



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722412/2021-28
ACÓRDÃO	1102-001.548 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	JALLES MACHADO S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. REGRA GERAL.

As despesas incorridas pelas pessoas jurídicas para que possam ser tidas como dedutíveis da base imponible do IRPJ/CSLL 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. CSLL. 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 tributário, 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. Vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Fredy José Gomes de Albuquerque e Gustavo Schneider Fossati, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relator

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Redator do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Felon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte, no qual é exigido Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor total de R\$ 22.242.683,56, somados principal, juros de mora e multa de 75%, referente aos fatos geradores de 2016, 2017, 2018 e 2019 (lucro real anual) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no montante de R\$ 8.182.723,82, somados principal, juros de mora e multa de 75%, referente aos fatos geradores de 2016, 2017, 2018 e 2019 (base ajustada anual).

Segundo a fiscalização, a autuação se deu em razão de:

- (i) Custos, despesas operacionais e encargos. Infração: Despesas não necessárias;
- (ii) Compensação de prejuízo e base de cálculo negativa próprio do período de apuração. Infração: Compensação indevida de prejuízo e base de cálculo

negativa das atividades em geral com lucro da atividade rural em virtude de reajuste do resultado das atividades em geral.

Em resumo, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) relata que em 28/04/2014 a contribuinte constituiu a pessoa jurídica Jalles Machado Empreendimentos LTDA, que tinha como sócios a contribuinte e Otávio Lage de Siqueira Filho, também sócio da Jalles Machado S.A. O objeto social da Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA. é a compra e venda de bens imóveis, a locação de bens imóveis e a administração de bens próprios.

Relata, ainda, que, em 31/05/2014, a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA. teve seu capital social aumentado pela Jalles Machado S.A. mediante a conferência de bens móveis e imóveis.

Ademais, o TVF aponta que, em 16/06/2024, a Jalles Machado Empreendimentos LTDA. celebrou dois contratos de locação com a Jalles Machado S.A, referente aos imóveis que foram integralizados ao seu capital social e que, em 11/07/2014, os imóveis integralizados ao capital social foram objeto de operação de securitização de recebíveis imobiliários.

Prosegue, ainda, indicando que os valores dessas operações de recebíveis, de acordo com a resposta ao TIPF da Jalles Machado, somam o valor de R\$ 79.839.548,88. Valores esses que foram repassados à Jalles Machado S.A. a título de empréstimo, conforme demonstrado na conta contábil 224150 – Mútuo Intercompany. Nos anos de 2014 e 2015, houve o recebimento de R\$ 84.046.622,51, de acordo com a contabilidade da Jalles Imobiliária.

Sustenta, ainda, que, de acordo com a Ata da 490ª reunião do Conselho de Administração da Jalles Machado, ocorrida em 17/07/2014, a transferência ocorreu para “possibilitar a estruturação de duas operações financeiras de emissão de certificados de recebíveis imobiliários da Gaia Securitizadora S.A.”

Dado o contexto, o TVF traz as seguintes conclusões:

Assim, vê-se que a Jalles Imobiliária não foi beneficiária final das operações financeiras em questão, sendo, apenas, uma estrutura jurídica criada para tornar viável a obtenção dos valores buscados nas operações de securitização de recebíveis imobiliários anteriormente apresentados.

É importante observar que a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, desde a sua constituição, realizou apenas a atividade operacional de aluguel de patrimônio à Jalles Machado S.A., conforme visto na contabilidade da imobiliária, dos anos de 2014 a 2018 (arquivo não paginável - Contabilidade Jalles Imobiliária).

A outra fonte de receita informada pela Jalles Imobiliária refere-se a juros por valores repassados à Fiscalizada à título do mútuo, detalhado anteriormente.

Por essas informações, nota-se que a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários não apresenta atividades empresariais de qualquer espécie, inexistindo a articulação de fatores produtivos para a produção ou circulação de bens ou serviços.

A constituição de uma pessoa jurídica, a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, pela Jalles Machado S.A., com o repasse do imóvel denominado 'Fazenda Lavrinha de São Sebastião', de matrículas nº 17.658 e 18.345, bem como as benfeitorias existentes nesse imóvel, à título de integralização de capital, teve por finalidade viabilizar uma operação financeira, e não de realizar qualquer tipo de atividade econômica, visto que a Jalles Imobiliária somente apresentou receitas desse aluguel e receitas financeiras decorrentes do mútuo realizado também com sua controladora, Jalles Machado S.A.

Como consequência dessa operação, a FISCALIZADA alugou o imóvel e demais benfeitorias que antes lhe pertenciam, arcando, conseqüentemente, com o pagamento de aluguel desses bens.

Essas operações ocasionaram economia indevida de tributos, por terem gerado despesas que não satisfizeram as condições de necessidade, usualidade e normalidade exigidas pela legislação de regência.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 258), na qual aduz as seguintes razões de defesa:

- (i) A fiscalização em nenhum momento alega e comprova que a estrutura jurídica e fática existente, onde ativos que anteriormente pertenciam à Jalles Machado S.A. foram transferidos para a Jalles Empreendimentos com a finalidade única e exclusiva de economia tributária;
- (ii) O TVF em nenhum momento alega e muito menos traz prova de que as despesas eram desnecessárias em virtude de simulação ou fraude em matéria tributária;
- (iii) A fiscalização reconhece que houve de fato e de direito, conforme documentos que constam dos autos, a constituição da Jalles Empreendimentos com posterior operação de certificados recebíveis imobiliários (CRI), previsto na Lei n. 9.514/97, sendo os aluguéis do contrato firmado com a Jalles Machado S.A., os recebíveis garantidores da operação;
- (iv) Não há qualquer alegação ou prova por parte do Fisco de que os contratos de aluguel são inexistentes ou simulados, ou que os pagamentos dos valores dos aluguéis são inexistentes. Da mesma forma, em nenhum momento se prova ou se alega que os bens objeto do contrato são inexistentes ou não foram utilizados pela Jalles Machado S.A.
- (v) Cita o art. 47 da Lei 4.506/64, o art. 299 do Decreto n. 3.000/99 (RIR/99), art. 311 do Decreto n. 9.580/2018 (RIR/18), que tratam sobre dedutibilidade de despesas e afirma ser possível reconhecer, a partir dos textos normativos, que os requisitos são (a) não ser qualificada como custo; (b) ser necessária à atividade e à manutenção da fonte produtora; (c) necessária é a despesa paga ou incorrida em operação exigida pela empresa; (d) deve ser usual ou

- normal ao tipo de operação, transação ou atividade; (e) ser escriturada e comprovada por documentos hábeis e lícitos.
- (vi) Cita o Parecer Normativo CST n. 32/1981 que define despesas necessárias, usuais e normais.
 - (vii) Afirma que será despesa dedutível aquela devidamente comprovada que tenha conexão com a atividade da empresa contribuindo para o exercício desta, mesmo que indiretamente, como instrumento de geração de renda, reconhecendo-se o seu emprego como um gasto normal e usual a depender das transações, negócios e participações.
 - (viii) Aduz que os contratos de aluguel firmados entre as pessoas jurídicas têm por objeto bens que são imprescindíveis ao exercício da atividade da Jalles Machado S.A., pois estão voltados totalmente ao processo agroindustrial, desde a fase agrícola até a própria industrialização.
 - (ix) Cita algumas decisões do CARF reconhecendo a dedutibilidade de despesas de aluguéis em reestruturações societárias com a criação de pessoas jurídicas destinadas à gestão do patrimônio a ser utilizado mediante pagamento de aluguel pela pessoa jurídica operacional, inclusive, entre pessoas ligadas (Ac. 1401-001.587; Ac. 1302.001.791, Ac. 1401-005.751).
 - (x) Quanto a multa, afirma que esta ofende aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição ao confisco, razão pela qual deve ser cancelada.

Às fls. 291 e seguintes, consta o r. Acórdão de n. 101-015.870 que, por maioria de votos, julgou procedente a Impugnação para cancelamento dos créditos tributários em litígio. O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

GLOSA DE DESPESA. INDEVIDA.

Deve ser cancelada a glosa de despesa se a Fiscalização não acusa a impugnante de ter praticado nenhum ato ilícito, mormente quando todos os atos empresariais questionados foram lícitos e praticados antes do fato gerador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Em virtude da referida decisão, foi determinada a submissão do caso à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em observância ao disposto no art. 34 do

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que impõe à autoridade de primeira instância recorrer de ofício em caso de exoneração de sujeito passivo do pagamento de tributos e multas em valor superior ao fixado pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso de Ofício é tempestivo, e atende aos requisitos do Decreto n. 70.235/72 e o limite de alçada previsto na Portaria MF n. 02/23. Razão, pela qual, dele conheço.

Como relatado, a Fiscalização autua a contribuinte, por entender que as despesas de aluguel por ela aproveitadas não cumpriram os requisitos legais da necessidade, da normalidade e da usualidade para serem apropriadas como custos ou despesas operacionais. Acusa a contribuinte de ter constituído uma estrutura jurídica para transferir – por integralização de capital, a valor contábil -, imóvel rural com as respectivas benfeitorias para empresa com os mesmos sócios e depois alugá-los à própria contribuinte. Entende, assim, a fiscalização que era desnecessário e anormal a contribuinte alugar imóveis de terceiro que uma vez lhe pertenceram.

Ocorre que, é possível inferir dos autos que a Fiscalização não logra êxito em comprovar o ilícito praticado pela contribuinte.

Apesar de a Fiscalização imputar como desnecessária e anormal a movimentação realizada, fato é que nenhum dispositivo legal é apontado como ferido pela contribuinte, muito pelo contrário, o relatório fiscal demonstra que houve o cumprimento de todos os requisitos formais para a realização de cada movimento empreendido pela contribuinte:

- (i) A Jalles Empreendimentos Imobiliários LTDA. (“Jalles Empreendimentos”) foi criada seguindo os parâmetros legais e a integralização do capital se deu mediante bens imóveis e móveis existentes e detalhados pela própria fiscalização. O valor destes nunca foi questionado;
- (ii) Os contratos de locação de imóvel e equipamentos entre a Jalles Empreendimentos e a Jalles Machado S.A. (“Jalles Machado”) foram devidamente formalizados e o preço dos aluguéis jamais foram questionados.

Além disso, a própria fiscalização registra que os direitos creditórios provenientes dos contratos de locação foram objeto de operação de securitização de recebíveis imobiliários

("CRI") e, posteriormente, os valores recebidos pela Jalles Imobiliária foram repassados à Jalles Machado a título de empréstimo. Veja-se:

A totalidade dos direitos creditórios da Locadora junto à Locatária, provenientes desses contratos, foram cedidos pela Locadora a companhias securitizadoras, conforme visto no item 4 das considerações, no contrato de locação, apresentado na resposta ao TIPF da Jalles Imobiliária.

Assim, os bens repassados pela Jalles Machado S.A. à Jalles Imobiliária em 31/05/2014, como integralização de capital, foram, em sequência, 11/07/2014, objeto da operação de securitização de recebíveis imobiliários. As operações de recebíveis constam da resposta ao TIPF da Jalles Machado, Anexo 2.1 – Contratos CRI.

Os valores dessas operações de recebíveis, de acordo com a resposta ao TIPF da Jalles Machado item 2, Anexo 2.2 somam R\$ 79.839.548,88, detalhado da seguinte forma:

1- Referente a operação 76, extrato de conta corrente da empresa com a identificação da entrada do valor de R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) referente a operação de crédito. 2- Referente a operação 77, extrato de conta corrente da empresa com a identificação da entrada do valor de R\$ 29.839.548,88 (vinte e nove milhões, oitocentos e trinta e nove mil, quinhentos e quarenta e oito reais e oitenta e oito centavos), que somados aos valores das notas fiscais, recibos e transferência para composição do fundo de reservas para manutenção de despesas administrativas das operações contratadas, totalizam R\$30.895.930,50 (trinta milhões, oitocentos e noventa e cinco mil, novecentos e trinta reais e cinquenta centavos), representando o montante o total da operação.

Em seguida, esses valores recebidos pela Jalles Imobiliária foram repassados à Jalles Machado S.A., à título de empréstimo, conforme demonstrado na conta contábil 224150 - Mutuo Intercompany. Nos anos de 2014 e 2015, houve o recebimento de R\$ 84.046.622,51, de acordo com a contabilidade da Jalles Imobiliária, abaixo detalhado:

(...)

Esse conjunto de operações está de acordo com a Ata da 490ª reunião do Conselho de Administração da Jalles Machado S/A, ocorrida em 17/07/2014, vista no Anexo 2.3 da resposta ao TIF01, em que foi aprovada a participação da Fiscalizada no capital social da Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, bem como aprovou a transferência dos ativos vinculados à produção de álcool para essa entidade. Nesse documento, explicitou-se que a referida transferência ocorreu para "possibilitar a estruturação de duas operações financeiras de emissão de certificados de recebíveis imobiliários da Gaia Securitizadora S.A.".

A contribuinte esclarece que a constituição da Jalles Empreendimentos teve justamente a finalidade de levantar recursos financeiros por meio da CRI:

Para não restar dúvida, embora inexista questionamento quanto à criação da JALLES EMPREENDIMENTOS, muito menos a respeito da operação de certificado de recebíveis imobiliários – CRI -, é importante esclarecer que referido título de crédito nominativo e escritural, previsto na Lei n. 9.514/97, configura relevante instrumento de financiamento privado a ser emitido por companhias securitizadoras.

Trata-se, portanto, de **uma alternativa de financiamento a partir de certas operações imobiliárias**, entre elas o aluguel de imóveis. A partir de tais recebíveis, que são créditos, é possível ter lastro para a emissão e negociação via securitizadora.

Em regra, dentro da legislação e por prática usual e normal de mercado, é imprescindível a criação de uma pessoa jurídica que esteja voltada exclusivamente para a operação, não possuindo outros tipos de negócios e compromissos. Ademais, havia a necessidade para viabilizar referida operação da existência dos recebíveis – alugueis.

Daí porque, houve inicialmente a criação da JALLES EMPREENDIMENTOS, uma vez que esta, sendo titular dos bens, seria capaz de realizar uma operação de CRI, ao ter um contrato de aluguel (recebíveis) que dariam lastro dos títulos a serem emitidos e negociados.

O Certificado de Recebíveis Imobiliários – CRI, conforme dispõe o art. 6º da Lei 9.514/97, é título de crédito nominativo, de livre negociação, lastreado em créditos imobiliários e constitui promessa de pagamento em dinheiro. De fato, a contribuinte comprova nos autos que realizou contrato de mútuo com a Jalles Empreendimentos, logo após esta receber os créditos da companhia securitizadora.

Ora, isso demonstra que a reestruturação se operou de forma lícita e de acordo com as formalidades exigidas, teve uma finalidade extra tributária, não podendo ser reputado nenhum abuso ou fraude à contribuinte, como de fato não o foi.

Quanto à alegação de que as despesas não seriam necessárias uma vez que os bens já foram da Recorrida, deve-se observar que não é a origem dos bens que define se eles são necessários ou não, mas a sua utilidade para a operacionalização da pessoa jurídica.

A equipe de professores da USP nos ensina que despesa é o consumo de bens ou serviços que, direta ou indiretamente, ajuda a produzir uma receita. Diminuindo o ativo ou aumentando o passivo, uma despesa é realizada com a finalidade de se obter uma receita cujo valor se espera que seja superior à diminuição que provoca no patrimônio líquido.¹

¹ Equipe de professores da FEA/USP. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 66.

Prescreve a lei que são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas operacionais admitidas são as *usuais* ou *normais* nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa. As despesas necessárias configuram aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506/1964, art. 47; art. 299 do RIR/1999 – vigente à época dos fatos).

Interpretando esse preceito, a Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo CST n. 32/1981, para afirmar:

[...] 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. 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.

Conforme esclarecem Marcelo Magalhães Peixoto e Edmar Oliveira Andrade Filho²:

Esses critérios ou requisitos de dedução são baseados em vínculos das despesas com a atividade da empresa e com a manutenção da fonte produtora. A expressão “fonte produtora” não diz respeito apenas a um processo de produção de bens, mas abrange toda e qualquer estrutura aportada numa sociedade empresária ou simples (ou em sociedades equiparadas a pessoas jurídicas) como instrumento para geração de receita.

Os valores pagos a título de aluguel de imóveis e equipamentos necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Segundo Bulhões Pedreira, nem a Lei poderia vedar uma dedução deste tipo.

Para José Luiz Bulhões Pedreira³:

[...] o acréscimo patrimonial que constitui renda tributável é formado pela diferença entre as receitas e os custos necessários para ganhá-las, e é inconstitucional a lei (a) que define como base de cálculo a receita bruta ou uma porcentagem dessa receita, ou (b) que prescreve a determinação do lucro real computando receitas, porém vedando a dedução de custos necessários para ganhá-las.

Logo, a vista dos documentos carreados aos autos, constata-se que a contribuinte nada mais fez do que realizar uma reorganização societária da maneira que entendeu mais

² Peixoto, M. M., & Andrade Filho, E. O. (2023). Uma Nova Leitura sobre o Conceito de “Despesa Necessária” para Fins de Cálculo do Lucro Real. *Revista Direito Tributário Atual*, (55), 403.

³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda: lucro da pessoa jurídica: compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo* n. 207. Rio de Janeiro, 1997, p. 401.

conveniente, com justo motivo, tendo-se em conta a prova da operação de CRI e o mútuo realizado entre as pessoas jurídicas. Pode até ser que as empresas, em razão desta reorganização, tenham reduzido a carga tributária, contudo, nada foi comprovado nos autos a esse respeito ou a respeito de ter havido um abuso para fins de redução de carga tributária.

O fato é que, tudo que consta dos autos, me leva a conclusão que o procedimento societário realizado pela Recorrida não incorreu em nenhuma irregularidade, nem a dedutibilidade das despesas com aluguel da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que se operou nos termos do art. 299 do RIR/99, por serem estas despesas necessárias ao desenvolvimento da atividade agroindustrial desenvolvida pela Recorrida.

Posto isso, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo o acórdão *a quo* e respectivo cancelamento do Auto de infração.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, redator do voto vencedor

Apesar do bem fundamentado voto da eminente relatora, dele divirjo.

Trata-se de recurso de ofício à decisão em que a DRJ julgou procedente a impugnação a auto de infração. Tratou de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com multa de 75% e juros moratórios, para os anos-calendário de 2016 a 2019. Assim resumiu os fatos o Termo de Verificação Fiscal (TVF, fl. 52):

Dos fatos verificados durante a ação fiscal, constatou-se que a Jalles Machado S/A (Jalles Machado/FISCALIZADA), transferiu, por integralização de capital, a valor contábil, um imóvel rural, com as respectivas benfeitorias, à Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, tributada pelo lucro presumido, cujos sócios são os mesmos da Jalles Machado.

Em seguida, a Jalles Machado passou a alugar esse mesmo imóvel, o que resultou em acréscimo de dispêndios com aluguéis e conseqüente redução da sua carga tributária, mediante a dedução do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Nos tópicos abaixo, analiticamente, evidenciar-se-ão várias constatações mediante as quais, em seu conjunto, comprova-se a indedutibilidade dessa despesa para fins de apuração do IRPJ e a CSLL.

A DRJ entendeu que não há um conjunto indiciário robusto a demonstrar que se trate de uma operação fraudulenta e que é totalmente descabida a glosa de despesa em tela:

De qualquer sorte, a Fiscalização não acusa a impugnante de ter praticado nenhum ato simulação ou fraude e ao mesmo tempo afirma que havia uma causa extratributária para os atos praticados, logo, é totalmente descabida a glosa de despesa em tela.

Assim, não existindo qualquer ilicitude nos atos praticados pela impugnante, não há dúvida que o aluguel de propriedade e máquinas rurais por uma empresa agrícola é despesa necessária e usual para esse tipo de atividade.

Afirma a DRJ que “a Fiscalização alega que houve uma economia indevida de tributos, mas não alega qual o ilícito praticado pela impugnante”. Sustenta a DRJ que havia uma causa extra tributária para os atos praticado pela impugnante e seu sócio, e que 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. Assim sendo, seria descabido negar a dedutibilidade de despesa com aluguel de propriedade imobiliária e maquinário rurais para a impugnante, empresa agrícola, “pois é inegável que se trata de despesa necessária e usual para o tipo de atividade exercida”.

As despesas incorridas pelas pessoas jurídicas, para que possam ser tidas como dedutíveis da base impositiva 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 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.

Entendo que os dispêndios com aluguéis de seus próprios bens, depois de cedidos, 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, constituindo ato de liberalidade no interesse real de terceiro. Neste sentido foi preciso o TVF (e-fls. 56 e ss)

(...)

Em 16/06/2014, menos de dois meses após a constituição da Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, Jalles Machado S.A. celebra dois contratos de locação com a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, conforme Anexo 1.1 da resposta ao TIF02.

O primeiro contrato é relativo à locação do bem imóvel denominado Fazenda Lavrinha São Sebastião, objeto das matrículas nº 17.658 e 18.345, do 1º Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Goianésia – Goiás, enquanto o segundo contrato diz respeito aos equipamentos presentes no imóvel especificado no primeiro contrato.

Dessa forma, os contratos se referem ao imóvel e equipamentos onde a Jalles Machado S.A. mantém a operação de sua filial para produção de etanol e açúcar, compreendendo a Fazenda Lavrinha São Sebastião, edificações, benfeitorias, máquinas e equipamentos industriais, de acordo com esclarecimentos prestados pelo contribuinte na resposta ao TIF02.

A totalidade dos direitos creditórios da Locadora junto à Locatária, provenientes desses contratos, foram cedidos pela Locadora a companhias securitizadoras, conforme visto no

item 4 das considerações, no contrato de locação, apresentado na resposta ao TIFP da Jalles Imobiliária.

Assim, os bens repassados pela Jalles Machado S.A. à Jalles Imobiliária em 31/05/2014, como integralização de capital, foram, em sequência, em 11/07/2014, objeto da operação de securitização de recebíveis imobiliários. As operações de recebíveis constam da resposta ao TIFP da Jalles Machado, Anexo 2.1 – Contratos CRI.

Os valores dessas operações de recebíveis, de acordo com a resposta ao TIFP da Jalles Machado item 2, Anexo 2.2 somam R\$ 79.839.548,88, detalhado da seguinte forma:

(...)

Em seguida, esses valores recebidos pela Jalles Imobiliária foram repassados à Jalles Machado S.A., à título de empréstimo, conforme demonstrado na conta contábil 224150 - Mutuo Intercompany. Nos anos de 2014 e 2015, houve o recebimento de R\$ 84.046.622,51, de acordo com a contabilidade da Jalles Imobiliária, abaixo detalhado:

(...)

Esse conjunto de operações está de acordo com a Ata da 490ª reunião do Conselho de Administração da Jalles Machado S/A, ocorrida em 17/07/2014, vista no Anexo 2.3 da resposta ao TIF01, em que foi aprovada a participação da Fiscalizada no capital social da Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, bem como aprovou a transferência dos ativos vinculados à produção de álcool para essa entidade. Nesse documento, explicitou-se que a referida transferência ocorreu para “possibilitar a estruturação de duas operações financeiras de emissão de certificados de recebíveis imobiliários da Gaia Securitizadora S.A.”.

Assim, vê-se que a Jalles Imobiliária não foi beneficiária final das operações financeiras em questão, sendo, apenas, uma estrutura jurídica criada para tornar viável a obtenção dos valores buscados nas operações de securitização de recebíveis imobiliários anteriormente apresentados.

É importante observar que a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, desde a sua constituição, realizou apenas a atividade operacional de aluguel de patrimônio à Jalles Machado S.A., conforme visto na contabilidade da imobiliária, dos anos de 2014 a 2018 (arquivo não paginável - Contabilidade Jalles Imobiliária).

A outra fonte de receita informada pela Jalles Imobiliária refere-se a juros por valores repassados à Fiscalizada à título do mútuo, detalhado anteriormente.

Por essas informações, nota-se que a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários não apresenta atividades empresariais de qualquer espécie, inexistindo a articulação de fatores produtivos para a produção ou circulação de bens ou serviços.

A constituição de uma pessoa jurídica, a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, pela Jalles Machado S.A., com o repasse do imóvel denominado ‘Fazenda Lavrinha de São Sebastião’, de matrículas nº 17.658 e 18.345, bem como as benfeitorias existentes nesse imóvel, à título de integralização de capital, teve por finalidade viabilizar uma operação financeira, e não de realizar qualquer tipo de atividade econômica, visto que a Jalles Imobiliária somente apresentou receitas desse aluguel e receitas financeiras decorrentes do mútuo realizado também com sua controladora, Jalles Machado S.A.

Como consequência dessa operação, a FISCALIZADA alugou o imóvel e demais benfeitorias que antes lhe pertenciam, arcando, conseqüentemente, com o pagamento de aluguel desses bens.

Essas operações ocasionaram economia indevida de tributos, por terem gerado despesas que não satisfizeram as condições de necessidade, usualidade e normalidade exigidas pela legislação de regência.

Mesmo afirmando (segundo seu entendimento) que não houve fraude, a DRJ não poderia sustentar que a licitude (que defende) das operações (cessão de imóveis e imobilizados em que funciona a contribuinte e concomitante tomada em aluguel dos mesmos) redundaria na necessidade da despesa. Entendo que 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. Apesar de lícita, se assim denominarmos a operação destituída de qualquer elemento caracterizador de uma fraude.

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 lançados de ofício são devidos. Um passo seguinte seria decidir se foi criado pelas pessoas físicas e jurídicas envolvidas um arcabouço jurídico com objetivo doloso de gerar despesas desnecessárias (fraude). Esta segunda decisão faz-se nestes autos desnecessária, já que não houve a acusação de cometimento de fraude ou 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 acusação de cometimento de fraude ou qualificação da multa de ofício.

A Recorrida (Jalles Machado S.A.) criou terceira empresa e cedeu a esta terceira o imóvel denominado ‘Fazenda Lavrinha de São Sebastião’, de matrículas nº 17.658 e 18.345, bem como as benfeitorias existentes nesse imóvel, à título de integralização de capital para tomá-los em aluguel (deste terceiro) para o funcionamento do mesmo empreendimento sucroalcooleiro, em flagrante prejuízo de suas (Jalles Machado S.A.) operações comerciais e industriais, com a criação de despesas que serviram para diminuir seu lucro real tributado. Conseguiu também piorar suas condições de solvabilidade (já que criou despesas que não existiam e se desfez de bens essenciais às suas operações principais), em prejuízo de seus credores, inclusive o Fisco.

O lucro das operações ficou com os sócios e o terceiro (Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários). Resta caracterizado o caráter de benevolência e liberalidade das operações, a desconexão com suas atividades ordinárias, já que para desempenhar suas atividades empresariais, a Jalles S.A. não necessitaria realizar esses desembolsos financeiros à título de aluguel. Entendo que as operações trouxeram um evidente prejuízo à Jalles Machado S. A. (Recorrida), razão da indedutibilidade das despesas de aluguel. Assim propriamente dispôs o TVF:

Os critérios de dedutibilidade de despesa, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, são os apresentados no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, abaixo transcrito:

Art. 47 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Dos fatos apresentados neste relatório, conclui-se que os gastos de aluguel despendidos pela FISCALIZADA não satisfazem as condições de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais.

Esses dispêndios não são necessários, visto que são provenientes de ativos que nunca saíram da propriedade de fato da contribuinte, sendo apenas transferidos a uma pessoa jurídica, constituída pela Fiscalizada, com o fim de permitir a formação de recebíveis de aluguel para obter créditos financeiros junto a uma securitizadora.

Com efeito, para desempenhar suas atividades empresariais, a Jalles S.A. não necessitaria realizar esses desembolsos financeiros à título de aluguel.

O Parecer Normativo PN CST nº 32/81 esclarece, sobre essa questão, que:

(...) o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que sejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

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.

Dessa forma, inexistindo de fato o repasse dos ativos detalhados neste relatório, e o consequente aluguel dos imóveis e benfeitorias, pela Jalles Machado S.A., serão glosados os valores referentes a esses dispêndios, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esses montantes foram especificados pela Fiscalizada, conforme resposta ao TIF04:

Os gastos com aluguel foram reconhecidos no custo de produção e em despesas operacionais de acordo com a utilização de cada bem.

Foram apresentados na ECF na conta 425153 e lançados no bloco L300 de acordo com o plano de referencial apresentado no registro I050.

O quadro, apresentado nessa mesma resposta, demonstra os seguintes valores de dispêndios com os aluguéis em questão:

Conta referencial	2016	2017	2018	2019
3.01.01.03.01.01	7.226.595,58	21.624.478,82	22.123.323,59	23.319.786,26
3.01.01.07.01.18	611.044,69	1.827.952,23	1.865.248,53	1.952.526,01
3.11.01.03.01.01	10.339,58	92.302,78	49.515,00	46.932,54
3.11.01.07.01.18	874,27	7.804,65	4.182,13	3.916,82
Total Geral	7.848.854,12	23.552.538,48	24.042.269,25	25.323.161,63

Esses valores são compatíveis com os constantes da contabilidade da Jalles S.A., lançados na conta 425153 - Aluguel de Maquinas e Equipamentos – UOL, conforme detalhamento no anexo I deste termo.

Considerando-se a independência econômica da instituição/empresa/entidade Jalles Machado S. A entendo que o único planejamento que poderia justificar a dedutibilidade de despesas, e sua necessidade, seria aquele que visasse o lucro e a sobrevivência da própria Jalles

Machado S. A. 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 ela (Jalles Machado S. A).

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 tributário, 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.

Neste sentido também registrou a declaração de voto no Acórdão da DRJ, que reproduzimos a seguir por aderir aos seus fundamentos:

(...)

Quanto à mencionada segregação de atividades, para fins de uma eventual qualificação da multa de ofício, a Fiscalização não fez nenhuma imputação de ilicitude tributária fundamentada na simulação ou fraude; ao contrário, reconheceu que, embora houvesse um evidente benefício fiscal, existia também uma estrutura jurídica criada para tornar viável a obtenção dos valores buscados nas operações de securitização de recebíveis imobiliários, já que a empresa Jalles Imobiliária não foi a beneficiária final das operações financeiras de emissão de Certificado de Recebíveis Imobiliários (CRI).

(...)

Obviamente, todas estas operações, ocorridas dentro do conglomerado empresarial delineado nos autos, só se justificam pela vantagem tributária que proporcionaram às duas empresas em conjunto, o que somente ocorreu pelo fato das duas empresas possuírem mesma diretoria executiva, materializada dentro da empresa da Jalles Machado S.A., e pertencerem praticamente ao mesmo proprietário.

De fato, a separação do patrimônio em duas empresas teve um evidente benefício tributário, na medida em que uma das empresas (Jalles Machado S.A.), que continuou explorando a atividade de produção do açúcar, etanol e outros derivados do processo de extração do caldo da cana-de-açúcar – atividade tradicionalmente com reduzida margem de lucro – sempre foi tributada pelo lucro real e a segregação patrimonial gerou apenas um custo (despesa de aluguel) dentro do processo produtivo; enquanto a outra Jalles Imobiliária (Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários), que tinha como única fonte de renda as receitas financeiras decorrentes do contrato de mútuo realizado também com sua controladora, sempre foi tributada pelo Lucro Presumido, conforme ECF's do período, e a segregação ventilada ocasionou apenas receita para a última empresa mencionada.

Apesar disso – considerando que os bens, antes e após locação, eram utilizados exclusivamente pela atividade da empresa Jalles Machado S.A. e que a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários não exerceu atividades empresariais de qualquer espécie da agroindústria, inexistindo a articulação de fatores produtivos para a produção ou circulação de bens ou serviços –, não se consegue ver um objetivo econômico e administrativo nesta separação, além do benefício tributário. Assim, a separação de atividades radicalmente diferentes faz com que esta separação possa ser aceita como decorrente de um planejamento

estratégico e artificial, com reflexos também tributários, uma vez que, com a interposição da empresa Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários, o regime jurídico tributário do Fundo de Investimento Imobiliário escapa da aplicação art. 2º da Lei 9779/1999.

Observa-se também que a acusação apontada pela Fiscalização não tem relação com a mera segregação de atividades, nem com a simulação ou fraude tributária para categorizar uma eventual qualificação da multa de ofício (150%), mas a atos praticados em momento posterior, mais precisamente: a apropriação (dedução), na apuração do IRPJ e da CSLL, de despesa de aluguel – proveniente de uma estrutura jurídica engendrada a partir de atos de liberalidade entre empresas dependentes –, que foi gerada dentro do conglomerado empresarial para viabilizar uma operação financeira e, com isso, essa despesa não preencheria as condições de necessidade e usualidade ou normalidade exigidas pela legislação de regência.

Para resolver a questão ora estabelecida, é concebido que a dedutibilidade de uma despesa, no âmbito do IRPJ/CSLL, há de estar atrelada à receita que ela possa produzir, em razão da natureza ou da essencialidade do bem ou do serviço adquirido, e deve estar relacionada às transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Não há receita sem custos; e não há receita sem despesas. Estabelecidas estas premissas importa abordar **dois aspectos (duas hipóteses)**:

01. A conduta adotada de transferir os bens para outra empresa vinculada com o pagamento de aluguéis poderá implicar (com alguma reserva) aumento de produtividade e redução de custos percapita e, conseqüentemente, aumentos do lucro e de sua tributação? Entendo que, numa empresa industrial com capacidade ociosa decorrente da ausência de bens no processo produtivo, tal conduta poderá representar aumento da produção (pela via da produtividade), de vendas e de receita. Porém, na situação dos autos a empresa autuada já tinha todos os fatores de produção em seu parque industrial; ou seja, a despesa de aluguel é originada de ativos que nunca saíram da sua posse e propriedade, sendo apenas transferidos a outra empresa vinculada por meio de uma operação de geração de novas quotas totalmente subscritas pela sócia Jalles Machado e integralizadas pelos bens que foram cedidos a título de aluguel. Assim, não há como acolher uma despesa essencial às suas atividades – havida como usual ou necessária –, com fundamento em liberalidade de despesa gerada dentro de empresas vinculadas, totalmente dependentes; e

02. Excluída a hipótese de dedutibilidade narrada acima (item 01), uma outra questão se sobressai: a referida despesa implicaria crescimento de receita? Com certeza não, pois a receita depende de muitas outras variáveis e muito menos de um deleite dos seus administradores para a constituição de uma nova pessoa jurídica, a Jalles Machado Empreendimentos Imobiliários LTDA, que tinha por finalidade viabilizar uma operação financeira, e não de realizar qualquer tipo de atividade econômica relacionada ao objeto social da Jalles Machado. Assim como na hipótese 01, trata-se de despesa gerada a partir da mera liberalidade da empresa, não sendo necessária às suas atividades.

Via de regra, a geração de uma despesa levado a efeito por conglomerados empresariais é motivada pela busca por uma melhor eficiência e controle de gastos das sociedades envolvidas, as quais buscam reduzir e/ou otimizar os seus custos, principalmente aqueles relacionados às atividades administrativas e operacionais das respectivas sociedades.

Assim, incorrendo em despesas necessárias, normais e usuais ao desenvolvimento do seu objeto social, a sociedade empresarial pode apropriar (deduzir) estas despesas na apuração do Lucro Real e da base ajustada da CSLL.

Para tanto, o Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR, Decreto nº 9.580/2018) estabelece em seu art. 311 que (art. 299 do RIR/1999, Decreto 3.000/1999):

(...)

Esses comandos normativos estabelecem que o conceito de necessidade está relacionado à essencialidade da despesa para a atividade da empresa.

Nessa ordem, não se põem como gastos essenciais os valores consumidos dentro da empresa decorrentes da própria vontade do contribuinte, desconectados com o desenvolvimento e a desenvoltura dos objetivos sociais da empresa, mais precisamente, do lucro de sua produção, este configurado como um fato econômico e jurídico que constitui a materialidade do IRPJ e da CSLL.

Nos moldes ora estabelecidos entre as empresas, as despesas de aluguéis não seriam necessárias na empresa autuada, por não concorrerem para a melhoria de sua produção, não contribuindo para o aumento de produtividade, e não guardam razoabilidade com a dimensão da empresa que já detinham todos os fatores de produção de seu objeto social. Essas despesas não atendem à “teoria da causalidade”, por não terem a capacidade de serem causa de incremento de receita ou desenvolvimento da atividade empresarial da empresa Jalles Machado S.A.

Assim, as despesas de aluguéis não apresentam qualquer relação com a atividade fim da empresa autuada (contribuinte), **possuindo caráter de mera liberalidade do empresário** para viabilizar exclusivamente uma operação financeira de outra empresa e, com isso, “possibilitar a estruturação de duas operações financeiras de emissão de certificados de recebíveis imobiliários da Gaia Securitizadora S.A”, conforme **Ata da 490ª** reunião do Conselho de Administração da Jalles Machado S/A.

Com relação aos atributos da usualidade ou normalidade da despesa, a sua verificação deve ser feita sob uma perspectiva objetiva, levando-se em consideração o que o comando normativo, quando autoriza a dedutibilidade, tem por propósito estabelecer que é aquela que se verifica comumente no tipo de operação e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.

Em razão de gerar a despesa de aluguel a partir de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido de realização de ato para atender uma operação financeira, estranho aos objetivos sociais da empresa autuada do ramo industrial (atividade de produção do açúcar, etanol e outros derivados do processo de extração do caldo da cana-de-açúcar), entendo que se trata de despesa não costumeira, não usual.

Nesse sentido, recorrendo ao art. 47 da Lei 4.506/64 (art. 311 do RIR/2018), fica claro que o comando normativo dessa regra é impedir a diminuição do lucro em razão de atos de liberalidade ou do emprego de recursos em atividades que em nada contribuem economicamente com seu objeto (ensinamentos: Luis Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto. "Sobre a tributação dos "lucros disponibilizados do exterior", in Valdir de Oliveira Rocha (coord.). Imposto de Renda: Alterações Fundamentais, vol. II, São Paulo, Dialética. 1998, p. 135).

Ainda dentro dos ensinamentos de Luis Eduardo Schoueri, observa-se que a geração da despesa de aluguel para a situação narrada nos autos, por configurar uma despesa decorrente de atos de mera liberalidade dos administradores da empresa autuada, consoante os termos da **Ata da 490ª** reunião do Conselho de Administração, **constitui-se em um ato anormal de gestão** e, portanto, trata-se de uma despesa indedutível, já que a criação dessa despesa não teria a finalidade de custear a exploração da atividade econômica por intermédio do funcionamento normal da empresa ou da fonte produtora dos seus rendimentos.

Dessa maneira, evidenciada uma despesa criada apenas dentro da estrutura jurídica por mera liberalidade do empresário e desprovida de elemento fático e jurídico do objeto social da empresa autuada, reputo correta a glosa desta despesa.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a glosa das despesas.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa