



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

Processo nº 12448.733043/2014-17
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.503 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 12 de março de 2018
Assunto IRPJ
Recorrente REDE WINDSOR DE HOTÉIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente em Exercício), Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Lizandro Rodrigues De Sousa (em substituição do Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa), Ailton Neves da Silva (em substituição do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves). Ausentes justificadamente os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

RELATÓRIO

Da autuação e da impugnação

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

O auto de infração de fls. 229-255 exige R\$6.062.338,00 a título de imposto de renda pessoa jurídica e, R\$2.191.081,68 de contribuição

social sobre o lucro líquido, acrescido de multa de ofício à razão de 75% e juros moratórios, perfazendo até 05/2015 o crédito de R\$17.197.476,09. A infração imputada decorre da glosa de valores informados como despesas, as quais foram adicionadas à base de cálculo do Lucro Real, referentes a despesas de aluguel consideradas indedutíveis.

2. A exigência do IRPJ está amparada pelo artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e artigos 247 e 249, inciso I, combinados com o artigo 299 e artigo 351, §1º, inciso I, todos do Decreto nº 3.000, de 1999. Para a exigência da CSLL o enquadramento legal é o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034 de 1990, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995, o art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430 de 1996 e o art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

3. Conforme consta do Termo de Constatação Fiscal de fls.213-228, a ora impugnante, em 01/12/2010, celebrou com a empresa ligada, Windsor Barra Hotéis Ltda, o Instrumento Particular de Contrato Atípico Para Fins Residenciais-“Contrato” onde se comprometeu a pagar, a título de aluguel, a importância de R\$2.728.392,00 por mês.

4. Nos seis primeiros meses de 2011, os valores foram repassados diretamente à locadora e, sempre em montante inferior àquele que fora estipulado.

Conta do Razão Geral - 4494 que registra os pagamentos mensais de aluguel:

<i>Data.....</i>	<i>Valor (R\$).....</i>	<i>Histórico</i>
<i>18.01.2011.....</i>	<i>800.000,00.....</i>	<i>Pg. aluguel referente a 02/11</i>
<i>28.03.2011.....</i>	<i>425.000,00.....</i>	<i>Valor que se transfere para pagamento de aluguel (*)</i>
<i>28.03.2011.....</i>	<i>1.350.000,00.....</i>	<i>Valor referente a débito conforme recibo</i>
<i>1º Trimestre....2.575.000,00</i>		
<i>26.04.2011.....</i>	<i>1.350.000,00.....</i>	<i>Valor referente a débito conforme recibo</i>
<i>30.05.2011.....</i>	<i>1.350.000,00.....</i>	<i>Valor referente a débito conforme recibo</i>
<i>15.06.2011.....</i>	<i>2.700.000,00.....</i>	<i>Valor referente a débito conforme recibo</i>
<i>2º Trimestre....5.400.000,00,</i>		

() este pagamento tem como contrapartida a conta nº 860 - Créditos com PJ ligadas, grifo nosso.*

5. Por determinação expressa da locadora, os valores correspondentes aos meses subseqüentes, deveriam ser depositados em favor da empresa Brazilian Securities Companhia de Securitização, na conta mantida junto ao Banco Itaú-Unibanco, Agência 0910, conta corrente 11142-6. Comprovou-se o repasse desses valores para a conta da locadora, em seu extrato bancário.

6. Assim, contabilizou durante o ano calendário de 2011, como Despesas Operacionais, a título de aluguel – conta nº 4494, os seguintes valores:

1º Trimestre – R\$ 2.575.000,00

2º Trimestre – R\$ 5.400.000,00

3º Trimestre – R\$ 8.185.176,00

4º Trimestre – R\$ 8.185.176,00

7. Autuado, apresentou a impugnação de fls. 289-298, onde alega que a autoridade fiscal não produziu prova alguma demonstrando que o aluguel estaria fora dos padrões de normalidade e usualidade, tendo adicionado ao lucro líquido a totalidade dos valores pagos a esse título, razão pela qual o lançamento não merece prosperar.

8. Prossegue sustentando que a glosa das despesas de aluguel é absurda posto que a ora Impugnante e a Locadora pactuaram livremente a assinatura do Contrato de Locação em 01/12/2010, tendo como referência laudo de avaliação do valor de venda do empreendimento, elaborado por empresa especializada em avaliação de bens, Apsis Consultoria Empresarial, inscrita no CREA/RJ sob o nº 82.2.00620-1 e no CORECON sob o nº RF/2.052-4, laudo este de nº RJ-0328/10, na data de 10/08/2010.

9. Conforme apurado pela Apsis, o valor do imóvel e das 68 vagas de garagem, considerando a operação do hotel foi de R\$ 341.049.000,00 (trezentos e quarenta e um milhões e quarenta e nove mil reais), em 10/08/2010.

10. Desta forma, admitindo-se uma taxa de rentabilidade da locação mensal de 0.8% (oito décimos por cento), o valor do aluguel foi fixado em R\$ 2.728.392,00 (dois milhões, setecentos e vinte e oito mil, trezentos e noventa e dois reais), conforme contrato de locação. Foi estipulada uma carência de 6 meses no aluguel, a qual foi revista para 3 meses em razão do início do desenvolvimento da atividade hoteleira.

11. Defende que a Impugnante e o locador (Windsor Barra Hotel Ltda.) não possuem e não possuíam à época dos fatos geradores a mesma composição societária (doc. 05 e 06, respectivamente), são empresas distintas, devendo ser resguardados os direitos da personalidade, conforme previsto no artigo 11 e 52, do Código Civil.

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

Art 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.

12. Faz uso de doutrina para destacar que se a distinção é feita entre Pessoa Física e Pessoa Jurídica, por obvio se faz também a separação entre Pessoa Jurídica e Pessoa Jurídica. Transcreve o artigo 45 do Código Civil que dispõe:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

13. Destaca que, mesmo que as empresas sejam consideradas pessoas ligadas, fato é que essa ligação não tem o condão de afastar a necessidade de comprovação por parte da autoridade fiscal que o

aluguel pago está fora do valor de mercado, de acordo com o que estabelecem os artigos 464 e 465, do Decreto nº3.000/99:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art 20, inciso II):

(...)

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

Art 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art 20, inciso IV):

(...)

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada caberá à autoridade tributária o prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.398, de 1977, art. 60, § 7º).

14. Além disso, na esteira do artigo 464, V, do Regulamento do Imposto de Renda, têm-se que a glosa deveria ser somente do que de fato exceder o valor de mercado, sendo certo que a Fiscalização não realizou qualquer estudo para definir o correto valor de mercado e, absurdamente, glosou os valores totais dos aluguéis, inobservando, mais uma vez, o Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII): (...)

IV - no caso do inciso V do art. 464, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível;

15. A atuação, portanto, revela-se em tudo e por tudo indiscutivelmente improcedente, pois caso a Fiscalização entendesse os aluguéis abusivos, deveria realizar a glosa dos valores que ela entendia exceder ao valor de mercado.

16. Acontece que a d. Fiscalização sequer apurou o valor de mercado do imóvel e das vagas de garagem objeto da locação, valendo-se do menor esforço e glosando arbitrariamente os alugueis deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Limitou-se a considerar que "diante dos parâmetros que norteiam a DRE - Demonstração do Resultado do Exercício - há que se levar em conta que o aluguel contratado pelas partes, no valor de R\$2.728.392,00 é excessivo".

17. Afirma que como justificativa para considerar o valor do aluguel excessivo, no Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal caiu em contradição posto que, em determinado ponto afirmou que "a "locatária" não auferiu receita suficiente para cumprir o pagamento de aluguel pactuado" e na seqüência, sustentou que "este valor não onerou o locatário/devedor, ao contrário, beneficiando-o com elevada dedução

na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social".

18. Prossegue afirmando que a autoridade fiscal deixou de observar o disposto no Parecer Normativo CST nº 396/70 que prevê:

São dedutíveis do lucro operacional das firmas individuais os alugueis pagos por estas, pela efetiva utilização de imóveis locados às firmas pelos respectivos titulares, excetuadas as parcelas que excederem o preço ou valor do mercado, as quais serão consideradas como distribuição disfarçada de lucros.

19. Além do Parecer Normativo CST nº 416/70, que assim dispõe:

As importâncias pagas pela pessoa jurídica a título de aluguel de bens, móveis ou imóveis, que utiliza, representam despesa operacional. Porém, quando a coisa locada pertence a um dos sócios, não se integram essas quantias nos limites legais dos mesmos (...), desde que realmente utilizada, pela locatária, a coisa alugada, e a preço não excedente do valor de mercado. Não obedecida a primeira condição, os alugueres serão considerados distribuição disfarçada de lucros; infringida a segunda, ter-se-ão com tantas quantias que excederem o valor de mercado (RIR, art. 251, d).

20. Ou seja, todos estes pareceres comungam do seguinte entendimento: não há qualquer problema de empresas ligadas contratarem entre si a locação de imóveis e caso considerado abusivo o aluguel, o fisco deve glosar o valor EXCEDENTE e não o valor total.

21. Desta forma, tem-se como indiscutível a necessidade da dedução das despesas incorridas com o aluguel dos imóveis, essenciais para as atividades da Impugnante, conforme preconiza do artigo 351, do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 351. A dedução de despesas com alugueis será admitida (Lei nº4.506, de 1964, art 71): (...)

II - se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros, ressalvado o disposto no art. 356.

(...)

§ 2º As despesas de aluguel de bens móveis ou imóveis somente serão dedutíveis quando relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art.13, inciso II).

22. Ao final requer seja julgado improcedente o lançamento.

23. Juntou documentos.

Da decisão de primeiro grau

A decisão de primeiro grau (fls. 457-469) negou provimento ao recurso, conforme o teor da sua ementa abaixo reproduzida:

Procede a glosa das despesas de aluguel, por desnecessária, estabelecido entre locador e locatário pertencentes ao mesmo grupo econômico, tendo os mesmos sócios/co-proprietários e porque, caso fossem observadas as regras normais de mercado, além de ultrapassar o valor usual a ser praticado, o montante contratado, somado às despesas operacionais exorbitaria o valor da receita líquida auferida para o período e tornaria inviável a atividade do contratante.

É cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido quando restar comprovada a existência de planejamento tributário visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, via contratação de aluguel que exorbitou o valor usual praticado no mercado.

Fundamenta sua posição nos termos que se seguem.

O prédio pertencia à própria empresa.

Ambas as empresas, locatária e locadora, pertencem ao mesmo grupo econômico. As duas possuem os mesmos sócios majoritários.

A pessoa jurídica Windsor Barra Hotel Ltda, locadora, firmou Escritura de Promessa de Venda e Compra Ad Corpus e Outras Avenças, em 27/05/2009, e obteve a posse do imóvel.

Aduz que o esquema realizado pelo contribuinte não merece prosperar por diversas razões:

1) Não se caracteriza como um contrato denominado "buit to suit", pois este exige a pactuação para construção de uma obra para atender às exigências do locatário, enquanto este se compromete com a locação de longo prazo;

2) As despesas, em conformidade com o disposto no art. 299 do RIR, devem ser necessárias para poderem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, critério que não foi atendido.

3) O percentual do valor do aluguel em relação ao valor do imóvel (1,604%) é bem superior ao percentual que se adota para locações (05% a 1%);

4) Nos primeiros trimestres, o contribuinte não chegou a apropriar todo o valor da locação no seu resultado. Caso o fizesse, teria consumido quase a totalidade das suas receitas nesses períodos.

5) O negócio está fora dos padrões de normalidade e usualidade e jamais teria sido realizado se as partes não tivessem vínculo entre si;

6) Por fim, conclui:

"restou demonstrado que as despesas de aluguel estão muito distantes do conceito de usualidade, devendo ser mantida a glosa. Desta forma

restando comprovada a existência de planejamento tributário com vistas a diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, julgo por manter a exigência lançada.

Do recurso voluntário

Inconformado com a decisão de primeiro grau, o contribuinte ofereceu recurso voluntário tempestivo (fls. 504-517), mediante o qual teceu as seguintes razões:

1) a fiscalização não produziu qualquer prova demonstrando que os valores dos alugueis não atenderiam aos critérios de usualidade e normalidade, sem verificar os valores de mercado e também glosou a integralidade dos valores pagos e não o eventual excesso em relação ao suposto valor de mercado;

2) o contrato de locação foi pactuado livremente entre as partes tendo como base laudo de avaliação do imóvel. A decisão recorrida, no entanto, ignorou completamente o referido laudo. No laudo, está consignado que o valor do imóvel era de R\$ 341.049.000,00. Assim, o valor mensal da locação (R\$ 2.728.392,00) corresponde a apenas 0,8% do valor do imóvel. Já o valor da compra e venda (R\$ 170.000.000,00) foi estabelecido muito antes, em 2009.

3) O laudo avaliou o imóvel em R\$ 240.000.000,00 e, depois de reformas empreendidas pelo locador, em R\$ 341.049.000,00;

4) Locador e locatário são empresas distintas e, portanto, não podem ser considerados o mesmo sujeito passivo;

5) A fiscalização não produziu qualquer prova capaz de demonstrar que os valores estavam acima dos de mercado;

6) A glosa, se fosse o caso, somente poderia alcançar o suposto valor de mercado e não o montante integral dos alugueis;

Da diligência

O feito foi baixado em diligência por meio da Resolução nº 1401-000.443, de 26 de janeiro de 2017.

O voto condutor, assim, especificou o teor da diligência:

A autuação tem por fundamento:

(i) o caráter excessivo do valor pactuado de locação, que busca demonstrar pelo cotejo entre a despesa do aluguel em face das receitas;

(ii) não se caracterizar como um contrato “buit to suit” apesar de ter sido assim designado;

(iii) ter sido a estrutura de securitização de créditos imobiliários utilizada para que os valores recebidos com a emissão de Certificados de Recebíveis Imobiliários utilizados para fins de quitação da compra e venda;

(iv) o fato de ambos, locador e locatário, possuírem os mesmos sócios, revelaria, na prática, se tratar de um mesmo sujeito passivo;

(v) que os valores pagos a sócios a título de aluguel não podem superar o valor de mercado, segundo o § 1º do art. 351 do RIR/99;

Para tecer tais considerações, a autoridade fiscal lança mão de um substancial conjunto de documentos, como a escrituração, o contrato de locação (fl. 43 a 60), o termo de securitização (fl. 78 a 118) e o contrato de cessão e aquisição de direitos creditórios (fls. 132 a 161).

No entanto, um dos principais documentos para o conjunto probatório do presente feito e para formar a convicção deste julgador não foi carreado aos autos, qual seja, a “promessa de compra e venda”, por meio do qual se avença o preço do negócio e as suas condições, como o modo e o tempo do pagamento.

Considero esse elemento, bem como todos os demais documentos relativos à transferência da posse e da propriedade do imóvel fundamentais para o deslinde da presente lide.

Também considero necessário conhecer, concretamente, como foi quitado o preço avençado para a compra do imóvel.

É relevante também destacar que o recorrente afirma que foram gastos significativos recursos pelo locador na reforma do imóvel. Para comprovar tal assertiva, apresenta laudo de avaliação. Entendo, porém, que essa prova deve ser realizada por meio documental, no mínimo, com base na escrituração do locador que incorpore tais gastos ao valor do imóvel em seus registros contábeis.

Isso posto, voto para converter o feito em diligência com o fito de a autoridade local intimar o contribuinte para: (i) apresentar cópia do contrato de promessa de compra e venda do imóvel e documentos posteriores, como escrituras e registros imobiliários, relativos à transmissão da posse/propriedade do imóvel de “Rede Windsor de Hoteis” para “Windsor Barra Hoteis”; e (ii) para esclarecer como foi promovida a quitação do preço avençado, bem como para juntar cópia dos documentos que comprovem essa quitação. Também deve intimar o dito “locador”, ou seja, “Windsor Barra Hoteis” para que aponte o valor dos gastos para a reforma do imóvel e que os comprove. Por fim, deve encerrar a diligência por meio de um relatório circunstanciado e devolver o feito a este Colegiado com o fito de prosseguirmos no julgamento.

É como voto.

A diligência teve início pelo termo de fls. 549. Abaixo reproduzo seu teor integral:

Fica o contribuinte intimado acerca da presente a atender, no prazo de 10(dez) dias a contar do recebimento da presente intimação, as solicitações contempladas na **Resolução nº 1401000.443 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**, conforme cópia em anexo.

(i) apresentar cópia do contrato de promessa de compra e venda do imóvel e documentos posteriores, como escrituras e registros imobiliários, relativos à transmissão da posse/propriedade do imóvel de “Rede Windsor de Hoteis” para “Windsor Barra Hoteis”; e (ii) para esclarecer como foi promovida a quitação do preço avençado, bem como para juntar cópia dos documentos que comprovem essa quitação. Também deve intimar o dito “locador”, ou seja, “Windsor Barra Hoteis” para que aponte o valor dos gastos para a reforma do imóvel e que os comprove. Por fim, deve encerrar a diligência por meio de um relatório circunstanciado e devolver o feito a este Colegiado com o fito de prosseguirmos no julgamento.

Após o termo, as peças que se seguiram foram documentos apresentados pelo contribuinte com a devolução do feito sem mais nenhuma manifestação da autoridade diligenciadora.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Conforme podemos verificar do relatório, a diligência não foi plenamente realizada pela autoridade local.

Em primeiro lugar, não intimou “*Windsor Barra Hoteis*” para que aponte o valor dos gastos para a reforma do imóvel e que os comprove. Em segundo, deixou de elaborar relatório circunstanciado de encerramento da diligência.

Dessa arte, entendo que o julgamento deve ser novamente convertido em diligência para que a autoridade local complete a diligência anterior.

Reitero que a autoridade deve intimar “Windsor Barra Hoteis” para comprovar, por meio da sua escrita contábil e fiscal e documentos que lhe dão suporte, usando as práticas de auditoria que julgar conveniente (verificação por amostragem dos documentos dos gastos que componham o custo), o custo do imóvel na época da locação e que faça constar no relatório circunstanciado a sua conclusão acerca da sua auditoria no referido custo.

Por fim, deve dar ciência ao contribuinte do relatório circunstanciado e franquear-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar.

Após, devolva-se o feito para conclusão do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes