 e 61ª a 64ª, Alteração do Contrato Social às folhas 196/236 da Transporte Coletivo Glória Ltda.);*

de 15 página(s) autenticadas
de localização EP28.000

QUADRO 1			
EMPRESA/SÓCIO/SÓCIAS	SÓCIO/SÓCIAS	QUOTA/QUOTAS	QUOTA/QUOTAS
07.936.238/0001-72	PRO-DOMINI PARTICIPAÇÕES LTDA	Sócio - 13,66%	
07.941.136/0001-45	PRO-DAVINT LTDA	Sócio - 13,66%	
79.549.424/0001-60	GLÓRIA PARTICIPAÇÕES LTDA	Sócio - 73,85%	
03.371.558/0001-15	YBACOBY PARTICIPAÇÕES e ADM S/A	Sócio - 0,01%	Sócio - 2007
02.328.846/0001-80	RESSTER PARTICIPAÇÕES e ADM S/A	Sócio - 0,01%	Sócio - 2007
04.075.689/0001-74	MURALHA PARTICIPAÇÕES S/A	Sócio - 0,01%	
003.069.169-91	DASTE JOSE GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
186.423.579-91	MARCO ANTONIO GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
610.101.709-53	MARI NELY GULIN DE CARVALHO E SILVA	Administrador	Sócio 2007/2008
530.363.109-59	MARIA CELI GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
348.635.919-34	LUIZ NORBERTO GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
002.502.529-53	LIVIO ANTONIO GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
312.972.429-04	DALTO GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
003.068.949-04	DELFINO JOSE GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
003.071.149-53	WALDEMAR GERONASSO	Administrador	Sócio 2007/2008
110.370.169-04	DAECI GULIN	Administrador	Sócio 2007/2008
186.068.819-53	LUCIEN ARAUJO RIBAS (conjug. Maria Celi Gulin)		Sócio 2007/2008
018.741.379-78	LARY TRANQUILA BETRAME GULIN		Sócio - 2007

> Que o quadro de pessoal da arrendante - Guvel Participações S/A, nos anos-calendário de 2007 e 2008, conforme informações prestadas na "RELAÇÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO - SEFIP" de 2007 e 2008 (fls. 1733/1815 e 1816/2086 respectivamente), constituía-se somente de seus sócios, que também eram administradores da contribuinte fiscalizada. As fls. 2099/2202, os balancetes mensais de janeiro/2007 a dezembro/2008 da arrendante.

> Que no tocante às operações registradas nos anos-calendário 2007 e 2008 em nome da locadora formal, constata-se que a sua contabilidade espelha ainda receitas advindas de operações locatícias formalizadas junto a outras sociedades do grupo Gulin, a seguir relacionadas, nas quais os administradores/sócios da arrendante e da fiscalizada, também faziam parte de suas administrações (Balancetes, Demonstrações do Resultado do Exercício -DRE e Balanço do período de janeiro/2007 a dezembro/2008 da arrendante, acostados às fls. 2099/2298):

- Auto Viação Marechal LTDA, CNPJ nº 76.557.867/0001-04;
- Viação Campos Gerais Ltda, CNPJ nº 80.229.461/0001-70;
- Transporte Coletivo Glória Ltda, CNPJ nº 76.491.109/0001-30;
- Auto Viação Imperatriz S/A, CNPJ 86.024.443/0001-27 a partir de novembro/2008.

15 página(s) autenticado digitalmente em 11/05/2016 às 14:57:56, consultado no endereço: <https://cav.receita.fazenda.gov.br/autenticacao/EP28.0921.2+575.GA34>

> Que o valor acumulado dos aluguéis pagos em apenas um ano pela contribuinte fiscalizada perfaz um montante praticamente igual ao valor dos bens registrados no Ativo Permanente – Investimento da arrendante, conforme abaixo, ou seja, a fiscalizada efetuou pagamentos relativos a aluguéis no valor total de R\$ 2.110.947,57 e R\$ 2.241.387,61 respectivamente nos anos-calendário de 2007 e 2008. Em condições normais, de independência e de igualdade de negociação, ninguém se desfaz dum imóvel que lhe poderia proporcionar rendimentos anuais em montante igual ao superior ao preço de transferência/alienação, (Balancetes, Demonstrações do Resultado do Exercício -DRE e Balanço do período de janeiro/2007 a dezembro/2008 da arrendante, às fls. 2099/2298). Os imóveis abaixo relacionados compõe as instalações da Transporte Coletivos Glória Ltda, conforme imagem extraída do sítio da internet da fiscalizada (<http://www.tcgloria.com.br/>) e fazem parte do ativo permanente – conta: Propriedade de Investimento da arrendante Guvel Participações S/A:

Ativo Permanente – conta: Propriedade de Investimento:

• Terreno Matr 19.499	337.059,25
• Terreno Matr 21.265	167.696,69
• Terreno Matr 1.256	92.515,62
• Terreno Matr 7.285	489.913,44
• Terreno Matr 21.853	316.437,05
• Terreno Matr 21.854	433.509,09
• Terreno Matr 21.855	114.261,24
• Terreno Matr 21.852	119.241,38
• Terreno Matr 18.139	475.298,50



15 página(s) autenticado digitalmente em 11/05/2016 às 14:57:56, consultado no endereço: <https://cav.receita.fazenda.gov.br/autenticacao/EP28.0921.2+575.GA34>

E a autoridade fiscal chega à seguinte conclusão:

3.3 - Face ao exposto, constata-se que foram transferidos os bens imóveis (por cisão e posterior incorporação à pessoas jurídicas ligadas), e parte dos rendimentos da antiga proprietária – contribuinte fiscalizada, mediante pagamento de alugueis, sendo que esta não obteve qualquer proveito na nesta operação para o crescimento institucional e econômico da principal atividade fim, não houve desbloqueio dos valores mobilizados nos imóveis. Não há como argumentar que o aluguel é necessário para que mantenha sua posse ou fruição, para isso, bastaria que não o transferisse. Conclui-se assim que trata-se de despesas desnecessárias / inexistentes, diante da origem do procedimento adotado que levaram a apropriar despesas deste arrendamento para reduzir as bases de cálculo do IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido.

A partir daí a autoridade fiscal justifica o que alega ser ganho tributário indevido, alertando ainda a não convencionalidade do valor de arrendamento estipulado, o que o fez com as seguintes conclusões:

3.3.2 - DO VALOR DO ARRENDAMENTO ESTIPULADO - O valor de arrendamento mensal estipulado consiste na soma do valor de R\$ 95.000,00 para o período de jan/2007 a set/2008 e posteriormente reajustado para R\$ 117.000,00, com percentual do faturamento. O percentual estipulado é de 1,5% sobre o faturamento. Essa forma de apuração do valor de aluguel (percentual do faturamento) não é nada convencional, nada usual. Ela é, sim, comumente aplicada nos contratos de locação de dependências instaladas nos chamados "Shopping Center".

Para administrar o patrimônio da arrendante, conforme já exposto no presente Termo, *constituía-se de seus sócios, que também eram administradores da contribuinte fiscalizada.*

Diante desse contexto promoveu a glosa das despesas dos pagamentos realizados a título de arrendamento por entender que as mesmas seriam **desnecessárias**:

3.3.3 - DA GLOSA DAS DESPESAS COM ARRENDAMENTO - Estas despesas serão objeto de glosa por serem desnecessárias, não houve o fornecimento de bens ou serviços, nem a cessão efetiva de uso que justifique o desembolso a título de despesa ou custo, sua constituição ocorreu por motivação não mais que uma economia ilegítima de tributos - transferência dos bens que antes lhe pertencia e dos quais desfrutava sem custo, a não ser o de depreciação, e sua subsequente locação consistiu num artifício ilegítimo para redução dos tributos devidos, demonstrando o caráter desnecessário e artificial desse desembolso.

Não se trata aqui de tolher a liberdade de auto-organização de que gozam as entidades empresariais, sob intuito lícito de produzir riqueza, princípio esse consagrado entre as liberdades constitucionais, e sim de atacar arranjos organizacionais concebidos entre sociedades sob mesmo comando e controle societário visando, unicamente, a economia tributária. Basicamente a lei diz que sem que haja comprovação da sua efetividade, necessidade e habitualidade, nenhuma despesa ou custo será dedutível. As disposições legais a respeito do assunto acham-se consolidadas sobretudo nos artigos 277 a 304 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

Do exposto até aqui, conclui-se que os sócios da Guvel Participações S/A, não pretenderam lucrar ou suportar prejuízo com a exploração de seu objeto social, nem exercer qualquer atividade por meio dela, enfim não há affectio societatis. Pretenderam unicamente alugar os bens da Transporte Coletivo Glória Ltda à própria Transporte Coletivo Glória Ltda. Foi apenas uma formalidade, destinada a criar despesas de alugueis inexistentes para a Transporte Coletivo Glória Ltda, permitindo que esta fugisse ou diminuísse a tributação.

Assim sendo, diante do exposto nos subitens 3.1 a 3.3 do presente Termo, apuramos valores a tributar, conforme demonstrado no próximo item deste Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

Por sua vez, a Recorrente desde sua Impugnação além de arguir preliminar de decadência quanto ao tributo exigido para o fato gerador de 31/12/2007 alega que:

A transferência dos referidos imóveis foi feita **originariamente em 1986 (portanto, há 27 anos passados!)** quando houve a cisão parcial do patrimônio da Impugnante e ditos imóveis (fis. 5 do TVEAF, 9 matrículas), foram vertidos para o patrimônio da Empresa IRMÃOS GULIN LTDA., que já existia à época (matrículas anexas).

Em **31/12/1995** (portanto, **9 anos** após aquela primeira data, ou, ainda, já passados **18 anos** do presente lançamento), a Empresa IRMÃOS GULIN LTDA. foi incorporada pela Empresa GUVEL PARTICIPAÇÕES LTDA. (também já existente de há muito), e esta assim passou a ser proprietária dos mesmos (tudo, conforme registro nas matrículas respectivas – documentos anexos), .

Voltando no tempo e recuperando a memória, colhendo as informações e elementos da época, constatou-se e confirmou-se que ditas e importantes transferências imobiliárias (como não poderia deixar de ser), fizeram parte da execução de um **planejamento empresarial de longo prazo**, tendo como motivações ou razões de ser (propósitos negociais principais), as

0221.13 (15)

8

seguintes preocupações ou objetivos maiores, sem prejuízo de outros subjacentes:

- (1) Necessidade de divisão e equalização das Empresas das Famílias do Tronco Gulin, para efeito de participação forte e equilibrada na exploração do serviço de transporte coletivo de passageiros de Curitiba/PR – vocação empresarial natural, primária e principal atividade a ser desenvolvida e explorada por essas famílias, segundo ficou decidido na época.
- (2) Evitar ou minimizar ao máximo possível o risco de perda ou de comprometimento desses imóveis para ou junto ao Poder Público Municipal, até em função das constantes ameaças de encampação do Transporte Coletivo de Passageiros, em ônibus, em Curitiba, divulgado na imprensa local, principalmente a partir de 1985 (campanha e eleição do Prefeito Roberto Requião, 1986 a 1988).
- (3) Uma visão de longo, longo prazo, de que, pela posição dos referidos imóveis, no Eixo Estrutural Norte da Cidade de Curitiba, há apenas 5 quilômetros, em linha reta, do Marco Central (Praça Tiradentes), a vocação natural dos mesmos, em conjunto, seria, no futuro, como está se confirmando, para um grande empreendimento imobiliário, não sendo recomendável nem seguro assim que permanecesse preso à propriedade de uma empresa que estivesse como atividade principal ou exclusiva, a exploração do próprio serviço público de transporte de passageiros (considerado pela nossa Constituição como um serviço público essencial, art. 30, V).

Claro está, pois, que esses eventos, ocorridos há 27 (vinte e sete) e 18 (dezoito) anos passados, tinham, como não poderia deixar de ser, propósitos negociais maiores e subjacentes, como seria razoável supor, e não o inverso, conforme considerado, indevidamente, data vênica, e somente agora, pela Autoridade, para assim proceder ao lançamento, de forma, inclusive, extremamente e inexplicavelmente agravada, já que no fundo fundo mesmo, o que está sendo questionado, sob o aspecto material, é uma simples dedutibilidade ou não (glosa) de determinada despesa com arrendamento de imóveis (garagem e instalações) de terceiros, absolutamente necessários (essenciais) para o desenvolvimento da atividade-fim do transporte coletivo de passageiros

Para resumir o complexo de operações societárias realizadas o Recorrente assim apresentou o quadro resumo das fases:

Resumo da primeira fase da reestruturação das Empresas

- 1) **26/02/1986**: Imóveis da GLÓRIA transferidos por cisão para IRMÃOS GULIN;
- 2) **1991**: Constituição da empresa SORRISO;
- 3) **1992 e 1994**: Cisões entre SORRISO, GLÓRIA e REDENTOR, para viabilizar a equalização;
- 4) **1994**: Permuta de cotas entre proprietários de SORRISO, GLÓRIA e REDENTOR;
- 5) **31/12/1995**: Imóveis da IRMÃOS GULIN foram transferidos, por incorporação, para a GUVEL, incorporadora.

A segunda e terceira fases da reestruturação.

Passados praticamente 2,5 (dois anos e meio) da cisão das Empresas de Transporte Coletivo Urbano de Passageiros de Curitiba/PR (1994), sendo essa decisão considerada um "case" de sucesso pelas Famílias

Gulin, iniciou-se a segunda fase da reestruturação em 07/1996. O que havia demorado 8 anos (02/1986 a 04/1994), sem contar o período de estudos, a segunda fase, viabilizou-se em praticamente 1/3 do tempo.

Em 1996/1997, através de estudos das Diretorias das Empresas, considerando os interesses vinculados, a necessidade decorrente de propiciar melhores condições de desenvolvimento em prol da plena realização dos fins econômicos das Empresas, a reorganização de suas atividades, procederam-se importantes mudanças internas, administrativas, como parte relevante do processo de reestruturação das Empresas das 6 (seis) famílias, e, para melhor ordenação dos trabalhos, resolveu-se, nessa segunda fase, dividir as demais atividades.

Nesta fase, as Famílias Domingos Gulin e David Gulin, por permuta, passam a ser os proprietários da Empresa GUVEL em 02/01/1997 (alteração de contrato nº 23), que, a rigor, assim, em termos de controle, tinha uma composição societária bem diferente da realidade de 1995, ano da incorporação dos imóveis cuja dedutibilidade da despesa com arrendamento está sendo questionada.

Para concluir a explicação da evolução do processo de reestruturação dessas Empresas, nessa fase, em 11/1997, a dupla Família Alfredo Gulin e a Família Valentin Gulin dividiram-se em 2 (dois) grupos.

A DRJ por sua vez, escorando-se nos fundamentos do TVF concluiu que:

Em verdade, tais despesas de arrendamento além de artificiais eram absolutamente desnecessárias. Isso porque tais imóveis já eram de propriedade da Autuada, foram transferidos para uma empresa do mesmo grupo econômico e continuaram com a mesma utilização pela Autuada.

Reitere-se que não se trata de restringir a liberdade de auto-organização de das entidades empresariais, todavia é inadmissível a busca de economia irregular de tributos.

Ora se o grupo empresarial tinha outros objetivos legítimos bastava manter os imóveis em comodato sem ônus para a Empresa Glória (Autuada), escoimando esses efeitos tributários indevidos.

Enfim, os fatos comportam a conclusão fiscal de que “os sócios da Guvel Participações S/A, não pretenderam lucrar ou suportar prejuízo com a exploração de seu objeto social, nem exercer qualquer atividade por meio dela, enfim não há *affectio societatis*.”

Pretenderam unicamente alugar os bens da Transporte Coletivo Glória Ltda à própria Transporte Coletivo Glória Ltda. Foi apenas uma formalidade, destinada a criar despesas de aluguéis inexistentes para a Transporte Coletivo Glória Ltda, permitindo que esta fugisse ou diminuísse a tributação.”

Em que pese tais conclusões tomadas à partir de insinuações feitas no TVF acerca da inexistência de fato da empresa Guvel Participações (proprietária dos imóveis), tal empresa não foi autuada, responsabilizada solidariamente ou teve sua personalidade jurídica desconsiderada pela autoridade fiscal.

Pois bem. Da análise dos fatos o que se verifica é que, de fato, o grupo empresarial passou por uma série de operações de reorganizações societárias de ocorrência relativamente comum ao tipo de atividade que desenvolvem.

Em resumo o que se teve como resultado final foi a existência de uma empresa (a autuada) detentora de contratos de concessão de transporte público bem como de toda a operação, constituída por diversos sócios (familiares ou não) e outras empresas detentoras do patrimônio necessário às suas atividades (essencialmente ônibus e garagem).

Por sua vez, as outras empresas detentoras do patrimônio são formadas por alguns dos sócios da empresa detentora dos contratos. Trata-se de operação comumente denominada como blindagem patrimonial. Aliás, a própria autuada confessa isso ao alegar que:

(2) Evitar ou minimizar ao máximo possível o risco de perda ou de comprometimento desses imóveis para ou junto ao Poder Público Municipal, até em função das constantes ameaças de encampação do Transporte Coletivo de Passageiros, em ônibus, em Curitiba, divulgado na imprensa local, principalmente a partir de 1985 (campanha e eleição do Prefeito Roberto Requião, 1986 a 1988).

(3) Uma visão de longo, longo prazo, de que, pela posição dos referidos imóveis, no Eixo Estrutural Norte da Cidade de Curitiba, há apenas 5 quilômetros, em linha reta, do Marco Central (Praça Tiradentes), a vocação natural dos mesmos, em conjunto, seria, no futuro, como está se confirmando, para um grande empreendimento imobiliário, não sendo recomendável nem seguro assim que permanecesse preso à propriedade de uma empresa que estivesse como atividade principal ou exclusiva, a exploração do próprio serviço público de transporte de passageiros (considerado pela nossa Constituição como um serviço público essencial, art. 30, V).

O que se vê claramente nas operações realizadas por tais operadores é o objetivo de realizar verdadeira blindagem do seu patrimônio, seja pra evitar eventuais intervenções do poder público, penhoras ou responsabilização por dívidas trabalhistas. Exatamente por isso não são incomuns as notícias de fechamento de empresas de transporte municipal que perdem contratos e seus funcionários ficam desassistidos sem conseguir receber suas rescisões e sem patrimônio para executar.

Não se nega o fato de que, indiretamente, tal operação tenha tido um efeito tributário com a dedução das despesas com pagamento do arrendamento de patrimônios (que são essenciais) mas que não são de propriedade jurídica da efetiva operadora.

Ademais, também não se nega o fato de não ser usual um contrato de arrendamento firmado com base em percentual de faturamento (o que pode ter efeito inclusive na tarifa de serviço cobrada da população).

Entretanto, em que pese tais operações realizadas com o nítido interesse de proteger o patrimônio de empresários em face de eventuais dívidas que venham a ser exigidas pelo poder público ou pelos trabalhadores seja moralmente questionável, me parece que o caminho adotado pela autoridade fiscal no processo fiscalizatório não foi o mais adequado. Explico.

Em que pese algumas sugestões acerca da existência de um grupo econômico de fato, a autoridade fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica de nenhuma das empresas do referido grupo. Pelo contrário, autuou apenas a fiscalizada e refez a sua apuração glosando as referidas despesas.

Por outro lado, não há como se negar também que o que temos na situação fática é a Recorrente como operadora de um serviço de transporte público, cujo insumo essencial são os ônibus e a garagem, sem o efetivo patrimônio. Por outro lado, temos outra pessoa jurídica (não desconsiderada e portanto válida), com composição societária diversa (muito embora seus sócios também sejam sócios da autuada, mas não os únicos), real proprietário de tal patrimônio.

De fato, em certo momento esse patrimônio foi da Recorrente. Por sua vez, ele também foi “graciosamente” transferido para outras pessoas jurídicas no referido processo de blindagem patrimonial, mas tal fato se iniciou há mais de 35 anos!!! Isso mesmo.

Desde então tal patrimônio não é e nunca mais foi da Recorrente.

A pessoa jurídica, em condições normais e lícitas, jamais poderá ser confundida com a pessoa de seus sócios.

Nos termos das lições de Fábio Ulhoa Coelho, “em outros termos, na medida em que a lei estabelece a separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem, consagrando o princípio da autonomia patrimonial, os sócios não podem ser considerados os titulares dos direitos ou os devedores das prestações relacionados ao exercício da atividade econômica, explorada em conjunto. Será a própria pessoa jurídica da sociedade a titular de tais direitos e a devedora dessas obrigações. Três exemplos ilustram as consequências da personalização da sociedade empresária: a titularidade obrigacional, a titularidade processual e a responsabilidade patrimonial (Fábio Ulhoa Coelho, *Curso de Direito Comercial*, v.2, 19ª edição, ed. Saraiva, pag. 32)”.

A autonomia patrimonial é um dos principais elementos de estímulo à atividade empreendedora, que permite ao empresário se arriscar no mercado sem afetar integralmente o seu patrimônio.

Veja que não estou aqui a validar as operação societária realizada pelas partes ou validar os seus objetivos, que para mim são claros. Mas não podemos desrespeitar a teoria da pessoa jurídica e a autonomia patrimonial (princípio basilar) de empresas que até então efetivamente existem (ao menos no papel) e questionar uma transferência patrimonial (absolutamente graciosa) realizada há mais de 35 anos!!

Isso não significa um “salvo conduto” ao empresário para abusar da personalidade jurídica, mas o fim da separação patrimonial ocorre em condição bastante específica, a partir da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of the legal entity*).

E nesse ponto que entendo que o agente fiscal andou mal.

Da análise dos fatos é possível se deparar com uma vastidão de indícios que apontam para um verdadeiro abuso de diversas personalidades jurídicas e de um verdadeiro grupo empresarial de fato. No entanto, caberia ao agente fiscal focar a sua fiscalização na formação desse grupo econômico e na desconsideração da personalidade jurídica das empresas que sejam inexistentes de fato, reunindo toda a atividade empresarial e patrimônio. O resultado disso seria a glosa de das mesmas despesas com arrendamento (pois tais bens seriam de fato da recorrente), mas também traria efeito no indébito de eventuais tributos recolhidos pelos proprietários formais do patrimônio (afinal se o bem não é dele não poderia alugar).

A autoridade fiscal fez o “meio termo”, trouxe indícios para fundamentar a existência de um grupo econômico de fato mas manteve incólume as suas personalidades jurídicas (bem como toda a tributação eventualmente realizada). Veja que a DRJ tentou corrigir a situação promovendo um ajuste no lançamento abatendo-se os tributos recolhidos na empresa GUVEL, mas tudo isso sem que a personalidade jurídica da mesma tenha sido desconsiderada.

Não me parece que isso seja possível no presente caso vez que entendo que classificar tais despesas como desnecessárias apenas seria possível em duas situações: i) anulação da operação de transferência patrimonial ocorrida há mais de 5 anos (o que entendo não ser mais possível); ii) desconsiderando a personalidade jurídica da GUVEL PARTICIPAÇÕES considerando as referidas empresas como grupo econômico de fato (o que também não ocorreu).

Entretanto, não atentou o autuante que, ao não desconsiderar a personalidade jurídica da GUVEL PARTICIPAÇÕES a realidade fática que nos deparamos é a de que esta é a efetiva proprietária dos bens arrendados.

Por outro lado, tais bens são absolutamente essenciais à atividade econômica desenvolvida pela autuada, não se podendo exigir (como sugeriu a DRJ) que a proprietária do patrimônio realizasse um comodato gratuito. Isso seria o mesmo da administração tributária adentrar à gestão da empresa e intervir nas suas atividades posicionando-se como verdadeira administradora.

Assim é que, tendo ocorrido a efetiva transferência do patrimônio há mais de 35 anos e não tendo ocorrido a desconsideração da personalidade jurídica da atual proprietária de tal patrimônio, não poderia a autoridade fiscal glosar despesas com arrendamento de bens que são efetivamente essenciais à atividade desenvolvida por entende-los como desnecessários!!!

Desta forma, face ao exposto entendo assistir razão o contribuinte razão pela qual oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso, restando prejudicadas as demais questões de mérito.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva