



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720114/2011-12
ACÓRDÃO	1102-001.872 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDE DE POSTOS SETE ESTRELAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESAS DE ALUGUEL. OPERAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS. NECESSIDADE. NORMALIDADE. USUALIDADE. ATRIBUTOS AUSENTES. GLOSA. PERTINÊNCIA.

A existência de vínculo societário entre locador e locatário não constitui, por si só, hipótese legal de indedutibilidade de despesas. Mas, para fins de determinação do lucro real, a dedutibilidade de despesas, dentre elas a de locação, rege-se pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade previstos no art. 299 do RIR/1999. Ausentes tais atributos, a glosa é medida que se impõe.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO REFLEXO. SEGUE A SORTE DO PRINCIPAL.

Sendo mantida a glosa de despesas de aluguel na apuração do lucro real para fins de IRPJ, deve ser confirmado, por consequência lógica, o lançamento reflexo da CSLL relativo aos mesmos períodos de apuração.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo vício formal capaz de comprometer a validade do lançamento, e tendo sido assegurados o contraditório e a ampla defesa, não há nulidade a ser reconhecida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário - vencidos os Conselheiros Gabriel Campelo de Carvalho (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal em que se examinam lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e, como lançamento reflexo, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, constituídos contra REDE DE POSTOS SETE ESTRELAS LTDA, em razão de glosa de despesas de aluguel consideradas, pela fiscalização, não dedutíveis na apuração do lucro real, relativamente aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Conforme narrado no Termo de Verificação Fiscal, o procedimento fiscal teve por objeto averiguar a regularidade fiscal da contribuinte em relação ao IRPJ e reflexos, no período indicado, em contexto no qual a fiscalizada atua no comércio varejista de combustíveis automotores, estruturada como rede de postos, tendo registrado receita bruta anual superior a R\$ 150 milhões em 2010. A mesma peça fiscal aponta, como motivação determinante do lançamento, a identificação de “montantes expressivos de despesas de aluguel” deduzidos do lucro líquido, pagos a locadores pertencentes ao mesmo grupo empresarial, e sustenta que tal operação redundaria em “grande vantagem financeira para o grupo”, pelo contraste de regimes de apuração (lucro real na fiscalizada e lucro presumido no locador). Afirma, ainda, que teria ficado “caracterizada a anormalidade” das despesas, por não estarem “de acordo com o que seria normal

e necessário” à atividade operacional, concluindo pela ilegitimidade da dedutibilidade e, por conseguinte, pelo lançamento de ofício do IRPJ e do reflexo de CSLL.

A seguir, a transcrição do trecho do TVF indicado nos autos:

"OBJETO DA AÇÃO FISCAL: Verificar a regularidade fiscal no que se refere ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ e seus reflexos nos anos calendário de 2007 a 2010.

ATIVIDADE ECONÔMICA DA FISCALIZADA: Atua no ramo de comércio varejista de combustíveis automotores, constituindo se numa rede de 27 postos na região com receita bruta anual superior a R\$ 150 milhões em 2010.

DESPESAS DE ALUGUEL: O contribuinte deduziu do seu lucro líquido montantes expressivos de despesas de aluguel, despesas essas pagas a locadores que pertencem ao mesmo grupo empresarial. Tal operação redundou numa grande vantagem financeira para o grupo na medida em que reduziu significativamente o recolhimento de tributos federais (enquanto a fiscalizada é tributada no lucro real, o braço locador opta pelo lucro presumido). Por outro lado, ficou caracterizada a anormalidade das referidas despesas, à medida que elas não estiveram de acordo com o que seria normal e necessário para a atividade operacional da fiscalizada, o que, portanto, ilide a dedutibilidade das mesmas para fins fiscais

IRPJ: O contribuinte optou pela forma de tributação de lucro real trimestral, e, em razão da não dedutibilidade das despesas de aluguel apuradas pela fiscalização nos termos do item “2.1” a “2.3” do presente Termo, foi efetuado o lançamento ofício dos valores devidos (vide item “3.1”).

CSLL: Como consequência dos efeitos da desconsideração das despesas de aluguel para fins de apuração do IRPJ devido, foi efetuado o lançamento reflexo de ofício

da contribuição para os mesmos períodos de apuração (vide item “3.2”).”

No plano procedimental, o TVF relata a abertura do procedimento fiscal com a emissão do mandado e a lavratura do termo de início, ocasião em que foram requisitados, entre outros documentos, os registros contábeis dos períodos sob verificação. Em seguida, a contribuinte apresentou resposta e documentação, sendo posteriormente intimada a exibir os contratos de aluguel vigentes no período fiscalizado e eventuais aditivos, além de planilhas-resumo das despesas por estabelecimento, tudo o que foi juntado aos autos. Na sequência, houve registro de termo de continuidade e expedição de intimação complementar voltada a esclarecimentos específicos relativos a determinada filial, igualmente atendida pela interessada.

Em 22/08/2011 foram formalizados os Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, com exigência composta de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora. Nas razões recursais, a Recorrente quantifica os autos de infração em R\$ 6.056.504,44, a título de IRPJ, e R\$ 2.194.652,30, a título de CSLL, valores que abrangeriam principal, multa e juros. O fundamento material do lançamento consistiu, essencialmente, na desconsideração fiscal das despesas de aluguel reputadas “anormais” e “não necessárias”, tendo-se atribuído, ainda, contornos de simulação pelo fato de os contratos envolverem locadores integrantes do mesmo grupo econômico, com incidências tributárias diferenciadas.

A contribuinte apresentou impugnação tempestiva, na qual, em síntese, sustentando que a exigência de IRPJ e CSLL decorre da glosa de despesas com aluguéis reputadas “inedutíveis” pela fiscalização, embora, segundo a impugnante, sejam gastos inerentes ao seu negócio e, portanto, necessários, usuais e normais.

No plano formal, a defesa alegou ofensa ao princípio da legalidade e nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação e por ausência de descrição válida dos fatos, invocando os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e afirmou que o enquadramento legal indicado não demonstraria qualquer ilicitude da conduta. Ainda sob o ângulo formal, sustentou ausência de motivação, o que, para a impugnante, comprometeria a validade do ato administrativo de lançamento.

No mérito, defendeu a dedutibilidade dos aluguéis como despesa operacional à luz do art. 299 do RIR/99, argumentando que a locação é pressuposto para a constituição/manutenção do estabelecimento e que a fiscalização não poderia desconsiderar contratos válidos apenas por supor anormalidade; enfrenta especificamente o fato de 25 imóveis serem locados da VCT Administração e Participações Ltda., afirmando que isso não retira a necessidade do gasto e que a VCT seria empresa autônoma, com atividade de administração de bens próprios, inclusive com aquisição de diversos imóveis no período fiscalizado e locações a múltiplos terceiros, afastando, segundo a tese, intenção exclusiva de economia tributária, fraude ou simulação. Ao final, requereu a anulação do lançamento, tanto pelos vícios formais quanto pela improcedência da glosa

Em primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – DRJ/CTA proferiu o Acórdão nº 06-58.655, em sessão de 17 de abril de 2017, julgando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário. Para cumprimento da determinação de transcrição literal e integral, reproduz-se, a seguir, a ementa do acórdão de primeira instância tal como constante dos autos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DESPEAS SIMULADAS.

Há simulação quando o contribuinte apresenta instrumento contratual no qual negocia com pessoas físicas e jurídicas que, ou fazem parte de seu quadro societário ou são controladas pelos mesmos sócios de seu quadro social, demonstrando com isso que a referida negociação não se deu de forma livre e independente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

A decisão da DRJ adotou como premissas centrais: (i) a inexistência de nulidade processual, por não se enquadrar o caso nas hipóteses legais; e (ii) a caracterização de “despesas simuladas”, apontando que haveria simulação quando o contribuinte negocia, por instrumento contratual, com pessoas físicas ou jurídicas vinculadas ao mesmo núcleo societário, o que evidenciaria ausência de negociação “livre e independente”. Nessa linha, a DRJ manteve integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL.

Intimada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, e, no mérito, sustenta que o processo versa sobre glosa de despesas de aluguel e que a fiscalização, embora tenha exigido e recebido contratos, planilhas, laudos e documentação correlata, teria buscado descaracterizar a

necessidade e a normalidade das despesas por presunção de planejamento tributário, em razão de o locador integrar o mesmo grupo. Afirma que, para atividade de revenda varejista de combustíveis, a ocupação de imóveis em pontos estratégicos constitui condição operacional determinante, de modo que a locação é, por definição, despesa necessária e usual. Ressalta, ademais, que um imóvel apto a posto de gasolina possui especificidades e condicionantes regulatórias, o que inviabiliza comparação simplista e reforça a necessidade de análise concreta do ponto, do ramo e das condições contratuais.

A Recorrente também argumenta que a autuação não se sustentaria por ausência de prova de inexistência da despesa, de fraude documental ou de falta de efetiva ocupação, apontando que “o Fiscal não atacou a necessidade propriamente dita”, mas a composição societária dos contratos, e questiona, em tom crítico, se haveria lançamento caso os contratos fossem com terceiros. Aduz que a ação fiscal teria sido pautada em meras presunções, pretendendo inverter o ônus da prova, e invoca entendimento administrativo no sentido de que, comprovada a existência real do serviço/despesa, a presença de partes relacionadas não seria suficiente, por si, à descaracterização. Ao final, requer o provimento do recurso, com o cancelamento do lançamento, inclusive sob alegação de nulidade do auto, além de reiterar requerimentos de prova e sustentação oral.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Gabriel Campelo de Carvalho**, Relator.

Admissibilidade

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 16/05/2017 e, na mesma data, 16/05/2017, interpôs o presente Recurso Voluntário. Verificada a tempestividade e o atendimento dos requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/1972, conheço do recurso.

Preliminares

A Recorrente sustenta, em síntese, a nulidade do lançamento por vícios formais e por suposta motivação baseada em presunções, alegando, ainda, que teria havido indevida inversão do ônus probatório e inconsistências na caracterização de simulação. Não identifico, contudo, hipótese concreta de nulidade apta a comprometer o lançamento sob o prisma do Decreto nº 70.235/1972. O auto descreve a infração, delimita os períodos, indica a consequência fiscal pretendida e se apoia em relatório fiscal que explicita a razão da glosa; houve ciência, impugnação, apreciação em primeira instância e interposição de recurso, evidenciando o efetivo exercício do contraditório e da ampla defesa. Eventuais divergências quanto ao acerto do enquadramento jurídico ou quanto à suficiência do conjunto probatório dizem respeito ao mérito, e não a defeito formal invalidante. Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Quanto à decadência, considerando que os fatos geradores abrangem 2007 a 2010 e os Autos de Infração de IRPJ e CSLL foram formalizados em 22/08/2011, não se vislumbra, pelos arts 150 ou 173 do CTN, o transcurso de prazo decadencial.

Mérito

O cerne da controvérsia reside em definir se as despesas de aluguel suportadas pela Recorrente, na exploração de rede de postos de combustíveis, podem ser glosadas, para fins de IRPJ e de CSLL, pelo simples fato de os locadores integrarem o mesmo grupo econômico e por suposta “anormalidade” de valores, tendo a fiscalização atribuído à estrutura contratual contornos de simulação.

A legislação do imposto de renda, vigente no período, estabelece que a apuração do lucro real parte do lucro líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas. Nesse contexto, as despesas operacionais necessárias à atividade da empresa, usuais e normais, e que estejam devidamente comprovadas e escrituradas, à luz do art. 299 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), tendem a ser dedutíveis, ressalvadas as vedações legais específicas. A fiscalização, ao glosar despesas de aluguel, invoca a ausência de necessidade/normalidade e, adicionalmente, qualifica o conjunto como “simulado” por envolver partes relacionadas e por supostamente visar vantagem tributária decorrente de regimes distintos (lucro real versus lucro presumido).

O primeiro ponto a enfrentar é que a mera existência de vínculo societário ou de pertencimento ao mesmo grupo econômico não constitui, por si, vedação legal à dedução de despesas de aluguel. O sistema do IRPJ não contém, para os exercícios aqui tratados, regra geral que proíba a dedução de aluguel pago a pessoa jurídica vinculada, desde que atendidos os requisitos materiais de efetividade, vinculação e normalidade. O que a lei exige, em essência, é que a despesa seja real, necessária, usual e normal, e que se destine à manutenção da fonte produtora ou à atividade operacional, sem se confundir com distribuição disfarçada de lucros ou com atos simulados. Assim, eventual desconsideração depende de demonstração de que o pagamento não corresponde a contraprestação efetiva, ou de que os valores se prestam a remunerar capital/sócios sob outra roupagem, ou de que os contratos não refletem substância econômica.

Nos autos, os elementos indicam que a própria ação fiscal se desenvolveu mediante sucessivas intimações voltadas à coleta de contratos de locação e planilhas-resumo por estabelecimento, documentos que foram apresentados pela contribuinte. O TVF registra, inclusive, a entrega de planilhas e contratos em 28/03/2011, e não se extrai, dos trechos disponíveis, conclusão peremptória de inexistência de pagamento, de ausência de ocupação ou de falsidade documental. Em outras palavras, a discussão desloca-se do plano da materialidade da despesa para o plano valorativo.

Sobre a materialidade, a premissa que se afigura mais consistente é a de que despesas de locação de imóveis utilizados como postos de combustíveis, em rede com dezenas de

estabelecimentos, possuem conexão direta com a atividade econômica e, em regra, qualificam-se como necessárias. Um posto de combustível depende de localização, infraestrutura, licenciamentos e adequações físicas; a alternativa de operar apenas em imóveis próprios, além de não ser exigência legal, pode ser economicamente ineficiente e incompatível com estratégias de expansão e gestão de capital. Logo, a locação, como custo de ocupação de pontos comerciais, integra a normalidade empresarial do setor.

Quanto ao argumento fiscal de “anormalidade” dos valores, observa-se que a prova do excesso não se satisfaz com juízos abstratos ou com a simples comparação com anúncios de mercado sem adequada equiparação de características do imóvel, do ponto comercial, da região, das benfeitorias, das obrigações acessórias assumidas no contrato e da própria dinâmica de um posto de combustível. Se a Recorrente juntou pesquisas indicativas de valores de mercado em torno de R\$ 15 mil, e se alguns contratos praticaram, por exemplo, valores de R\$ 22 mil, isso pode sugerir diferença, mas não evidência, automaticamente, excesso injustificado ou artificialidade. Em ambientes de mercado, variações decorrem de localização específica, dimensão, vocação comercial, existência de tanques e bombas, conveniência, fluxo de veículos, exclusividade de marca, tempo de contrato, responsabilidades por manutenção e investimentos, entre outros fatores. Para sustentar glosa, seria esperado que a fiscalização apresentasse metodologia comparativa consistente e individualizada, capaz de demonstrar, com razoável precisão, que o aluguel excede substancialmente padrões de mercado para imóveis equivalentes, e que tal excesso se traduz em vantagem fiscal indevida ou em distribuição disfarçada.

É relevante notar que a DRJ qualificou o caso como “despesas simuladas”, conceituando simulação a partir do fato de o contribuinte negociar com pessoas físicas ou jurídicas do mesmo círculo societário, por suposta ausência de negociação “livre e independente”. Com a devida vênia, essa construção conceitual, embora compreensível como alerta para riscos de artificialidade, não pode operar como presunção absoluta: operações entre partes relacionadas são frequentes e lícitas no mercado, especialmente em grupos empresariais que segregam ativos imobiliários da operação comercial. Se a consequência fosse a automática indedutibilidade, estar-se-ia criando, por via interpretativa, vedação não prevista em lei.

Nesse cenário, cabe reafirmar a centralidade do ônus probatório. Em matéria de lançamento de ofício, compete à autoridade fiscal demonstrar os fatos constitutivos do crédito tributário. Se a autuação depende de afirmar que a despesa é simulada, anormal ou desnecessária, é indispensável que a fiscalização apresente elementos concretos, e não meras inferências baseadas no desenho societário ou na potencial economia tributária. A existência de motivação tributária não descaracteriza, por si, a licitude do ato, sob pena de se considerar ilícito todo planejamento que resulte em menor ônus, mesmo quando amparado em escolhas permitidas pelo ordenamento.

Neste ponto, mostra-se pertinente contextualizar a prática referida pela Recorrente como sale and leaseback (alienação seguida de locação). Trata-se de operação comum no mercado, empregada para liberar capital imobilizado, reorganizar o balanço e separar a

propriedade do ativo imobiliário da operação comercial, mantendo-se o uso do bem mediante contratos de locação. Quando essa estrutura é adotada, é usual que a empresa operacional (locatária) assuma despesas de aluguel e que a empresa proprietária (locadora) reconheça receitas de locação, cada qual em seu regime tributário e contábil próprio. O fato de uma sociedade do grupo optar pelo lucro presumido e outra pelo lucro real não invalida, por si, os contratos, desde que haja substância econômica, racionalidade negocial e adequada escrituração.

No caso concreto, a Recorrente trouxe aos autos, além de contratos e planilhas, demonstrações contábeis e balancetes de sociedades relacionadas, nas quais se encontram registradas receitas e despesas decorrentes das operações de locação. A apresentação de demonstrações contábeis, com lançamentos coerentes de receitas de aluguel no locador e despesas de aluguel no locatário, não é prova absoluta de preço de mercado, mas constitui forte indício de que se está diante de operações efetivas e contabilmente refletidas, o que afasta a hipótese de simulação documental pura. Some-se a isso o fato de os imóveis estarem vinculados à atividade de revenda de combustíveis e de a fiscalização não ter negado a ocupação e uso dos imóveis.

À luz disso, a solução que parece mais adequada, é reconhecer que a glosa fiscal, tal como estruturada, não se desincumbiu de demonstrar, com robustez, que as despesas de aluguel seriam inexistentes, desvinculadas da atividade, ou artificialmente majoradas a ponto de caracterizar distribuição disfarçada de lucros ou simulação. Não basta afirmar “grande vantagem financeira para o grupo” como consequência do contraste de regimes; é necessário provar que o valor pago excede parâmetros de mercado sem justificativa e que tal excesso corresponde, na realidade, a transferência de lucro para a pessoa jurídica locadora. Em matéria de dedutibilidade, a normalidade e a necessidade não podem ser reduzidas a um conceito abstrato, devendo ser aferidas em função do negócio, do setor e das condições de mercado.

Ressalto, ademais, que a Administração não está impedida de desconsiderar atos ou negócios quando configurada simulação ou fraude, mas tal desconsideração exige suporte probatório e motivação compatível. Quando a prova coligida revela contratos existentes, pagamentos rastreáveis, ocupação efetiva, e escrituração contábil nas sociedades envolvidas, a presunção de simulação torna-se, no mínimo, frágil. Por conseguinte, diante da dúvida razoável e da insuficiência de prova do excesso, deve prevalecer a dedutibilidade das despesas, com a consequente improcedência do lançamento.

Por fim, quanto à CSLL, tratando-se de lançamento reflexo do IRPJ, o afastamento da glosa na determinação do lucro real conduz ao cancelamento correspondente do lançamento de CSLL para os mesmos períodos.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para cancelar integralmente os lançamentos de IRPJ e CSLL.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Redator designado.

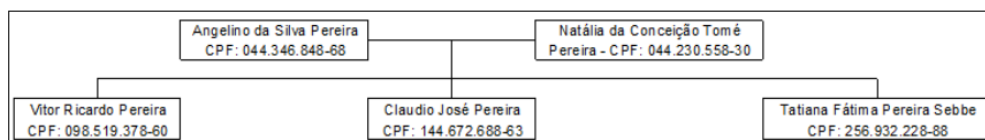
Em que pese o bem fundamentado voto do I. Relator, o colegiado, por maioria qualificada, dele divergiu no mérito, pelas razões expostas adiante.

O Relator assentou entendimento de que *a existência de vínculo societário entre locador e locatário não constitui, por si só, hipótese legal de indedutibilidade de despesas*, do que não se discorda. Contudo, a constatação de despesas desnecessárias, inusuais ou anormais impõe a glosa.

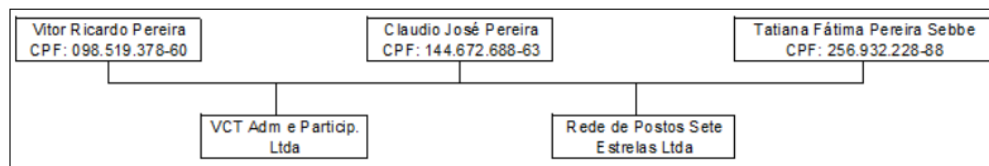
No caso dos autos: (i) parte do que veio a ser locado pela autuada a ela pertencia (“sale and leaseback”), sem que restassem preservadas bases usuais e normais de mercado, o que denota uma vil manobra engendrada; e (ii) outros tantos imóveis foram locados por pessoas físicas (pais dos sócios da autuada) a entidades do grupo familiar, e destas à autuada, havendo flagrante ajuste irregular de preços entre as partes, dissociado de prática regular de mercado, com o fito de deslocar base tributável dos titulares dos imóveis e da autuada para as pessoas jurídicas intermediárias, submetidas a regime de tributação menos gravoso, lesando, no conjunto das transações, o erário.

O colegiado de primeira instância exemplarmente abordou as questões fáticas e jurídicas debatidas nos autos, razão pela qual confirmo e adoto suas razões de decidir, com amparo no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e no inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF:

127. Início a análise do presente processo destacando que os três sócios da pessoa jurídica fiscalizada são irmãos, conforme quadro abaixo:



128. Além de serem sócios da contribuinte, os três irmãos também são sócios da empresa VCT Administração e Participação Ltda (VCT = acrônimo de Vitor, Cláudio e Tatiana):



129. O Sr. Angelino da Silva Pereira e a Sra. Natália da Conceição Tomé Pereira, pais dos sócios, são proprietários de dez imóveis, nos quais estão localizados dez estabelecimentos da contribuinte. Tais imóveis foram locados à empresa VCT Administração e Participação Ltda que por sua vez sublocou-os à contribuinte conforme quadro abaixo:

Filial	Início atividades	Aluguel pago pela VCT	Aluguel pago pela contribuinte à VCT
45.694.437/0001-00	08/02/1974	R\$ 170,00	R\$ 8.000,00
45.694.437/0007-04	12/09/2002	R\$ 170,00	R\$ 10.000,00
45.694.437/0008-87	12/09/2002	R\$ 170,00	R\$ 8.000,00
45.694.437/0010-00	12/09/2002	R\$ 170,00	R\$ 8.000,00
45.694.437/0013-44	12/09/2002	R\$ 170,00	R\$ 8.000,00
45.694.437/0014-25	12/09/2002	R\$ 170,00	R\$ 8.000,00
45.694.437/0015-06	29/10/2002	R\$ 170,00	R\$ 8.000,00
45.694.437/0016-97	29/10/2002	R\$ 170,00	R\$ 7.000,00
45.694.437/0017-78	29/10/2002	R\$ 170,00	R\$ 8.000,00
45.694.437/0019-30	29/10/2002	R\$ 170,00	R\$ 6.000,00

130. Entendo que a referida situação não é irrelevante como quer fazer crer a contribuinte, pois, há uma brutal desproporção entre o valor pago pela empresa VCT e o valor recebido por ela da contribuinte. Outrossim, é de conhecimento dos proprietários dos imóveis que nos mesmos estão localizadas unidades da empresa (postos de combustíveis) e, por isso, tem ciência que seus imóveis estão sendo alugados pelo valor de R\$ 170,00, sendo que a intermediária (VCT) fica com valores entre R\$ 5.830,00 e R\$ 9.830,00 mensais, dependendo do imóvel, que são a maior parte dos aluguéis.

131. Inclusive o Sr. Angelino da Silva Pereira e a Sra. Natália da Conceição Tomé Pereira eram sócios da contribuinte, de acordo com consulta aos sistemas da RFB:

[...]

132. Em verdade, o Sr. Angelino da Silva Pereira, apesar de não constar na 17ª alteração do Contrato Social (fls. 008 a 016), seja como sócio, administrador ou diretor, é uma das pessoas que assina o Contrato de Comissão Mercantil fechado com a Petrobrás Distribuidora S.A. (fls. 2283 a 2298), conforme trecho abaixo, revelando um envolvimento além do esperado do Sr. Angelino nas atividades da contribuinte:

São José dos Campos, 15 de setembro de 2009

BR: 
 PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.
 Irene Moura dos Santos

COMISSÁRIA:

 AUTO POSTO SETE ESTRELAS DE C.J.LTDA.
 Angelino da Silva Pereira


 AUTO POSTO SETE ESTRELAS DE C.J.LTDA.
 Natália da Conceição Tomé Pereira

133. De qualquer forma, se tal situação (perda gritante no valor recebido de aluguel de imóvel) não faz sentido para alguém que tenha um entendimento médio (normal) dessas operações, certamente não faria sentido para alguém com experiência no ramo de postos de combustíveis como o Sr. Angelino da Silva Pereira e a Sra. Natália da Conceição Tomé Pereira, restando claro que as operações não se deram de forma livre, independente e de acordo com os padrões de mercado.

134. Há, ainda, os casos nos quais ocorreram abruptos e substanciais aumentos nos valores dos aluguéis pagos pela empresa à pessoa jurídica VCT:

Filial	Início atividades	Mês do aumento	Vlr Anterior	Novo Valor	Reajuste
45.694.437/0002-91	14/05/1998	jan/08	R\$ 7.700,00	R\$ 12.000,00	55,84%
45.694.437/0004-53	12/09/2001	jan/08	R\$ 7.700,00	R\$ 12.000,00	55,84%
45.694.437/0005-34	22/03/2002	jan/08	R\$ 12.500,00	R\$ 22.500,00	80,00%
45.694.437/0006-15	09/05/2002	jan/08	R\$ 7.700,00	R\$ 12.000,00	55,84%
45.694.437/0009-68	12/09/2002	jan/08	R\$ 7.700,00	R\$ 12.000,00	55,84%
45.694.437/0011-82	12/09/2002	jan/08	R\$ 10.000,00	R\$ 22.500,00	125,00%
45.694.437/0012-63	12/09/2002	out/08	R\$ 500,00	R\$ 10.000,00	1900,00%
45.694.437/0020-73	12/09/2002	mai/08	R\$ 500,00	R\$ 8.000,00	1500,00%
45.694.437/0021-54	12/09/2002	mai/08	R\$ 500,00	R\$ 12.000,00	2300,00%
45.694.437/0022-35	07/05/2003	jan/10	R\$ 4.200,00	R\$ 22.500,00	435,71%
45.694.437/0023-16	15/06/2004	jan/08	R\$ 7.700,00	R\$ 12.000,00	55,84%
45.694.437/0024-05	01/10/2004	jan/08	R\$ 8.800,00	R\$ 22.500,00	155,68%
45.694.437/0025-88	17/01/2005	jan/08	R\$ 7.700,00	R\$ 12.000,00	55,84%
45.694.437/0026-69	24/11/2006	jan/08	R\$ 10.000,00	R\$ 22.500,00	125,00%
45.694.437/0027-40	24/11/2006	jan/08	R\$ 5.000,00	R\$ 8.000,00	60,00%

135. Sobre tais valores, registre-se que todos os imóveis referidos no quadro acima caso já sediavam uma filial da contribuinte antes, alguns muito antes, do período analisado. Desse modo, não é possível aceitar a argumentação da interessada, na qual diz desconhecer quais as atividades que ali eram anteriormente desenvolvidas. Ora, a atividade desenvolvida em tais imóveis é o de posto de combustíveis, exercida, dependendo da unidade, desde 1998 e 2006.

136. Como forma de lastrear essas operações, foram juntados ao processo contratos de sublocação (fls. 038 a 041) e contratos de locação (fls. 043 a 145), dos quais colaciono os seguintes trechos:

[...]

137. Veja-se que em todos os casos, quem representa a pessoa jurídica VCT Administração e Participação Ltda é Tatiana Fátima Pereira Sebbe (também sócia da contribuinte), quem representa a contribuinte é Vítor Ricardo Pereira (também sócio da pessoa jurídica VCT Administração e Participação Ltda) e quem se apresenta como fiador é Claudio José Pereira (sócio da contribuinte e da pessoa jurídica VCT Administração e Participação Ltda), havendo uma total confusão entre as pessoas físicas e jurídicas, não sendo possível crer que tais operações ocorreram de forma livre e independente conforme as regras de mercado.

138. Outrossim, os referidos contratos não são oponíveis perante terceiros, no caso a Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que não foram registrados, conforme prevê a Lei nº 6.015/1973:

Art. 130. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros:

1º os contratos de locação de prédios, sem prejuízo do disposto do artigo 168, n. I, letra c;

139. Por fim, não é possível tomar como parâmetro o Contrato de Comissão Mercantil firmado entre a contribuinte e a Petrobras Distribuidora S.A., pois, o mesmo refere-se a um comodato (fl. 2284), no qual a Petrobras transfere gratuitamente a posse do imóvel (fl. 2291):

[...]

140. Os valores pagos pela interessada são, na realidade, comissões pela venda de combustível, a serem calculadas de acordo com a fórmula abaixo:

[...]

141. Por tudo que foi mostrado, entendo que não é possível considerar as despesas em questão como necessárias e normais.

Note-se que a autuada foi, no curso do procedimento fiscal, intimada a apresentar **laudos, pesquisas de mercado ou outro documento similar que amparasse os valores dos aluguéis**, no que a fiscalizada assim respondeu:

Não há pesquisa de mercado, nem laudos da época das assinaturas dos contratos de locação, para os valores mensais entre as filiais desta empresa e a empresa administradora dos imóveis VCT Administração e Participações Ltda, o que prevaleceu foi um comum acordo entre as partes [...]

Diante de tal cenário, a autoridade fiscal não poderia chegar a conclusões diversas das sintetizadas na decisão recorrida:

20. Verifica-se, no caso concreto, que “... a relação locador/locatário não está regida pelas leis de mercado. Isto porque, conforme figura 1 (organograma do grupo), os sócios e suas participações societárias nas pessoas jurídicas locadoras são os mesmos da pessoa jurídica locatária (sujeito passivo do presente procedimento fiscal)”.

21. Tal “... fato poderia até justificar a pouca solidez da documentação que ampara as referidas despesas incorridas. Todos os contratos de locação possuem formalidade reduzida, sem o reconhecimento das firmas, por exemplo. O fiador dos contratos é invariavelmente o mesmo, no caso, o Sr. Cláudio José Pereira, não por acaso, sócio tanto da pessoa jurídica locadora quanto da pessoa jurídica locatária, o que, na realidade, torna inócua a garantia geralmente representada pela figura do fiador nesta espécie contratual”.

22. Em razão do “... mesmo contexto não é possível afirmar que do lado das pessoas jurídicas locadoras envolvidas existe o ímpeto pela busca pela cobrança do maior aluguel possível para maximizar a sua receita (atitude empresarial típica), e por parte da locatária o ímpeto pela minimização das suas despesas (atitude empresarial típica)”.

23. Pelo contrário, tal “... situação confere uma discricionariedade, uma liberalidade, especificamente ao que interessa, nos valores dos aluguéis mensais especificados nos referidos contratos, pois não existe uma relação normal de interesses opostos entre locador e locatário. Ora, neste cenário, caso não haja uma documentação que comprove que os valores dos aluguéis combinados entre as partes estão de acordo com os valores que seriam os reais, não é possível à fiscalização corroborar o caráter de normalidade dos referidos montantes pagos. Esta exigência, mais que legítima do ponto de vista fiscal, se mostra obrigatória, uma vez que as partes contratuais não atuam dentro de uma relação legítima de mercado”.

A corroborar a compreensão de que os arranjos intragrupo familiar destoavam das práticas regulares de mercado, a autoridade fiscal trouxe exemplo concreto de uma completa distorção, quando confrontados os valores pactuados com terceiros, alheios à família, com os ajustados com a atuada¹:

25. Por outro lado, entende a Fiscalização que “... há evidências de que os valores acordados entre as partes (empresas do mesmo grupo) não foram os valores reais de mercado”.

26. Por exemplo: “... o valor pago pela fiscalizada à empresa SOL pelo aluguel do imóvel em que funciona o estabelecimento nº 0022 no cadastro do CNPJ, que opera à Av. Januario Miraglia, 3.300, município de Campos do Jordão/SP”, “... enquanto o referido imóvel era locado por terceiros não relacionados ao grupo, o valor do aluguel mensal era da ordem de R\$ 4.200,00(1). A partir do momento em que o imóvel foi adquirido pela empresa SOL o mesmo continuou a ser locado à REDE DE POSTOS SETE ESTRELAS, mas a partir de então com o valor do aluguel majorado ao patamar de R\$ 22.500,00 mensais”.

27. Questiona a Autoridade Fiscal: “... qual seria o valor justo e necessário, o valor anterior, pago a terceiros, ou o novo valor, 435% maior, pago à empresa SOL, por acaso dos mesmos sócios da REDE DE POSTOS SETE ESTRELAS? A resposta é um

¹ Excertos do relatório da decisão recorrida.

dos motivos que leva a fiscalização a considerar como não de mercado, e portanto, anormais, os valores pagos de aluguéis pela REDE DE POSTOS SETE ESTRELAS a empresas do mesmo grupo econômico”.

Não competia à autoridade fiscal determinar o valor “justo”, de mercado, dos aluguéis. As distorções demonstradas resultam na total perda de fé das cláusulas e montantes pactuados. E, não custa repetir, a fiscalizada não apresentou documentação hábil e idônea a revelar a adequada mensuração da contraprestação pecuniária que seria devida às locadoras em operações do tipo, o que joga por terra a alegação de que o autuante deveria glosar apenas a parcela das despesas que excedesse o valor real das respectivas transações.

A acusação fiscal não está amparada em meras e isoladas presunções, como quer fazer crer a Recorrente. É lastreada numa série de provas diretas e em feixe de indícios convergentes e harmônicos entre si, compondo acervo robusto a revelar, cabalmente, as irregularidades e anomalias.

As despesas em questão são, inevitavelmente, indedutíveis, por descumprimento dos requisitos dispostos no **caput** e nos §§ 1º e 2º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, regulados no art. 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), vigente à época dos fatos.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva