



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.721262/2021-51
ACÓRDÃO	1102-001.530 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SUPERMERCADO BAHAMAS S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. REGRA GERAL As despesas incorridas pelas pessoas jurídicas para que possam ser tidas como dedutíveis da base imponible do IRPJ devem ser usuais, normais e necessárias às atividades, representarem o sacrifício suportado para que se aufera receita e lastrearem-se em documentos hábeis e idôneos, sem o que, embora possam ser gastos na acepção econômica do termo, não se revestem dos requisitos exigidos pela legislação tributária para que sua dedução seja aceita. Inteligência dos artigos 299, 251, 276 e 923, do RIR/1999 e Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 563/83, de 28/10/1983, vigente à época dos fatos tratados.

IRPJ. DESPESA NECESSÁRIA.

Necessário é tudo aquilo que não se pode dispensar; que se impõe para a empresa; essencial, indispensável; que não pode deixar de ser; forçoso, inevitável, fatal; que deve ser feito, cumprido; que se requer; preciso. No campo do direito, necessário refere-se a tudo aquilo que tem por fim aumentar, facilitar, conservar ou evitar que um bem da empresa se deteriore. Portanto, juridicamente, a definição de necessidade inclui a utilidade, exclui a liberalidade, bem como os atos voluptuários e ilícitos. Mais especificamente, no campo do direito tributário, as despesas necessárias dedutíveis na determinação do lucro real na apuração do IRPJ e na determinação da base de cálculo da CSLL da empresa, são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no artigo 299 do RIR de 1999.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer as exigências e determinando que os autos retornem ao colegiado de primeira instância, para que se apreciem as matérias que restaram prejudicadas no primeiro julgamento, vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Eduarda Lacerda Kanieski, que negavam provimento. Manifestou intenção de declarar voto a Conselheira Cristiane Pires McNaughton.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício inserido no Acórdão da DRJ (n. 109-016.921 – 12ª TURMA/DRJ09, e-fls. 4604 e ss) que considerou procedente a impugnação apresentada, exonerando o crédito tributário, e afastando as responsabilidades solidárias (por perda de objeto, sem análise de mérito). Assim dispôs em relatório a decisão recorrida:

1. Trata-se de litígio decorrente de interposição de recurso contra lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados em procedimento de verificação de regularidade fiscal que abrangeu os anos-calendário de 2015 a 2020. Ao final do procedimento, apuraram-se as seguintes infrações à legislação tributária:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS**

A fiscalização constatou que o sujeito passivo realizou gastos de aluguéis que não satisfazem às condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais com o objetivo de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, configurando-se despesas não necessárias. (e-fl. 998)

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada, cuja apuração foi reconstituída em decorrência das glosas referentes às despesas de aluguel, consideradas não necessárias pela fiscalização. (e-fl. 1.000)

1.1. Por conseguinte, lavrou-se auto de infração constituindo crédito tributário no valor total de R\$ 192.943.191,57, incluindo multa qualificada (150%) e juros moratórios calculados até 12/2021 (os quais serão recalculados quando do pagamento ou parcelamento do débito). O quadro a seguir sumariza os valores constantes dos Autos de Infração.

VALORES LANÇADOS EM AUTO DE INFRAÇÃO*

				EM R\$
TRIBUTOS	PRINCIPAL	MULTA PROP. **	MULTA ISOL.	TOTAL
IRPJ	43.986.629,53	65.979.944,28	25.889.515,39	135.856.089,20
CSLL	15.835.186,62	23.752.779,92	8.065.881,30	47.653.847,84
TOTAL	59.821.816,15	89.732.724,20	33.955.396,69	183.509.937,04

(*) Exceto juros moratórios. (**) Multas de 150%.

1.1. Além de situar a pessoa jurídica **SUPERMERCADO BAHAMAS S/A** como contribuinte dos créditos tributários constituídos de ofício, as seguintes pessoas físicas foram incluídas no polo passivo da obrigação tributária na condição de responsáveis solidários:

- Sr. JOVINO CAMPOS REIS**, CPF nº 514.807.946-00, responsável tributário solidário do tributo não pago, com fundamento nos artigos 124, I e 135, III, do Código Tributário Nacional, por ter tido, na qualidade de gestor executivo, o pleno domínio de todos os fatos necessários para constituição e dedução indevida das despesas.
- Sr. PAULO ROBERTO LOPES**, CPF nº 283.509.876-34, responsável tributário solidário do tributo não pago, com fundamento nos artigos 124, I e 135, III, do Código Tributário Nacional, por ter tido, na qualidade de gestor executivo, o pleno domínio de todos os fatos necessários para constituição e dedução indevida das despesas.

1.2. Em 05/10/2021, foi apresentada peça impugnatória única por patrono legal devidamente revestido da condição de titular da representação tanto do Contribuinte quanto dos Responsáveis Solidários. Sustenta-se a improcedência tanto do lançamento quanto da responsabilização solidária, conforme se relatará.

DO RELATÓRIO FISCAL

2. Segundo a Autoridade Fiscal, o Contribuinte teria realizado planejamento tributário consistente em transferir a propriedade de seus imóveis de uso próprio para um fundo de investimento imobiliário de titularidade de seus sócios para então alugá-los para si próprio. Com a operação, geravam-se gastos mensais de aluguéis que eram utilizados como despesas dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Considerou, então, que tais gastos não cumpriam “às condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais para fins de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL”. *Ipsis litteris* (e-fl. 980):

Examinado os dados internos dos bancos de dados da Secretaria da Receita a Federal e de outros órgãos de controle da atividade empresarial da PJ, bem como

os documentos encaminhados em resposta às intimações efetuadas, constatamos, conforme será demonstrado neste relatório, que o sujeito passivo concebeu e executou um planejamento tributário abusivo, mediante a alienação de bens, outrora integrantes do seu patrimônio, que foram, em ato contínuo às respectivas baixas do ativo permanente, formalmente locados junto a um fundo imobiliário, criado pelos próprios acionistas do fiscalizado.

Os imóveis, que foram transferidos de maneira formal ao fundo imobiliário dos próprios sócios, nunca saíram da posse efetiva da PJ. Portanto, esses gastos de aluguéis não satisfazem às condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais para fins de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL. Vejamos.

...

3. Apontou-se, ainda, que o controle do fundo JFDCAM Fundo de Investimento Imobiliário – FII (doravante, **Fundo JFDCAM**) – constituído na forma de condomínio fechado – esteve, em um primeiro momento, sob controle *indireto* dos dois sócios exclusivos do Contribuinte para, em momento posterior, ser por eles diretamente controlados. *In verbis*:

Conforme consta na Ata da Assembleia Geral de Quotistas, realizada em 11 de maio de 2015, fls. 826-829, o JFDCAM possuía apenas dois quotistas: JCR Fundo de Investimento Multimercado — Crédito Privado (JCR) — CNPJ 21.556.610/0001-46 e NILETHA Fundo de Investimento Multimercado — Crédito Privado (NILETHA) — CNPJ 21.556.630/0001-17. De acordo com artigo primeiro, parágrafo primeiro do Regulamento do JCR, datado de 20 de fevereiro de 2015, fls. 830- 855, este fundo destinava-se a um único cotista. [e-fl. 980]

...

O único quotista do JCR é a pessoa física Jovino Campos Reis — CPF 514.807.946-00; o único quotista do NILETHA é a pessoa física Paulo Roberto Lopes — CPF 283.509.876-34; conforme consta nas respectivas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) dos quotistas: [e-fl. 981]

...

Posteriormente, em 28 de dezembro de 2017, o JFDCAM incorporou os fundos que eram os seus quotistas, JCR e NILETHA, passando a ter como únicos quotistas, agora diretamente, Jovino Campos Reis e Paulo Roberto Lopes, os quais já eram os únicos cotistas dos fundos incorporados, conforme deliberado na Ata de Assembleia Geral de Quotistas do JFDCAM realizada em 26 de dezembro de 2017, fls. 929.

A partir desse momento, Jovino Campos Reis e Paulo Roberto Lopes, que já eram os únicos quotistas do JFDCAM indiretamente via JCR e NILETHA, passaram a sê-lo diretamente, conforme se verifica nas suas respectivas DIRPF e, adicionalmente como exemplo, na Ata da Assembleia Geral de Quotistas do JFDCAM realizada em 28 de junho de 2019, fls. 933. [e-fl. 982]

4. Relata-se que, nos termos contratados, o Fiscalizado assumiria uma posição devedora desfavorável em relação ao Fundo JFDCAM, gerando uma saída de ingressos (em razão dos aluguéis pagos) superior à entrada (em razão da venda parcelada). A operação foi assim descrita pela Autoridade Fiscal (e-fl. 962/963):

Nessa operação entre partes relacionadas, ou seja, entre duas entidades pertencentes as mesmas pessoas físicas, o BAHAMAS vendeu os imóveis de suas

lojas para o JFDCAM por R\$ 180 milhões, sendo uma entrada de R\$ 30 milhões (oriundo de aporte dos quotistas) e 150 parcelas de RS 1 milhão.

Em contrapartida, o JFDCAM aluga para o BAHAMAS os mesmos imóveis (lojas) pelo prazo de 150 meses ao custo mensal de RS 2,150 milhões, corrigidos anualmente.

Ao longo do prazo dos contratos, 150 meses, o BAHAMAS recebe mensalmente R\$ 1 milhão pela venda parcelada dos seus imóveis, sem correção, enquanto que paga mensalmente pelo aluguel dos mesmos imóveis R\$ 2.150 milhões, corrigidos anualmente. Ao cabo desses 150 meses, período dos contratos, o BAHAMAS terá recebido pela venda dos imóveis das lojas um total de R\$ 180 milhões, enquanto que no mesmo período terá pago a título de aluguel pelas mesmas lojas no mínimo R\$ 322,5 milhões, mais as correções anuais.

5. Analisada a operação nos moldes relatados, a Autoridade Fiscal concluiu que os gastos de aluguéis seriam indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, por não se enquadrarem no conceito de despesas necessárias, conforme a legislação do imposto de renda. Destaca também que os valores transferidos ao fundo a título de pagamento de aluguéis não estariam sujeitos à tributação, por força de regra isentiva prevista no art. 16 da Lei nº 8.668/93. Em suas palavras (e-fl. 986/987, destaque no original):

*Como prevê a Lei, as despesas operacionais surgem das necessidades geradas pelas operações produtivas, usuais e normais da empresa, isto é, aquelas relacionadas as atividades principais ou acessórias da PJ, 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. Por isso, a Lei não autoriza a dedutibilidade de uma despesa puramente em decorrência de um ato de liberalidade; para dedução, essa despesa deve ser **necessária, usual ou normal** no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.*

*Quanto à tributação do IRPJ e da CSLL, conclui-se, a partir dos fatos e fundamentação acima expostos, que os referidos gastos de aluguel despendidos pelo BAHAMAS não satisfazem as condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais. Pois os bens outrora integrantes do seu patrimônio foram, em ato contínuo as respectivas baixas contábeis registradas em seu ativo permanente, formalmente locados pela própria empresa junto ao fundo imobiliário, o qual foi criado pelos próprios sócios da empresa para adquirir os citados bens a um custo financeiro significativamente inferior a receita projetada com os alugueis. Importante salientar que, na realidade, os imóveis transferidos de maneira formal ao fundo imobiliário dos próprios sócios nunca saíram da posse efetiva da PJ. **Concluimos, assim, que todos os gastos com aluguel efetuados pelo contribuinte, conforme demonstrado neste relatório devem ser adicionados ao Lucro Real e, portanto, não são despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.***

...

O proprietário dos imóveis em que exerce suas atividades empresariais, passou a condição de locatário, incorrendo em despesas de aluguéis que reduzem o resultado levado a tributação, enquanto que o JFDCAM passou a auferir tais receitas de aluguéis sob a isenção prevista no art. 16 da Lei nº 8.668/93.

Resta portanto demonstrado o benefício que o sujeito passivo visava com essa operação de planejamento tributário indevido.

6. Com base nesse entendimento, a Autoridade Fiscal realizou a glosa das despesas de aluguel o que repercutiu na apuração das estimativas mensais. Portanto, além de lançar o tributo devido à redução indevida da base de cálculo, também realizou o lançamento de multa isolada por recolhimento a menor de estimativas mensais. Eis como fundamentou a apuração dos valores devidos (e-fl. 987/988):

Assim, a apuração do IRPJ e CSLL, relativa aos anos-calendários 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 foi reconstituída, sendo os gastos indevidos com aluguel, efetuados pelo contribuinte nos termos do que foi relatado, adicionados ao Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL. Sendo levado a efeito os respectivos lançamentos de ofício, com as multas e acréscimos legais.

...

Em decorrência dos ajustes efetuados pela fiscalização, os resultados mensais escriturados pelo contribuinte foram alterados, acarretando o surgimento de estimativas devidas, e não recolhidas, de IRPJ e CSLL. Assim, nos termos da legislação em vigor, efetuamos o lançamento da multa isolada, pela falta de pagamento dessas estimativas.

No cálculo das multas isoladas, utilizamos além dos valores constantes das planilhas demonstrativas mencionadas acima, também a Demonstração do lucro Real e a Demonstração da Base de cálculo da CSLL (valores mensais e anuais), juntados como arquivo não paginável, fls. 966-968. Conforme declarado pelo contribuinte no e-LALUR/LACS não há saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas a compensar de períodos de apuração anteriores.

7. O Agente Fiscal entendeu, ainda, que as condutas observadas subsumiam às hipóteses de qualificação da multa de ofício. Os excertos a seguir transcritos apresentam as principais razões apontadas para tal subsunção:

O dolo, a sonegação e a fraude são elementos indissociáveis dos fatos verificados pela fiscalização. A análise do conjunto probatório não deixa dúvida quanto a isso. Ficou evidente nos fatos relatados que foi criado pelas pessoas físicas e jurídicas envolvidas um arcabouço jurídico com objetivo de gerar despesas desnecessárias no SUPERMERCADO BAHAMAS que seriam isentas no Fundo de Investimento Imobiliário – JFDCAM.

Ou seja, o planejamento tributário ilegal executado pelo sujeito passivo tinha o objetivo claro de criar um benefício tributário indevido, e isso não aconteceu por conta de algum erro ou equívoco, mas a partir de uma ação deliberada consubstanciada em um conjunto de atos complexos para torná-lo possível.

Os imóveis, em decorrência da venda, foram transferidos apenas formalmente, nos contratos, para o Fundo JFDCAM, pois nunca saíram da posse do SUPERMERCADO BAHAMAS, que em ato contínuo às respectivas baixas foram formalmente locados para dar aparência de legalidade às despesas.

Enfim, o procedimento doloso do contribuinte estava voltado para a sonegação desses valores na apuração do IRPJ e da CSLL, gerando elevados benefícios ilegais. A sonegação está caracterizada pela falta ou diminuição do pagamento de um tributo causada por uma ação deliberada e fraudulenta. [e-fl. 988]

...

Portanto, o fato de fazer declaração falsa para se beneficiar de um incentivo ilegal é um procedimento grave que atenta contra os princípios do livre mercado e da capacidade contributiva, sendo atentatória ao direito e a boas práticas mercantis.

...

Destacamos ainda que esse procedimento de criar uma despesa ilegal para gerar um benefício indevido (isenção na JFDCAM) demonstra que o fiscalizado agiu com má-fé.

A boa-fé é um princípio fundamental que permeia todas as áreas do direito, já consagrado pelo ordenamento jurídico e pelas decisões dos órgãos jurisdicionais, segundo o qual exige-se um padrão ético de conduta para as partes em suas relações. É certo que o fisco deve ter uma atuação, além de vinculada à lei, norteada pela boa-fé, no entanto, também se impõe o mesmo aos cidadãos em seu relacionamento com a fiscalização.

Logo, por tudo que foi exposto, ficou comprovado que as condutas das pessoas envolvidas estão enquadradas nos fatos tipificados nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, ensejando a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos do §1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/96, também estão incursas na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, sendo elaborada a consequente Representação Fiscal para fins Penais. [e-fl. 989]

Responsabilidade Solidária

8. Segundo seu entendimento, os sócios fundadores da empresa fiscalizada e, também, sócios únicos do fundo imobiliário, deveriam ser incluídos no polo passivo da obrigação tributária na condição de responsáveis solidários. Isso porque teriam agido com dolo/má fé na elaboração e condução de todo o planejamento tributário abusivo. Eis as razões apontadas para a inclusão de ambos como responsáveis solidários com fundamento no art. 124, I e 135, III, do CTN:

Na resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, fls. 129, o fiscalizado informou que não possui conselho de administração, e sua gestão é realizada pelos dois acionistas, titulares de 100% das ações, que também ocupam os cargos de diretoria na forma da relação que se segue, juntamente com os respectivos atos de nomeação, fls. 130.

...

Essas pessoas físicas além de participarem da concepção da operação indevida, praticaram os atos societários e comerciais necessários para sua execução, desde a constituição do Fundo do Investimento Imobiliário, assinatura dos contratos para venda dos imóveis e de locação dos mesmos, bem como do seu aproveitamento ilegal, mediante a inserção de informações que não correspondiam à verdade nas declarações e escrituração. Ou seja, como gestores executivos, tiveram o pleno domínio de todos os fatos necessários para que esse benefício indevido fosse aproveitado pelo sujeito passivo, com os decorrentes efeitos tributários de redução do IRPJ e da CSLL.

Portanto, ficou demonstrado o nexo de causalidade entre a ação dessas pessoas na utilização das despesas indevidas, levando ao grave prejuízo para os cofres públicos que foi descrito no relatório.

Dessa forma, ao autuarmos o contribuinte SUPERMERCADO BAHAMAS S/A, CNPJ 17.745.613/0001-50, atribuímos a responsabilidade solidária passiva pelo

crédito tributário devido, às pessoas físicas abaixo relacionadas, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), em face de restarem caracterizados interesse comum e infração à lei na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária. Porquanto realizaram em nome do fiscalizado todos os atos que possibilitaram o aproveitamento das despesas indevidas:

DA IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO E À IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

9. Apresentou-se, em 11/01/2021, peça única de impugnação ao lançamento de ofício e às imputações de responsabilidade solidária. A seguir se relata as razões da inconformidade com o ato fiscal segundo os tópicos constantes no recurso.

DAS PRELIMINARES

Do Vício de Fundamentação Jurídica

10. Para o Impugnante, o crédito exigido “foi constituído com amparo da subjetividade e de forma absolutamente apartada de critérios legais ...”. Isso porque (i) a imprecisão no conceito utilizado de “planejamento tributário abusivo”, (ii) a falta de clareza na indicação da infração, bem como dos critérios legais utilizados, (iii) a falta de clareza na composição dos valores utilizados na determinação das bases de cálculo, tudo isso, teria maculado o lançamento. Entende que não teria sido apresentada a motivação necessária para o ato de ofício. Com isso ter-se-ia caracterizada a violação do direito de defesa do Impugnante, que desconheceria as razões precisas do lançamento e da autuação. *Ipsis litteris*:

17. A douda fiscalização não descreveu, não analisou e muito menos demonstrou qual foi o ato ou atos ilegais praticados que deram origem a um suposto “Planejamento Tributário Abusivo”. Limitou-se a afirmar que a compra e venda de imóveis entre a Autuada e o Fundo JFDCAM não poderia ser oponível ao fisco quanto a dedutibilidade dos valores pagos a título de aluguéis. Sequer analisou que o referido negócio jurídico foi feito por agente capaz, na forma prevista em lei e por valor de mercado, com o recolhimento do tributo incidente sobre o ganho de capital na compra e venda, ou seja, um negócio jurídico perfeito e acabado.

18. Não poderia a fiscalização ter se omitido deste ônus e do poder dever de fundamentar a sua autuação fiscal em contrariedade ao devido processo legal e princípio da legalidade, impondo, assim, a nulidade do auto de infração por deficiência na sua fundamentação.

19. Nesse passo, ao se utilizar de termos vagos e imprecisos para fundamentar a autuação Fiscal, sem quaisquer comprovações da ocorrência de fraude e conluio que tiveram sua materialização tão somente presumida, fora olvidado que todas as informações e comprovações estavam à disposição. [e-fl. 1.099/1.100]

...

26. Ora, é patente a nulidade do Auto de Infração integralmente combatido, ante o fato de não ter descrito com clareza, acompanhada de critérios legais, a infração que teria sido cometida pela Autuada, bem como da ilegalidade da base de cálculo utilizada para fundamentar o cálculo da multa de ofício qualificada em relação à base de cálculo efetivamente utilizada.

27. É cediço que a lavratura do lançamento fiscal deve ser feita de modo à fornecer claramente, e com base em provas, a fundamentação fática, além de demonstrar de maneira transparente e precisa a situação que motivou o uso do procedimento, nos termos da legislação.

28. *A inobservância das formalidades legais na constituição do crédito tributário acarreta violação ao direito de defesa do contribuinte. A violação dessas regras é vício insanável, configurando a sua evidente nulidade.* [e-fl. 1.102]

...

36. *Pois bem, a conclusão lógica das premissas acima é inevitavelmente no sentido de que deve ser considerado nulo o Auto de Infração ora impugnado, uma vez que, da narrativa nele contida, quanto às razões motivadoras dos lançamentos, verifica-se que o pretense crédito tributário foi constituído com amparo da subjetividade e de forma absolutamente apartada de critérios legais, sem se comprovar, detalhadamente, de forma válida e legal, de como se chegou aos valores da exigência integralmente rebatida, especialmente quanto ao negócio jurídico de compra e venda que dos imóveis e seus efeitos jurídicos que não foram analisados com imparcialidade e em sua plenitude na r. Autuação.* [e-fl. 1.105]

Da Decadência Parcial do Crédito Tributário

II. Alega-se que “os créditos tributários referentes ao período de 01/01/2015 a 14/12/2016 encontram-se extintos pela decadência, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN”. Isso porque a constituição dos créditos que se discutem opera por homologação e, portanto, só poderiam ser lançados em até 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Considerando que o lançamento só teria se perfectibilizado em 14/12/2021, os períodos anteriores a 14/12/2016 já estariam abrangidos pela decadência. Assim se argumenta:

40. *Deve ser destacado que o Código Tributário Nacional, em seu art. 150, preceitua que nos casos de o lançamento ser por homologação, o pagamento de tributos antecipadamente pelo obrigado extingue o crédito sob condição resolutória. Além disso, o prazo decadencial, para a extinção do direito de o Fisco constituir o suposto crédito tributário é de 05 (cinco) anos, salvo no caso de fraude, que deverá ser comprovada e não presumida por ilações infundadas, como ocorre no presente caso.*

..

42. *Nesse vértice, os tributos objeto da autuação foram devidamente pagos, com recolhimento por estimativa, de forma periódica, durante o exercício do período atuado, sendo certo e inequívoco que tudo fora devidamente declarado ao Fisco por meio do pleno atendimento de todas as obrigações acessórias, enquadrando-os na condição de extinguirem o crédito sob condição resolutória.*

43. *Seguindo esse preceito, é preciso retomar o fato de que a Autuada foi notificada do Auto de Infração, totalmente fustigado, em 14/12/2021. Com isso, os supostos créditos anteriores à 14/12/2016 estão evidentemente fulminados pela decadência*

44. *Em sendo assim, o equívoco quanto ao valor a ser recolhido do hipotético crédito tributário remanescente do período da indevida autuação, apenas poderá ser reivindicado pelo Fisco no prazo de 05 (cinco) anos contados a partir do fato gerador. Portanto, como tal a exigência se concretizou tão somente em 14/12/2021, os créditos tributários referentes ao período de 01/01/2015 a 14/12/2016 encontram-se extintos pela decadência, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN.* [e-fl. 1.107]

...

46. *Portanto, deve se ter em conta que o instituto da decadência extingue o crédito tributário de IRPJ e CSLL pagos no curso dos exercícios do período da autuação,*

conforme alhures demonstrado, tudo em consonância com o preceituado nos artigos. 150, § 4º do CTN e 156, inciso V, do CTN, bem como com a melhor exegese dos dispositivos. Como isso, desde já se requer o reconhecimento da extinção do pretense crédito tributário do período de 01/01/2015 a 14/12/2016. [e-fl. 1.108]

Da Ilegitimidade Passiva dos Diretores

12. Com relação à atribuição de responsabilidade solidária, alega-se que não caberia tal hipótese com base no art. 124, do CTN, pois não se teria caracterizado o interesse jurídico subentendido na norma, mas tão somente eventual interesse econômico. Defende-se a tese de que a solidariedade não seria uma forma de atribuição de responsabilidade, mas apenas uma gradação dessa responsabilidade entre aqueles que já estariam situados no polo passivo.

12.1. Tampouco caberia a aplicação do art. 135, do CTN, pois não teria sido comprovada a prática de atos previstos como hipóteses de incidência da norma (atos com excessos de poderes, fraude à lei, ao contrato social ou ao estatuto social). Portanto, os Interessados indicados como responsáveis não poderiam responder por eventuais créditos tributários do Contribuinte. Em suas palavras (destaques no original):

*113. Na eventualidade de algum débito ser devido, o que se admite por argumentar, há patente **ilegitimidade das pessoas físicas constantes como responsáveis solidários no presente Auto de Infração**, já que o hipotético não recolhimento do tributo não lhe competia, mas, sim, à empresa Autuada. [e-fl. 1.108]*

*116. Deve ser evidenciado que o “interesse comum” descrito no artigo 124, inciso I, do CTN deve ser o **interesse jurídico**, consubstanciado na prática conjunta da situação que faz nascer a obrigação tributária e não meramente àquele interesse em repercussões econômicas, que são caracterizados como interesses indiretos. Com isso, para haver a possibilidade de enquadramento da responsabilização tentada pela Fiscalização, com fundamento no artigo 121, inciso I, do CTN, os Sócios-Diretores deveriam ser cocontribuintes (inciso I, do artigo 121 em questão) ou responsáveis tributários (inciso II, do mesmo artigo), o que não é o caso.*

120. Nessa senda, Luís Eduardo Schoueri, assenta que “o ganho financeiro ou a convivência com a inadimplência tributária, ainda que refletida no preço da operação, entre partes de uma relação contratual, não sugerem “interesse comum” no fato jurídico tributário. Apontam, antes, um “interesse comum” na situação econômica decorrente da sonegação, i.e., vero interesse econômico”.6F6F7

123. Nessa ordem de ideias, somente haverá solidariedade entre pessoas que ocupam o polo passivo da obrigação tributária, que já se configuram, nos termos do art. 121 do CTN, contribuinte ou responsável tributário. Frisa-se que a solidariedade não cria responsabilidade, apenas indica a relação entre aqueles que possuem responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária, isto é, se haverá uma ordem de preferência entre eles (responsabilidade subsidiária) ou não (obrigação solidária).

...

132. No presente caso, a empresa Autuada funciona regularmente, realizando suas operações em atendimento à legislação brasileira, não podendo haver responsabilização nem de si, muito menos de seus Sócios-Diretores, por pretense ilícito que seria apenas um “ilícito hermenêutico”, já que decorre tão somente da interpretação diversa dada pela Fiscalização, já que todos os fatos ocorridos foram

declarados, e quando ocorrido algum fato gerador, fora ofertado à tributação, sem qualquer omissão ou falseamento das informações e comprovações.

133. A Fiscalização pode perfeitamente dar interpretação diversa das possíveis e válidas do teor contido na legislação. O que não se pode admitir, é que por mera divergência de interpretação sejam atribuídos ilícitos à pessoa jurídica e com expedientes escusos e que mediante coação se busque aumentar a arrecadação de forma ilegal.

134. Com resultado, diante do fato de que a autuação está equivocada, embasada em premissas meramente presuntivas, sem as devidas comprovações, que foram ignoradas pela Fiscalização na busca pela verdade material, que lhe estava integralmente disponível, e que os Sócios-Diretores não são contribuintes ou responsáveis tributários (artigo 121, incisos I e II do CTN), nem possuem interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (artigo 124, inciso I, do CTN), bem como não praticaram quaisquer atos com excessos de poderes, fraude à lei, ao contrato social ou ao estatuto social (artigo 135, inciso III do CTN), deverá ser de plano afastada a intentada responsabilização solidária.

DO MÉRITO

Da Autuação com Base na Subjetividade

13. Adentrando o mérito, o Impugnante argumenta que a transferência dos imóveis para o fundo imobiliários teve como objetivo a criação de um instrumento de planejamento sucessório-familiar e de gestão imobiliária e não em um contexto de planejamento tributário, como sustentado pelo Agente Fiscal. Portanto, as operações foram realizadas dentro dos limites da legalidade e em consonância com o exercício do direito à livre iniciativa. *In verbis* (e-fl. 1.119):

144. É preciso insistir no fato de que o Fundo JFDCAM fora criado com um propósito: de no médio e no longo prazo, em maior medida, ser instrumento de planejamento sucessório-familiar e de gestão imobiliária, com a captação de recursos internos e externos, objetivando, também, a construção e a aquisição de imóveis, propiciando meios de maior desenvolvimento das operações da Autuada, como desejo dessa última de ter seu negócio varejista sem a necessidade de ter propriedades imobiliárias, mas sim, recursos financeiros aplicados com foco no seu negócio a partir de então.

145. Em resumo: é lícito ter um negócio varejista no Brasil? Sim. É necessário ter a propriedade de imóveis? Não. A operação se realiza sem o uso de imóvel, no contexto da Autuada? Não. O pagamento do aluguel é necessário nesta circunstância? Sim. O preço do aluguel é no valor de mercado? Sim.

146. Então, se o ato é lícito, necessário e essencial na operação varejista o aluguel é aluguel para a Autuada e não é aluguel para a RFB? Não há outra explicação - com o devido respeito - um ato exacerbado do Poder Tributante, e que deve ser reparado para que se restabeleça a justiça sobre os fatos.

14. Relata-se que houve efetiva transferência de quotas do fundo a título de adiantamento sucessório, com o pagamento do tributo incidente nessa operação. Com isso, refutam-se as afirmações da Autoridade Fiscal de que as operações de transferência de propriedade dos imóveis com posterior locação não gerariam impactos em terceiros. Ademais, não procederia a afirmação de que a propriedade do fundo se limitaria a dois cotistas, pois, na realidade o fundo possuiria 97 cotistas. *Ipsis litteris* (e-fl. 1.119):

148. Nessa toada, os valores das quotas do Fundo que foram doadas aos legítimos sucessores dos fundadores em adiantamento sucessório tiveram devida declaração e o correto recolhimento do Imposto sobre Causa Mortes e Doações (ITCMD), na monta de R\$ 18.018.659,38, (dezoito milhões, dezoito mil, seiscentos e cinquenta e nove reais e trinta e oito centavos). Vejam Vossas Senhorias, houve pagamento de tributo sobre o negócio jurídico realizado e a este pode-se chamar de negócio não realizado para os efeitos parciais de julgar indedutíveis alugueis também pagos pela Autuada? (DOC. 008 - Declarações de ITCMD e comprovantes de recolhimento).

149. Como se verifica, são falaciosas as afirmações do Auditor Fiscal de que não haveria repercussão econômica perante terceiros (Fundo JFDCAM atualmente com 97 quotistas), além de se limitar a um mesmo grupo econômico com apenas dois quotistas, em que todas as operações seriam para fins meramente tributários (fl. 983 dos autos). “Olhos fechados pelo Auditor Fiscal à constatação de 97 quotistas ao que ele diz serem apenas dois, não são olhos abertos para se enxergar o propósito parcial no afã de tributar por tributar”.

15. Aponta-se que o Autuante teria incorrido em evidente contradição ao considerar como indedutíveis, por desnecessárias, as despesas pagas a títulos de aluguel em relação aos imóveis que foram alienados ao fundo imobiliário e, ao mesmo tempo, entender como dedutíveis as despesas a esse mesmo título relativas aos demais imóveis de titularidade do fundo e daqueles locados diretamente dos proprietários. Em suas palavras (e-fl. 1.121):

154. Também é falaciosa a assertiva da Autoridade Fiscal de que se a Autuada não detivesse a propriedade dos imóveis necessários ao desempenho de suas atividades de varejista, as despesas de aluguel seriam inquestionavelmente necessárias para produzir o acréscimo patrimonial da empresa (fls. 983 dos autos).

155. Contata-se que a Autoridade Fiscal aceita todas as demais despesas de alugueis dos demais imóveis locados do Fundo Imobiliário e diretamente de terceiros, em evidente contradição, já que os imóveis foram alienados ao Fundo, com apuração e tributação sobre o ganho de capital no Bahamas, para que se pudesse cumprir os objetivos sucessórios, econômicos e de mercado para os quais fora criado.

156. Na linha de contradições e omissões na condução da fiscalização, o Auditor glosou, exclusivamente, as despesas de aluguel referentes aos imóveis que foram vendidos pela Autuada ao Fundo JFDCAM e depois a ela locados (16 Imóveis). Com essa conduta, apenas os imóveis em questão foram considerados com despesas que não seriam necessárias às atividades operacionais da Autuada, sendo os outros tantos imóveis ([Imóveis que o JFDCAM adquiriu de terceiros (12 Imóveis); e Imóveis locados diretamente de terceiros (36 Imóveis)] considerados como despesa necessária passível de dedução da apuração do IRPJ e da CSLL.

16. O Impugnante sustenta a hígidez dos contratos de aluguel, afirmando que os preços contratados estão “dentro dos valores praticados pelo mercado”. Apresenta laudos de duas empresas de avaliação patrimonial para sustentar essa sua assertiva. Portanto, os valores pagos a título de alugueis seriam mais uma evidência de que as operações foram documentadas segundo a “realidade fáticas”. Conforme suas palavras (e-fl. 828/829):

114. Frisa-se que todos os alugueis pagos referentes aos imóveis alienados pela Autuada ao Fundo JFDCAM e depois a ela locados (16 Imóveis) tiveram avaliação de mercado para que pudessem ser definidos e mantidos como suportes essenciais na exploração de sua atividade varejista

115. Como já evidenciado anteriormente, todas as despesas dos aluguéis efetivamente pagos (despesas comprovadamente necessárias), estão dentro dos valores praticados pelo mercado nas praças em que as lojas locadas pela Autuada se encontram sediadas.

116. Resta inconteste o erro grosseiro e a propositada falta de diligência da Fiscalização, que não cumpriu com seu dever da busca pela Verdade Material. Assim, visando a comprovar suas condutas totalmente lícitas, como já noticiado, a Autuada contratou duas empresas especializadas e reconhecidas no mercado (ADEFI CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA e EMBRAPAS & PRAXIS AVALIAÇÃO PATRIMONIAL LTDA) para a elaboração de laudos técnicos comprovando os valores mínimos, médios e máximos praticados no mercado, em que as lojas locadas (que tiveram os valores de aluguéis indevidamente glosados) estão sediadas (DOC. 010 - Laudos imobiliários informando o valor de mercado dos aluguéis).

134. Dessa forma, constata-se a insubsistência integral do presente Auto de Infração, que se embasou em falsas premissas, deixando de observar a busca da verdade material, facilmente verificável em todas as documentações que estavam disponíveis, bastando serem solicitadas, bem como pela própria realidade fática e documental apresentada durante o procedimento de fiscalização, em que a Autuada balizou suas ações em conformidade com o ordenamento jurídico pátrio.

135. Com isso, desde já se requer que a autuação em tela seja julgada totalmente insubsistente, com seu consequente arquivamento.

Da Abusividade da Multa Aplicada

17. Com relação à qualificação da multa de ofício, o Impugnante entende que sua aplicação se mostra desproporcional e assume características de confisco. Afirma que foi cooperativo durante todo o procedimento fiscalizatório e que as operações contestadas foram devidamente escrituradas e declaradas. Requer, portanto, que na eventualidade de manutenção do lançamento dos tributos, que a multa lançada “seja anulada, ou, alternativamente, seja reduzida em cumprimento à proporcionalidade e razoabilidade”. In verbis:

144. A própria Fiscalização reconhece que as informações foram prestadas, com todas as declarações realizadas. Entretanto, o que tão somente ocorre é a discordância quanto a dedução das despesas com aluguéis dos imóveis que foram vendidos para o Fundo JFDCAM e foram alugados para a Autuada, tudo devidamente lançado nos registros contábeis e na apuração tributária. Repise-se que a Fiscalização tão somente fez ilações com a análise parcial da documentação que lhe fora apresentada, em que poderia ter requerido mais documentos para efetivamente buscar a verdade material. {e-fl. 1.139}

...

156. Não obstante a todo o exposto, ainda que fosse possível superar a arbitrariedade desta cobrança, o que se considerada apenas para fins de argumentação, a multa em questão de 150% (cento e cinquenta por cento) foi imposta sobre o valor tomado como sendo dedução indevida do período autuado. Por certo, é indubitável que, na seara do Direito Tributário Brasileiro, a tributação reveste-se de limites que não podem ser transgredidos pelo Legislador ordinário, muito menos ainda pela Autoridade Fiscal incumbida de aplicar a lei.

157. *Dentre os mencionados limites, destaca-se, aqui, o Princípio da Vedação do uso de tributo com efeito de Confisco (inciso IV, do artigo 150 da CRFB/88), de importância basilar na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes.*

158. *De acordo com esse princípio, o Ente Tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte.*

159. *Entretantes, no caso em análise, verifica-se a ocorrência do confisco, haja vista tratar-se de exigência tributária indevida, e da aplicação de uma de multa em face de suposta infração de sonegação, fraude tributária em conluio, como se tivessem sido falseadas informações para reduzir a tributação ou mesmo para impedir a ocorrência do pretense fato gerador e do conhecimento de sua hipotética realização, o que, definitivamente, não ocorreu. {e-fl. 1.139}*

...

168. *Como se constata, as multas de ofício aplicadas são em muito superiores aos supostos tributos, sem contar os juros, o que demonstram ser confiscatórias e desproporcionais, inclusive criam óbice ao exercício das atividades econômicas da Autuada, que contribui com suas atividades econômicas gerando empregos e riquezas para o Estado brasileiro.*

169. *Tal prática de aplicação de multas escorchantes e confiscatórias - apesar de prevista em legislações federais e estaduais -, comumente realizada pelos Fiscos, em razão dos valores que, em determinadas ocasiões, são envolvidos, podem ocasionar o surgimento de dívidas impagáveis com o Poder Público, levando, em muitos casos, a falência de empresas, o que acaba por agravar o já combalido cenário econômico e social do país.*

170. *O eventual caráter confiscatório das tais multas punitivas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação (no caso, suposta) da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica objetivada. Nessa senda, é, no caso, confiscatória, pois desprovida de causa, a multa que supere o montante necessário para punir a suposta conduta, a partir de sua gravidade.*

...

187. *Em conclusão, mesmo que se considere ter sido verificada irregularidade na conduta da Autuada, o que se considera apenas por argumentar, ainda assim, a aplicação da multa necessita de determinação objetiva do prejuízo causado para dosar a pena, não tendo havido verificação de qualquer intenção em lesar a Fazenda Pública. Logo, impossível se torna a aplicação de punição, devendo ser afastada a imposição de multa totalmente rechaçada por ser abusiva e confiscatória.*

188. *Como resultado, desde já se requer que este Órgão reconheça e declare a nulidade do Auto de Infração, com seu consequente cancelamento. De forma alternativa, caso não seja o entendimento pelo cancelamento do Auto de Infração, o que se admite apenas por argumentar, que a multa qualificada, confiscatória e sem fundamento, já que não restou comprovado a existência de conduta fraudulenta, e muito menos ainda, qualquer dolo, seja anulada, ou, alternativamente, seja reduzida em cumprimento à proporcionalidade e razoabilidade.*

Da Impossibilidade de Concomitância de Multa Isolada e Multa de Lançamento de Ofício

18. No entender do Impugnante, seria incabível a aplicação concomitante da multa isolada, em razão do não pagamento de estimativas mensais, com a multa de ofício, em razão do não declaração do tributo. Seria o caso de se aplicar o princípio da absorção/consunção, pelo qual a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente. A aplicação cumulativa constituiria confisco. Em suas palavras (destaques no original):

192. Seguindo esses preceitos, o recolhimento tributário por estimativa é meio necessário ou fase normal de preparação para apuração e eventual recolhimento ou compensação que se verifique. A par disso, seguindo o Princípio da Consunção, tão caro ao Direito Brasileiro, a suposta infração meio, menos grave (meio preparatório), deverá ser absorvida pela infração mais grave, finalidade que seria hipoteticamente intentada pela Autuada, segundo o Auditor Fiscal.

193. Seguindo essa linha de entendimento, o CARF editou a Súmula nº 105 do CARF, que prescreve que, “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.” [e-fl. 1.147]

...

197. No caso concreto em apreço, há a plena aplicação desse entendimento da exoneração da multa isolada. Soma-se a isso que seguindo esse entendimento da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, que se aplicaria sobre a mesma base de cálculo, a multa de ofício absorveria a multa isolada em homenagem ao Princípio de Consunção, tanto o CARF quanto o STJ, mais atualmente, já exaram inúmeras decisões, cujas Ementas exemplificativas seguem transcrita na sequência: [e-fl. 1.149]

...

198. Por conseguinte, constata-se a impropriedade da cumulação de multa isolada com multa de ofício, que acabam, por ainda mais, gerar confisco ao contribuinte, que já sobre a sanção da multa de ofício, que por ser mais gravosa, na linha do Princípio da Consunção, deve absorver a sanção mais branda.

199. Como resultado, na hipótese de se considerar que deverá ser mantida a atuação, o que se admite apenas por argumentar, que seja decotada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), com a determinação de realização de novo cálculo para tão somente ser aplicada a multa de ofício sem a qualificadora. [e-fl. 1.151]

Do Erro de Cálculo na Aplicação da Multa Isolada

19. Como última questão de mérito, o Impugnante afirma ter havido erro no cálculo das multas isoladas. Entende que ao realizar o cálculo mensal das multas desconsiderou-se, incorretamente, que os valores de aluguéis indicados em cada mês correspondem ao valor acumulado até o respectivo mês. Dessa forma, o valor informado (e glosado) em dezembro corresponderia ao total de aluguéis devidos ao longo de todo o ano. Eis suas considerações (e-fl. 1.152):

202. Ao se aplicar multa isolada no recolhimento por estimativa, que não pode ser cumulada com a multa de ofício, também não se pode ao mesmo tempo aplicar a multa mês a mês da apuração do tributo que se dá com os valores acumulados em cada mês, para ao final do exercício, somar cada mês isolado, olvidando que os valores da multa em cada mês, já abranjam os montantes acumulados.

203. *Nessa ordem de ideias equivocadas da Fiscalização, como já adiantado alhures, na hipótese de se considerar válida a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento), os cálculos apresentados pela Fiscalização (fls. 977 dos Autos – 2 - ANEXOS RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL BAHAMAS.xlsx) indicaram as glosas feitas mês a mês dos exercícios de 2015 a 2020, considerando que o mês subsequente continha o valor do somatório das despesas de aluguéis dos meses antecedentes mais a do mês considerado, sem se falar aqui a prescrição já mencionada anteriormente, relativa aos exercícios de 2015 e 2016*

204. *Assim, os valores descritos das despesas glosadas no mês de dezembro de cada exercício, já contêm o acúmulo das despesas de aluguel do respectivo ano.*

205. *Embora na recomposição mensal, o Auditor Fiscal tenha aplicado a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) que repercute na acumulação das despesas mês a mês, ao final da autuação, além de utilizar a multa isolada em dezembro de cada exercício, repercutido somente o acúmulo, ainda somou as multas de cada mês, em claro absurdo de cálculo.*

Dos Pedidos

20. Ao concluir seu recurso, o Impugnante expõe suas considerações finais e alinha seus pedidos como se segue (e-fl. 1.158/1.161):

a. Seja recebida a presente Impugnação e seus documentos anexos, com a sua juntada aos autos do processo administrativo.

b. Tendo em vista que a presente autuação se encontra com inúmeros vícios que a tornam nula e improcedente e, por restar prejudicada a defesa da Autuada para seu devido contraditório, seja o presente Auto de Infração declarado formalmente anulado de pleno direito, com seu consequente cancelamento e arquivamento.

c. Alternativamente, na eventualidade dos ínclitos Julgadores não entenderem pelo cancelamento de pronto em face das nulidades formais e viciosas apresentadas que:

c.1. Seja declarada a decadência parcial do crédito tributário em relação ao período de 01/01/2015 a 14/12/2016 nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, já que os valores apurados durante o ano calendário foram pagos a cada período de apuração;

c.2. afastamento de plano da intentada responsabilização solidária, vez que os Sócios-Diretores não são contribuintes ou responsáveis tributários (artigo 121, incisos I e II do CTN), bem como não praticaram quaisquer atos com excessos de poderes, fraude à lei, ao contrato social ou estatuto social (artigo 135, inciso III do CTN).

d. No que diz respeito ao mérito, de igual forma as afirmações equivocadas e inadequadas da Fiscalização não merecem prosperar, devendo o presente Auto de Infração ser julgado insubsistente com a consequente determinação de seu arquivamento.

e. Subsidiariamente, na hipótese dos ínclitos Julgadores não entenderem pelo cancelamento do Auto de Infração em questão pelas matérias de mérito, o que se admite apenas por argumentar, em respeito ao Princípio da Eventualidade:

e.1. Que seja reconsiderada a Autuação, sendo os Autos baixados em diligência ou seja deferido o requerimento de realização de prova pericial, para que, em apreço à verdade material, sejam verificados os vícios incorridos na autuação que a torna nula e improcedente, indicando nessa

oportunidade, como assistente técnico para acompanhamento das diligências, o senhor Alexandre Lopes Lacerda, brasileiro, casado, contador com registro no CRC/MG MG-041842/O (DOC. 006), e-mail all@clrd.com.br e telefone de contato (031) 99982-9322, que dever ser notificado para acompanhar as diligências/perícias, o que desde já se requer.

Por conseguinte, com a realização das diligências/perícias necessárias, que sejam esclarecidos os quesitos delineados no tópico próprio denominado “III.2.2. DAS DILIGÊNCIAS A SEREM REALIZADAS PARA OBTENÇÃO DE ESCLARECIMENTOS IMPRESCINDÍVEIS // DO REQUERIMENTO DE REALIZAÇÃO DE PÉRICIA CONTÁBIL // DA APRESENTAÇÃO DE QUESITOS.”

f. Na remota hipótese de ser mantida a Autuação ora combatida, o que se considera em decorrência do Princípio da Eventualidade, requer:

f.1. Que seja reconhecida a inconstitucionalidade e a ilegalidade da aplicação da multa de ofício majorada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), ante seu efeito confiscatório e ausência de comprovação de existência de dolo, sonegação e fraude, com o seu consequente cancelamento.

f.2. Que nos termos do artigo 150, inciso IV, da CF/88, e artigos 108, inciso IV e 112, ambos do CTN, seja reduzida a multa a um patamar condizente com o Princípio do Não Confisco e com a gravidade das condutas supostamente perpetradas pela Autuada, com a elaboração de nova memória de cálculo com hipotético saldo remanescente a ser pago.

f.3. Que haja a glosa exclusivamente dos valores dos aluguéis tomados que ultrapassem o valor de mercado, nos termos do artigo 71, Parágrafo Único, alínea “b” da Lei nº 4.506/1964.

f.4. Que em homenagem ao Princípio da Consunção, a suposta infração meio, menos grave (meio preparatório), deve ser absorvida pela infração mais grave, finalidade que seria hipoteticamente intentada pela Autuada, segundo a Fiscalização, na hipótese de se considerar que deverá ser mantida a autuação, o que se admite apenas por argumentar, que seja decotada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), com a determinação de realização de novo cálculo para tão somente ser aplicada a multa de ofício, sem a qualificadora.

f.5. Na hipótese de se entender como válida a incidência da aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento):

f.5.1. Sejam refeitos os cálculos de apuração, considerando a depreciação dos imóveis cujos aluguéis foram glosados, com o hipotético saldo remanescente a ser pago, abrindo-se vista e o respectivo prazo para o exercício do devido Contraditório e da Ampla Defesa.

f.6. Seja reconhecido e declarado o direito de repetição do indébito, devidamente atualizado até a data do efetivo pagamento, do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital na venda dos imóveis, que foi desconstituída para a presente autuação, com a respectiva glosa dos aluguéis.

f.7. que seja determinado o recálculo da apuração de supostos créditos tributários, com a dedução da depreciação no período autuado.

Por fim, provará o seu direito, por todos os meios de provas em direito admitidos, especialmente, documental, diligências e pericial que, desde já, requer.

É o relatório.

Acórdão da DRJ (n. 109-016.921 – 12ª TURMA/DRJ09, e-fls. 4604 e ss) considerou procedente a impugnação apresentada, exonerando o crédito tributário, e afastando as responsabilidades solidárias (por perda de objeto, sem análise de mérito). Assim dispôs em ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/05/2015 a 31/10/2020

DIREITO DE AMPLA DEFESA. CONDIÇÕES SUFICIENTES A SEU EXERCÍCIO.

O relato pormenorizado dos fatos juntamente com a apresentação das justificativas para sua subsunção à norma tributária identificada e determinada são suficientes para garantir ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa em eventual litígio administrativo.

SIMULAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE IMÓVEL. FORÇA PROBANTE DOS ATOS JURÍDICOS PERFEITOS.

Na ausência de um conjunto indiciários robusto a demonstrar que se trate de uma operação simulada, a transferência de propriedade – perfectibilizada com o registro do título translativo no Registro de Imóveis – não pode ser desconsiderada para fins tributários.

A prática de preços e o estabelecimento de condições fora dos parâmetros de mercado, por si só, não se mostram suficientes para que se desconsidere que houve efetiva alienação.

SALE AND LEASE-BACK COM PARTES RELACIONADAS. OPERAÇÃO REGULAR NA AUSÊNCIA DE PATOLOGIAS. DESPESAS DE ALUGUEL DEDUTÍVEIS.

A realização de operações de venda de imóveis condicionadas à concomitante locação para o alienante não interfere na caracterização de necessidade das despesas de aluguel delas decorrentes. A circunstância de a operação ocorrer entre partes relacionadas tampouco prejudica a caracterização da despesa, salvo comprovada simulação ou outra patologia.

Concluiu a DRJ:

29. Uma vez que a decisão de mérito é favorável ao Impugnante, perdem objeto as demais alegações apresentadas, que dizem respeito (i) aplicação da multa qualificada, (ii) concomitância da multa de ofício e multa isolada e (iii) erro de cálculo na aplicação da multa isolada. Pela mesma razão, perde objeto as alegações apresentadas para afastar a imputação de responsabilidade solidária aos sócios Sr. JOVINO CAMPOS REIS e Sr. PAULO ROBERTO LOPES.

Desta Decisão a DRJ recorreu de ofício, tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, do Ministro de Estado da Fazenda.

VOTO

Conselheiro **Lizandro Rodrigues de Sousa**, Relator

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).”

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que os valores exonerados estão acima do limite legal. Desta forma, conheço do recurso de Ofício.

Trata-se de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com multa qualificada (150%) e juros moratórios, multas isoladas por falta de pagamento de estimativas, para os anos-calendário de 2015 a 2020. Ao final do procedimento, apuraram-se as seguintes infrações à legislação tributária:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

A fiscalização constatou que o sujeito passivo realizou gastos de aluguéis que não satisfazem às condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais com o objetivo de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, configurando-se despesas não necessárias. (e-fl. 998)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada, cuja apuração foi reconstituída em decorrência das glosas referentes às despesas de aluguel, consideradas não necessárias pela fiscalização. (e-fl. 1.000)

A DRJ entendeu não haver um conjunto indiciários robusto a demonstrar que se trate de uma operação simulada. Entendeu ainda que a transferência de propriedade – perfectibilizada com o registro do título translativo no Registro de Imóveis – não pode ser desconsiderada para fins tributários.

Concluiu que, por não terem sido apresentados fundamentos fáticos e/ou jurídicos que embasassem a desconsideração para fins tributários das operações de compra e venda (e concomitante locação), o lançamento não merece prosperar. Entendeu que as despesas não podem ser consideradas desnecessárias e que houve, de fato e de direito, a alienação dos imóveis. Nos termos da DRJ:

Isso porque, uma vez estabelecido que houve, de fato e de direito, a alienação dos imóveis, perde substância a alegação de que as despesas de locação a eles referentes seria considerada desnecessária na manutenção da atividade produtiva e, por essa razão, seriam inadmissíveis como dedutíveis no cálculo do IRPJ e da CSLL.

E por entender serem necessárias as despesas (pelas razões expostas), concluiu pela decisão de mérito favorável ao Impugnante, e declarou que perde objeto as demais alegações apresentadas, inclusive a que diz respeito à aplicação da multa qualificada.

As despesas incorridas pelas pessoas jurídicas, para que possam ser tidas como dedutíveis da base imponible do IRPJ, devem ser usuais, normais e necessárias às atividades, e representarem o sacrifício suportado para que se aufera receita, lastreando-se em documentos hábeis e idôneos, sem o que, embora possam ser gastos na aceção econômica do termo, não se revestem dos requisitos exigidos pela legislação tributária para que sua dedução seja aceita. Inteligência dos artigos 299, 251, 276 e 923, do RIR/1999.

Entendo que os dispêndios com aluguéis em questão não satisfazem às condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais para fins de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL. Neste sentido foi preciso o TVF:

(...)

Esse fato confirma o cerne da questão, qual seja a repercussão tributária da operação de venda pelo BAHAMAS dos imóveis de suas lojas para o JFDCAM e imediata locação das mesmas pelo próprio BAHAMAS, sendo que ambas as pessoas jurídicas possuíam/possuem como únicos quotistas as mesmas pessoas físicas.

Essa operação entre partes relacionadas, conforme já ressaltado no início, considerando o prazo e os montantes envolvidos, passou a ser objeto de Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis em 31 de dezembro de 2019 e 2018, divulgadas pelo contribuinte BAHAMAS.

Igualmente, o JFDCAM destaca a relação em suas Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2019, bem como esclarece o benefício tributário de isenção aplicável aos fundos de investimento imobiliário.

Portanto, temos a seguinte situação: os dois únicos acionistas do BAHAMAS criaram um fundo imobiliário, JFDCAM, onde são (indiretamente) os únicos quotistas. Ato contínuo, o BAHAMAS vende os imóveis de suas lojas para a JFDCAM para então imediatamente alugá-los.

Nessa operação entre partes relacionadas, ou seja, entre duas entidades pertencentes as mesmas pessoas físicas, o BAHAMAS vendeu os imóveis de suas lojas para o JFDCAM por R\$ 180 milhões, sendo uma entrada de R\$ 30 milhões (oriundo de aporte dos quotistas) e 150 parcelas de R\$ 1 milhão.

Em contrapartida, o JFDCAM aluga para o BAHAMAS os mesmos imóveis (lojas) pelo prazo de 150 meses ao custo mensal de R\$ 2,150 milhões, corrigidos anualmente.

Ao longo do prazo dos contratos, 150 meses, o BAHAMAS recebe mensalmente R\$ 1 milhão pela venda parcelada dos seus imóveis, sem correção, enquanto que paga mensalmente pelo aluguel dos mesmos imóveis R\$ 2.150 milhões, corrigidos anualmente.

Ao cabo desses 150 meses, período dos contratos, o BAHAMAS terá recebido pela venda dos imóveis das lojas um total de R\$ 180 milhões, enquanto que no mesmo período terá pago a título de aluguel pelas mesmas lojas no mínimo R\$ 322,5 milhões, mais as correções anuais.

Há uma contradição nas operações realizadas, pois o BAHAMAS já era detentor dos imóveis que estavam prontos e úteis às suas necessidades produtivas, não justificando por

isso, a necessidade, para fins fiscais operacionais, de vender as propriedades onde funcionavam as lojas para depois alugar por um custo financeiro muito superior ao recebido pela venda.

Outro elemento que se sobressai refere-se à interdependência entre as partes envolvidas, ou seja, as operações ocorrem entre sociedades totalmente relacionadas. Há, no presente caso, a total ausência de efeitos econômicos perante terceiros, ficando as operações limitadas a um mesmo grupo econômico, os dois quotistas das duas entidades, levando à conclusão de que os motivos da transação sejam exclusivamente tributários.

Importa ressaltar que as pessoas jurídicas são livres na condução dos seus negócios. As despesas são contraídas e pagas, a princípio, sem qualquer interferência do Fisco, no entanto, para que sejam deduzidas na apuração do Imposto de Renda devem atender os requisitos da legislação tributária, como veremos adiante.

No caso em análise, se o BAHAMAS não detivesse a propriedade dos imóveis necessários ao desempenho de sua atividade varejista, as despesas de aluguel seriam inquestionavelmente necessárias para produzir o acréscimo patrimonial inerente à atividade da empresa.

Entretanto, por intermédio da operação de criação de um fundo imobiliário (JFDCAM) pelos sócios, os imóveis imprescindíveis ao desempenho de sua própria atividade operacional foram vertidos para o patrimônio de empresa ligada (JFDCAM), pertencente aos mesmos sócios, sem que o interesse/benefício da atividade econômica do BAHAMAS na operação fosse devidamente justificável.

Configurou-se, assim, como um ato de liberalidade, porque a diminuição do patrimônio social não trouxe qualquer benefício ou vantagem de ordem econômica para o BAHAMAS, mas ao contrário, onerou ainda mais o seu patrimônio com despesas de locação completamente desnecessárias, haja vista que os imóveis locados anteriormente integravam o seu próprio patrimônio.

Logo, fica evidente que foi criado pelas pessoas físicas e jurídicas, envolvidas nos fatos, um arcabouço jurídico com o objetivo de gerar despesas desnecessárias para o sujeito passivo.

Assim, a despesa decorrente do "aluguel de seu próprio imóvel" configura-se como não necessária à atividade da PJ, devendo ser adicionada à base do Lucro Real, referente aos anos-calendários de repercussão.

Vejamos o que determina o § 2º do art. 311 do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 2018), no mesmo sentido o art. 299 do Decreto 3000/99(RIR/99), vigente em relação aos períodos anteriores:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 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 que a definição adotada pela empresa sobre a necessidade da despesa deve ser entendida de forma limitada, pois a liberdade contratual não pode ser absoluta.

O entendimento do Fisco a respeito da normalidade e usualidade, previstos na legislação está estabelecido em um Parecer Normativo de 1981, que continua vigente:

Parecer Normativo CST nº 32, de 1981.

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de 'usualidade' deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Esse entendimento, consubstanciado no parecer acima, também está sedimentado na jurisprudência administrativa que é pacífica neste sentido.

Vejamos abaixo, algumas ementas de decisões como exemplo:

(...)

Nesse sentido, não é normal ou usual uma empresa transferir os imóveis imprescindíveis ao desenvolvimento de suas atividades a terceiro, ainda que pertencente aos mesmos sócios, de modo a criar artificialmente a contingência de ter que pagar aluguel para a fruição dos mesmos imóveis vertidos ao patrimônio de terceiro, e remunerar essa contingência criada com base em elevados percentuais de seus resultados operacionais.

Como prevê a Lei, as despesas operacionais surgem das necessidades geradas pelas operações produtivas, usuais e normais da empresa, isto é, aquelas relacionadas as atividades principais ou acessórias da PJ, 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. Por isso, a Lei não autoriza a dedutibilidade de uma despesa puramente em decorrência de um ato de liberalidade; para dedução, essa despesa deve ser necessária, usual ou normal no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

Quanto à tributação do IRPJ e da CSLL, conclui-se, a partir dos fatos e fundamentação acima expostos, que os referidos gastos de aluguel despendidos pelo BAHAMAS não satisfazem as condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais. Pois os bens outrora integrantes do seu patrimônio foram, em ato contínuo as respectivas baixas contábeis registradas em seu ativo permanente, formalmente locados pela própria empresa junto ao fundo imobiliário, o qual foi criado pelos próprios sócios da empresa para adquirir os citados bens a um custo financeiro significativamente inferior a receita projetada com os aluguéis.

Importante salientar que, na realidade, os imóveis transferidos de maneira formal ao fundo imobiliário dos próprios sócios nunca saíram da posse efetiva da PJ. Concluímos, assim, que todos os gastos com aluguel efetuados pelo contribuinte, conforme demonstrado neste relatório devem ser adicionados ao Lucro Real e, portanto, não são despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por fim, é importante salientar as repercussões tributárias no JFDCAM Fundo de Investimento Imobiliário — FII (JFDCAM), CNPJ 15.489.509/0001-17, a fim de que se tenha uma compreensão mais abrangente de toda a operação.

A JFDCAM foi intimada a prestar esclarecimentos sobre esses fatos pela fiscalização, mas a intimação retornou com a seguinte mensagem dos Correios: “DESCONHECIDO”, fls. 791.

O proprietário dos imóveis em que exerce suas atividades empresariais, passou a condição de locatário, incorrendo em despesas de aluguéis que reduzem o resultado levado a tributação, enquanto que o JFDCAM passou a auferir tais receitas de aluguéis sob a isenção prevista no art. 16 da Lei nº 8.668/93.

Resta portanto demonstrado o benefício que o sujeito passivo visava com essa operação de planejamento tributário indevido.

Entendo que, mesmo afirmando (segundo seu entendimento) que não houve simulação, a DRJ não poderia sustentar que a licitude (que defende) das operações (venda de imóveis em que funciona a contribuinte e concomitante tomada em aluguel dos mesmos) redundaria na necessidade da despesa. Isto porque poderia um empreendimento efetuar compra ou aluguel de imóveis de forma rigorosamente lícita, mas por desconexão completa destas transações com suas operações ordinárias, tais despesas poderiam ser caracterizadas como desnecessárias. Posso imaginar o exemplo de um supermercado alugando (ou comprando, com a transferência de propriedade perfectibilizada com o registro do título translativo no Registro de Imóveis) uma casa de praia para seus funcionários. Tal despesa seria desnecessária e não dedutível.

Um primeiro passo, a fim de se confirmar ou não a autuação, é decidir se as despesas são necessárias. Decidir-se-ia se os tributos são devidos. O passo seguinte é decidir se foi criado pelas pessoas físicas e jurídicas envolvidas um arcabouço jurídico com objetivo doloso de gerar despesas desnecessárias (fraude). Esta segunda decisão confirmaria a qualificação da multa de ofício.

Ou seja, entendo que importa neste voto analisar se as despesas de aluguel são ou não desnecessárias. Se são desnecessárias, como entendo que são, deve-se dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a glosa. Evitarei analisar o caráter fraudulento da conduta, pois não houve o julgamento da multa qualificada pela DRJ. Entendo que, se vencedor o voto de provimento do recurso de ofício que proponho, os autos deveriam retornar à Primeira Instância para a continuidade do julgamento das matérias que restaram prejudicadas no primeiro julgamento, inclusive a imposição de multa qualificada.

A Recorrente (BAHAMAS) alienou imóveis próprios em que funcionavam algumas unidades de seu empreendimento para tomá-los em aluguel (dos terceiros compradores) para o funcionamento das mesmas unidades, em flagrante prejuízo de suas (BAHAMAS) operações comerciais. Conseguiu também piorar suas condições de solvabilidade, em prejuízo de seus credores, inclusive o Fisco, considerando as cláusulas extremante benéficas (para os compradores) das vendas de seus imóveis, que serão descritas a seguir.

Em nenhum momento foi apontado qualquer vantagem financeira (caixa, por exemplo) que pudesse a Recorrente auferir. Pelo contrário. Recebeu o dinheiro das vendas em suaves prestações e pagou os aluguéis em valores superiores aos recebimentos. Também não houve alegação de vantagem econômica das operações, no sentido de viabilizar maiores lucros ou produtividade à Recorrente (BAHAMAS). O lucro ficou com os sócios e terceiros (Fundo JFDCAM). Assim dispôs o TVF:

Entretanto, por intermédio da operação de criação de um fundo imobiliário (JFDCAM) pelos sócios, os imóveis imprescindíveis ao desempenho de sua própria atividade operacional foram vertidos para o patrimônio de empresa ligada (JFDCAM), pertencente

aos mesmos sócios, sem que o interesse/benefício da atividade econômica do BAHAMAS na operação fosse devidamente justificável.

Configurou-se, assim, como um ato de liberalidade, porque a diminuição do patrimônio social não trouxe qualquer benefício ou vantagem de ordem econômica para o BAHAMAS, mas ao contrário, onerou ainda mais o seu patrimônio com despesas de locação completamente desnecessárias, haja vista que os imóveis locados anteriormente integravam o seu próprio patrimônio.

Logo, fica evidente que foi criado pelas pessoas físicas e jurídicas, envolvidas nos fatos, um arcabouço jurídico com o objetivo de gerar despesas desnecessárias para o sujeito passivo.

Considerando ainda que quem se beneficiou com as operações de venda de imóveis próprios e contratação de aluguéis foram os próprios sócios da Recorrente (então únicos cotistas do fundo que passou a ser o proprietário dos imóveis), resta caracterizado o caráter de benevolência e liberalidade das operações, em franco prejuízo do BAHAMAS.

Assim dispôs o TVF:

A partir desse momento, Jovino Campos Reis e Paulo Roberto Lopes, que já eram os únicos quotistas do JFDCAM indiretamente via JCR e NILETHA, passaram a sê-lo diretamente, conforme se verifica nas suas respectivas DIRPF e, adicionalmente como exemplo, na Ata da Assembleia Geral de Quotistas do JFDCAM realizada em 28 de junho de 2019, fls. 933

Causa surpresa a justificativa de que as operações visaram ao planejamento sucessório dos sócios. Considerando-se a independência econômica da instituição/empresa/entidade Bahamas, entendo que o único planejamento que poderia justificar a dedutibilidade de despesas, e sua necessidade, seria aquele que visasse o lucro e a sobrevivência do próprio Bahamas. Ressalto, como reforço argumentativo, que as atividades financeiras e econômicas da empresa devem ser separadas das dos seus proprietários, sócios ou quaisquer outras entidades, principalmente quando as atividades destes últimos forem prejudiciais a ele (Bahamas).

Necessário é tudo aquilo que não se pode dispensar; que se impõe para a empresa; essencial, indispensável; que não pode deixar de ser; forçoso, inevitável, fatal; que deve ser feito, cumprido; que se requer; preciso. No campo do direito, necessário refere-se a tudo aquilo que tem por fim aumentar, facilitar, conservar ou evitar que um bem da empresa se deteriore. Portanto, juridicamente, a definição de necessidade inclui a utilidade, exclui a liberalidade, bem como os atos voluptuários e ilícitos. Mais especificamente, no campo do direito tributário, as despesas necessárias dedutíveis na determinação do lucro real na apuração do IRPJ e na determinação da base de cálculo da CSLL da empresa, são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no artigo 299 do RIR de 1999.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a glosa, e determinar que os autos retornem à Primeira Instância para a continuidade do julgamento das matérias que restaram prejudicadas no primeiro julgamento (qualificação da multa, erro de cálculo na multa isolada, responsabilidade dos administradores etc...).

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**.

Em que pese o douto voto do ilustre relator, a quem rendo sinceras homenagens, vou pedir vênia para divergir em relação à licitude das operações empreendidas pelo Recorrido e a necessidade das despesas de aluguel.

No caso concreto, tem-se, em síntese, que a fiscalização constatou que o sujeito passivo realizou gastos de aluguéis que não satisfariam às condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais com o objetivo de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL. Isto porque o ora Recorrido teria realizado planejamento tributário abusivo consistente em transferir a propriedade de seus imóveis de uso próprio para um fundo de investimento imobiliário de titularidade de seus sócios para então alugá-los para si próprio.

O Relator entende que as operações foram realizadas com caráter de benevolência e liberalidade, uma vez que o Recorrido “[r]ecebeu o dinheiro das vendas em suaves prestações e pagou os aluguéis em valores superiores aos recebimentos.” O que afastaria a necessidade da dedução das despesas de aluguel dos imóveis.

Com a devida vênia, tenho ponto de vista distinto, que explicarei na sequência.

O caput do artigo 47 da Lei n. 4.506/64 prescreve que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades das empresas e à manutenção da fonte produtora. Entendo que esse critério, o da necessidade, há de ser observado a partir de uma relação entre o tipo de gasto e a operação da pessoa jurídica. E, no caso em concreto, os imóveis eram lojas utilizadas pelo supermercado e, portanto, necessários à sua atividade. A própria fiscalização no TVF aponta o seguinte, à fl. 983 dos autos:

“No caso em análise, se o BAHAMAS não detivesse a propriedade dos imóveis necessários ao desempenho de sua atividade varejista, as despesas de aluguel seriam inquestionavelmente necessárias para produzir o acréscimo patrimonial inerente à atividade da empresa.”

Não há dúvida, portanto, que pelo critério acima estampado, isto é, que avalia o tipo de gasto e a atividade da pessoa jurídica, os gastos incorridos são necessários e devem ser apropriados como despesas operacionais à luz da legislação de regência.

O Fisco, porém, e assim como o respeitável voto vencedor, adota posição distinta porque efetiva juízo que avalia o mérito da reorganização patrimonial empreendida entre o

Recorrido e o Fundo JFDCAM, que importou a compra e venda de imóveis e posterior locação, basicamente, contestando, a partir de um viés econômico, se aquelas operações seriam necessárias. Trata-se de uma avaliação que observa elementos extrínsecos à despesa e que importa uma espécie de ingerência estatal na atividade do contribuinte, como se o Estado pudesse intervir na liberdade da iniciativa privada de organizar suas próprias atividades. Não pode, porém.

A liberdade negocial se encontra consagrada em diversos artigos da Constituição da República, desde seu preâmbulo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (g.n.)

Positivando o valor acima transcrito, o artigo 1º, inciso VI, da CF/88, consagra o princípio da livre iniciativa como fundamento do Estado Democrático Brasileiro:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (g.n.)

Não bastasse, o princípio da liberdade também é reforçado no artigo 5º da Constituição Federal¹, e é consagrado, novamente no artigo 170, que o coloca como fundamento da ordem econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Da livre iniciativa se infere o direito de se auto-organizar do modo que leve a uma otimização tributária. Se as organizações não tiverem o direito de se estruturar, ressalvados os atos simulados, para a redução da carga tributária, teríamos uma livre iniciativa mitigada.

¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;
IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;
XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;
XV - é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens;
XXVII - aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar;

Neste sentido caminhou o STF no julgamento da ADI n. 2446 que analisava a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Na oportunidade a Suprema Corte fixou o entendimento de que não se admite qualquer análise de natureza subjetiva sobre a motivação para a realização do fato jurídico. O fato jurídico tributário pode ser lícito, caracterizando elisão, ou ilícito, configurando evasão. *Tertium non datur*.

Em seu voto, a Ministra Relatora Carmen Lúcia esclarece que o aludido dispositivo não retira incentivo ou estabelece proibição ao planejamento tributário:

A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

Ora, se antes da decisão acima havia controvérsia, significativa, se o contribuinte teria o direito de se auto-organizar para fins de redução de carga tributária, inclusive com posições doutrinárias respeitáveis que relativizavam tal direito, a partir da decisão acima cabe aos órgãos julgadores passarem a reavaliar seus próprios posicionamentos, a fim de se atingir um ordenamento jurídico com um mínimo de coerência e previsibilidade.

Recapitulando, é justamente porque a administração tributária não pode impedir o direito do contribuinte de buscar se organizar no modo fiscalmente menos oneroso, *como expressamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2446*, que o critério de necessidade da despesa deve levar em conta a natureza, em si, da despesa, e não o contexto societário de reestruturação da qual a despesa deriva. É contraditória a assertiva que assegura o direito do contribuinte de se auto-organizar nos moldes mais eficientes, do ponto de vista fiscal, à postura que imputa, como não necessária, toda despesa que seja decorrente dessa auto-organização.

Dito isso, entendo que a despesa necessária poderia ser glosada, sim, caso derivada de uma operação simulada. Isso porque, no caso da simulação, a operação jurídica efetivamente não teria ocorrido, sendo a despesa, portanto, inexistente. Não é, porém, o caso dos autos.

O Recorrido demonstrou por meio de provas documentais, apresentadas desde a fase fiscalizatória, a lisura e substancialidade de suas operações.

Em primeiro lugar, conforme consta dos autos, o Fundo JFDCAM é uma entidade que existe: foi criado legitimamente com o propósito de, a longo e a médio prazo, ser instrumento de planejamento sucessório familiar e de gestão imobiliária, mediante a captação interna e externa de recursos.

Ao longo de quase 10 (dez) anos, percebe-se que o fundo adquiriu diversos imóveis do Recorrido e de diversas outras pessoas (terceiros), cumprindo o seu propósito inicial e, repita-se, legítimo. Frise-se que houve pagamento e sobre o valor dos imóveis comprados do Recorrido,

houve o devido reconhecimento contábil do ganho de capital e respectivo recolhimento do Imposto de Renda.

Em dado momento, foi efetivada a doação de quotas aos sucessores dos fundadores e sobre essa doação houve a declaração e recolhimento de ITCMD no importe de R\$ 18.018.659,38, (dezoito milhões, dezoito mil, seiscentos e cinquenta e nove reais e trinta e oito centavos).

O Fundo também foi listado na Bolsa de Valores B3, com o propósito de negociar suas quotas à terceiros com perspectiva de pagamento de dividendos aos seus quotistas. Aponte-se que, atualmente, o Fundo JFDCAM possui 97 (noventa e sete) quotistas pessoas físicas, conforme comprova mediante documento da CVM.

Em segundo lugar, a operação de compra e venda realmente ocorreu. Houve transferência jurídica dos imóveis, houve pagamento do preço, com uma entrada e valores parcelados.

Em terceiro lugar, vemos que a operação foi vantajosa para o comprador (o Fundo) que passou a obter receita de locação, bem como aos quotistas que puderam dar efetividade ao seu planejamento sucessório.

Aliás, sobre a locação, é preciso destacar que o Recorrido comprovou mediante laudos técnicos que as locações se deram a valor de mercado.

Logo, nota-se que o Recorrido comprovou por meio de largo acervo probatório que realizou operações usuais ao mercado, com substância, tempo de maturação e dentro das previsões legais, seja pelo cumprimento da legislação cível, societária e das normas da CVM, como pelo cumprimento das normas tributárias, tanto no que diz respeito ao recolhimento dos tributos como do cumprimento de deveres instrumentais.

A fiscalização, por sua vez, não se desincumbiu, em momento algum, em comprovar que as condutas seriam simuladas ou fraudulentas. Pelo contrário, simplesmente considerou que os gastos com aluguéis, no presente caso, não preenchiam as condições de necessidade, normalidade e usualidade.

Ora, se a operação de compra e venda ocorreu e se o Fundo JFDCAM existe, se os aluguéis são pagos a preço de mercado, então, no caso concreto, não houve simulação. E se não houve simulação o que está havendo, com a devida vênia, é a negativa do Fisco ao direito de se auto-organizar para fins de otimização tributária, indo de encontro ao que decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2446.

Ainda que se admitisse que os atos poderiam ser desconsiderados pela administração tributária, a partir de um viés econômico que transcende a análise da simulação, seria necessária, então, no mínimo, exigir que a avaliação seja profunda, fundamentada, e não baseada em presunções. Seria necessário que a fiscalização descartasse, de modo holístico, qualquer possibilidade de ganhos econômicos pelo contribuinte. Sobre essa necessidade, é preciso

considerar que a desconsideração empreendida, no caso concreto, incorreu em consequências como a responsabilização solidária dos administradores da companhia. Por isso, jamais poderia ser efetivada com base em presunções.

Ora, o que houve, no caso concreto é que parte dos imóveis (parte minoritária) locados pelo Recorrido foi objeto da conhecida operação de *sale and lease-back*, estratégia na qual a empresa vende um imóvel e depois o aluga de volta para incrementar seu caixa, mantendo o uso do bem, retirando de si os encargos da propriedade de um imóvel e investindo no crescimento do negócio ou no pagamento de dívidas. Trata-se de prática comum no mercado para injetar liquidez às empresas.

No caso concreto, o TVF aponta que o Recorrido receberia R\$ 1 milhão de reais a título de pagamento de preço e pagaria de R\$ 2.150 milhões, corrigidos anualmente. No entanto, não enfrenta a questão de que houve recebimento no preço de R\$ 30 milhões de reais à vista.

O Recorrido aponta, em sua impugnação, que nos anos subsequentes após o recebimento desse “caixa” houve a construção de novas lojas, contratação de novos empregados e aumento de novas lojas. Demonstra, também, aumento no faturamento.

Com a devida vênia, para desqualificar economicamente uma operação, o TVF deveria, no mínimo, afastar qualquer hipótese de que a operação poderia ter alguma racionalidade. Qualquer visão parcial, não holística, acaba incorrendo no campo da presunção.

Para tanto, teria de avaliar o potencial ganho do contribuinte com o recebimento de caixa de R\$ 30 milhões, avaliando possíveis taxas de retorno, e demonstrando que eventuais ganhos, em hipótese alguma, poderiam fazer frente a eventual prejuízo advindo do futuro. Essa análise, contudo, não foi realizada, restringindo-se a um exame sobre o impacto mensal de saídas e entradas. A análise, portanto, não foi completa o que denota que a desqualificação foi efetivada com base em presunção.

Em suma, o que gostaria de reforçar é que a avaliação econômica convive com complexidades consideráveis, de modo que, se fosse admissível, no mínimo, deveria exigir uma postura criteriosa e comprovação robusta por parte da administração pública para invocá-la, sob pena de constituir situações arbitrárias e presuntivas que não devem ser admitidas em nosso direito pátrio.

No caso concreto, portanto, houve a responsabilização solidária de sócios e a imputação de multa qualificada a partir de um juízo econômico que não avaliou todos os aspectos necessários e que pode ser qualificado, portanto, como uma presunção. E isso - ainda que fosse possível o juízo econômico para tolher o direito de se auto-organizar de economizar tributos – não pode ser admitido pelo princípio da presunção de inocência que exige da autoridade pública o dever de provar ilícitos.

Por isso, seja porque entendo que o Fisco não pode desqualificar operações praticadas sem simulação, seja porque entendo que a ADI 2446 legitima o direito de se auto-

organizar para economizar tributos, o que pressupõe que o critério de necessidade de despesa deva ser aferido pela sua natureza e não pelo contexto de organização societária/patrimonial da qual essa despesa varia, seja porque não se poderia admitir uma interpretação econômica fragmentada, que não leve em conta todos os aspectos relevantes para que deixe de ser mera presunção, entendo que o Recurso de Ofício deveria ter seu provimento negado.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton