



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

Processo nº 18471.001797/2006-85
Recurso nº 999999 Voluntário
Acórdão nº **1401-000.647 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de outubro de 2011
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente HB EXPRESS COM DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: CONTRATO DE LOCAÇÃO/SUBLOCAÇÃO. DESPESA COM ALUGUEL.

Os pagamentos de aluguéis superiores àqueles praticados pelo mercado, mormente quando vinculados ao contrato de franquia, sem que fossem contrapostas razões concretas pela interessada que justificassem tais valores, pode caracterizar uma extensão ao pagamento de royalties, em função da franquia realizada entre as partes.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

A infração mantida para o lançamento principal também terá a mesma sorte para o lançamento dele reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitaram a preliminar de nulidade e, no mérito, pelo voto de qualidade, negaram provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Mauricio Pereira Faro, Sergio Luiz Bezerra Presta e Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Processo nº 18471.001797/2006-85
Acórdão n.º **1401-000.647**

S1-C4T1
Fl. 343

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Sergio Luiz Bezerra Presta e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 12-21.382, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio Janeiro I-RJ.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em ação fiscal realizada na empresa em epígrafe, a fiscalização, conforme relatado no "Termo de Constatação Fiscal" (fls. 134), apurou a seguinte infração:

DESPESAS COM ALUGUEL

a) O contribuinte deduziu como despesa operacional o valor de R\$ 590.820,42, referente a aluguéis, sendo que tal valor representa aproximadamente 15% da Receita Líquida e se encontra em conformidade com o Contrato de Locação de 01 de junho de 2000 e seu aditivo de 15 de janeiro de 2001;

b) Tal despesa excede ao valor ou preço de mercado, eis que, através de diligências efetuadas, foi apontado um percentual da ordem de 5,5% da Receita Líquida, o que representaria na verdade uma despesa de aluguel da ordem de R\$ 237.066,37 (5,5% da Receita Líquida do ano - R\$ 4.310.297,66) e que, portanto, o valor excedente ao preço de mercado da ordem de R\$ 353.754,05, sujeita-se à glosa, tendo em vista que o beneficiário dos aluguéis ora glosados, isto é, MC DONALDS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., também é detentor do contrato de franquia, datado de 01 de junho de 2000, na qualidade de franqueador junto à interessada;

c) As diligências em referência foram realizadas junto a dois restaurantes MC DONALDS localizados em áreas nobres -Barra Shopping e Shopping Rio Sul - e ambos são explorados diretamente pela própria MC DONALDS, não havendo franqueados, sendo que nestes dois estabelecimentos o valor fixado para os aluguéis são da ordem de 5,5% da Receita Líquida, conforme fazem certo os respectivos Contratos de Locação obtidos no curso das diligências procedidas.

Devidamente cientificada (fls. 168), em 21/12/2006, a interessada apresentou impugnação protocolada em 19/01/2007 (fls. 171/180), alegando, em síntese, o que se segue:

a) a parcela dos aluguéis pagos pela impugnante, cuja dedutibilidade foi glosada pela autoridade, corresponde a despesas efetivamente incorridas e pagas, não havendo justificativa legal para serem desconsideradas;

b) Não há limite fixado na lei para a dedutibilidade de despesas operacionais incorridas com aluguéis do imóvel no qual o contribuinte exerce suas atividades, razão pela qual não cabe à autoridade estabelecer um valor máximo para tanto;

c) As próprias razões comerciais, que levaram à autoridade autuante a presumir que os valores dos aluguéis pagos estão acima do valor de mercado, partiram de premissas equivocadas;

d) No caso concreto, os pagamentos feitos pela impugnante à sublocatária do imóvel no qual exerce suas atividades constituem despesas imprescindíveis à atividade da empresa, além de serem despesas usuais na atividade comercial;

e) Ademais, o caso trata de despesas comprovadamente pagas ou incorridas em valores pré-estabelecidos por contrato lícito, revestido de todas as formalidades legais;

f) Em nenhum momento o fisco rechaçou a realização efetiva dos desembolsos feitos pela impugnante em favor da sublocatária, tampouco questionou a licitude do contrato que ampara tais pagamentos, assumindo-se tais informações como verdadeiras;

g) As despesas incorridas pela autuada a título de aluguel são necessárias para que mantenha a posse, uso ou fruição do imóvel que produz o rendimento (restaurante MC DONALD'S), não constituindo aplicação de capital na aquisição de bem ou direito, nem tampouco distribuição disfarçada de lucros;

h) Tais despesas, portanto, são dedutíveis do lucro real;

i) Mesmo que os valores pagos sejam superiores àqueles que o fisco julga convenientes, não há qualquer disposição legal que impeça a dedução do seu lucro o que foi efetivamente pago;

j) Não há limites para a dedutibilidade dessas despesas;

k) O fisco procedeu aos lançamentos por presumir que a impugnante pagou a título de aluguéis valores acima daqueles de mercado e para apurar tal valor realizou diligência em duas outras lojas MC DONALD'S (Rio Sul e Barra Shopping), utilizando como padrão a receita líquida anual apurada nos estabelecimentos;

l) No entanto, nessa diligência, o fisco deixou de atentar para fatos que afastam a possibilidade de comparação entre os valores pagos a título de aluguel pelos estabelecimentos utilizados como parâmetro e os valores pagos a esse título pela impugnante;

m) Contudo, esses imóveis são locados em seu estado original; a exploração do comércio não se sujeita ao sistema de franquias, pois a própria empresa do grupo MC DONALD'S realiza todo o investimento necessário;

n) Nesse caso, o aluguel pago aos proprietários das lojas equivale a 5,5% da receita de cada estabelecimento e a recuperação desse investimento decorre da própria atividade comercial da empresa;

o) Já no caso da impugnante, a empresa MC DONALD'S loca de terceiros uma loja de rua no seu estado original. Nela, realiza todas as melhorias estruturais e o investimento necessário à adaptá-la ao lay out exigido mundialmente pela rede MC DONALD'S;

p) Por não ter interesse em explorar diretamente o comércio no local, a empresa subloca o imóvel à impugnante, por preço equivalente (i) ao valor do aluguel do imóvel, acrescido (ii) do valor agregado ao imóvel pelos investimentos feitos pela sublocatária;

q) Nessa hipótese o percentual do valor dos aluguéis pagos pela sublocatária supera 5,5% das suas receitas líquidas. Esse excesso foi expurgado da apuração do lucro real;

r) Não pode, portanto, o fisco utilizar-se de tal parâmetro para questionar o aluguel pago pela fiscalizada. Valeu-se de uma equiparação equivocada, com elementos que não exprimem verdadeiramente a realidade.

Examino o presente processo somente nesta data em face do volume e das condições do serviço e das prioridades e ordens de preferência no julgamento dos processos, estabelecidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

A DRJ, manteve integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

Ano-calendário: 2002

CONTRATO DE LOCAÇÃO/SUBLOCAÇÃO.
DESPESA COM ALUGUEL.

Os pagamentos de aluguéis superiores àqueles praticados pelo mercado, bem como a vinculação ao contrato de franquia, sem que fossem contrapostas razões concretas pela interessada que justificassem tais valores, pode caracterizar uma extensão ao pagamento de royalties, em função da franquia realizada entre as partes.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU
CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2002

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

A infração mantida para o lançamento principal também terá a mesma sorte para o lançamento dele reflexo.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

- Pede a nulidade do Acórdão recorrido, uma vez que ele inovou nos critérios e fatos que deram origem ao presente auto de infração, na medida em que *“fundamenta seu posicionamento no argumento de que a integralidade dos valores pagos pela Recorrente ao MC DONALD'S teria natureza de royalties, motivo pelo qual não seria passível de dedução da base de cálculo dos tributos em questão”*;

- Tenta demonstrar que os valores por ela deduzidos a título de despesas com locação guardam pertinência com aqueles praticados em operações efetivamente similares no mercado.

- Alega que os valores entregues ao MC DONALD'S não podem ser integralmente classificados como royalties, dado que a própria Lei nº 8.955/94 dispõe que tais valores, em complemento às despesas com locação, representam mero componente do "preço" da franquia.

- Ainda a esse mesmo respeito alega que na hipótese de suas despesas serem classificadas como de royalties, não haveria qualquer limite para sua integral dedutibilidade.

- Por fim, destacou a insubsistência do procedimento realizado pela Autoridade Fiscal Lançadora, o que foi corroborado pelos Julgadores de Primeira Instância, também no que se refere à não recomposição da base de cálculo dos tributos em tela. Afinal, ela possui prejuízos fiscais a compensar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de autuação ligada a glosa de despesas de aluguéis consideradas indedutíveis, tendo em vista que os valores deduzidos excederiam em muito o preço usualmente praticado no mercado. Foi tomado, no caso, como parâmetro de aferição as despesas provenientes dos mesmos aluguéis em pontos mais nobres da cidade, tendo como beneficiária a empresa Mc DONALD'S que também é a detentora do Contrato de Franquia junto à fiscalizada.

Preliminar de Nulidade

Pede a nulidade do Acórdão recorrido, uma vez que ele inovou nos critérios e fatos que deram origem ao presente auto de infração, na medida em que *“fundamenta seu posicionamento no argumento de que a integralidade dos valores pagos pela Recorrente ao MC DONALD'S teria natureza de royalties, motivo pelo qual não seria passível de dedução da base de cálculo dos tributos em questão”*

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das

situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que auto de infração trouxe todas as razões da autuação e estas foram efetivamente levadas ao conhecimento, da interessada, levando a mesma a defender-se plenamente através manifestação de inconformidade e do recurso que ora se enfrenta.

Outrossim, não se vislumbra qualquer tipo de inovação do lançamento quando a decisão de piso se utiliza de argumento subsidiário a fim de corroborar ainda mais o fundamento do auto de infração que se vincula a despesas de aluguéis a título de aluguel, que excederiam o preço usualmente praticado no mercado. O que se percebe é que se trata de um argumento que não é independente, que por si só não sustentaria o auto de infração. Nesse caso, aí sim, poderia se cogitar na possibilidade de a DRJ ter feito algum tipo de inovação. Mas, o argumento é apenas subsidiário ao principal apenas dotando este de maior robustez.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato de a DRJ ter se equivocado em relação à matéria de fato e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de matéria meritória, mas não de nulidade, que será enfrentada mais adiante neste voto.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Mérito

O fisco utilizou como critério razoável de comparação o valor dos aluguéis de dois estabelecimentos explorados diretamente pela MC DONALD'S e localizados em pontos nobres da cidade do Rio de Janeiro (Rio Sul e Barra Shopping), que exigiam uma média de 5,5% da receita líquida, em contraposição ao valor deduzido de aluguéis bem maior na média de 15% da receita líquida para uma loja de rua, no Catete.

Como se sabe, a norma é a dedutibilidade das despesas necessárias, e não as meramente volitivas, conforme regra encartada no RIR/99, *verbis*:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 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).” (Grifei).

O primeiro ponto a ser analisado é a questão da necessidade, usualidade ou normalidade da referida despesa. Essa regra é a que mais oferece dificuldade na análise em virtude da vagueza e subjetividade desses conceitos.

Na verdade, o que a legislação tenta perseguir através desses conceitos é uma referência à idéia do que seja “mera liberalidade”, em que não haveria a correlação correspondente, direta ou indiretamente, entre gastos despendidos/receita correlata auferida.

Como se vê, não obstante ser a existência real da despesa, condição necessária para a sua dedutibilidade, ela não é suficiente. Há que se comprovar também a sua necessidade diante da atividade desenvolvida pela empresa. É que despesas assumidas, pagas ou incorridas por mera liberalidade não são aceitas pela legislação fiscal ou são aceitas dentro de determinados limites, como de fato aconteceu.

Nesse ponto cai por terra a afirmativa da Recorrente de que não há limite fixado na lei para a dedutibilidade de despesas operacionais incorridas. Ora, o direito não compactua com desvios da finalidade da norma, nem mesmo quando se está no exercício de um direito. É por isso que existe a figura da “fraude a lei” e “abuso de direito”. Nesse caso, nem mesmo precisamos nos utilizar desses institutos, uma vez que tal limite para se evitar desvios de finalidade e abuso de direito no direito à dedutibilidade de despesas encontra-se insito e positivado no art. 299, § 2º do RIR/99, através da chamada “cláusula aberta e indeterminada” sujeita como tal a certo subjetivismo, mas que dela se pode extrair limites não arbitrários, mas fundamentados e razoáveis para a dedutibilidade em casos como esses. Ou seja, o limite é dado e aferido a partir do conceito de *necessidade e liberalidade* dispostos em lei.

Outrossim, o fato de as despesas serem efetivamente incorridas e pagas não justifica a sua convicta manutenção, pois existem outras condições como as que foram tratadas nos parágrafos anteriores a serem aferidas. É por isso como bem afirmou a Recorrente em sua defesa que o fisco não questiona se houve efetivo desembolso das despesas. O Fisco apenas assevera que tais despesas não poderiam ser deduzidas, neste valor, em função do seu montante estar em desacordo com o praticado usualmente pelas lojas da mesma área de atuação. Ao tempo em que afirma isso imediatamente a DRJ faz uma ilação de caráter subsidiário mas que precisaria ser infirmada pela Recorrente e que não foi. Tenta motivar aquele comportamento da Recorrente. Conclui que a título de despesas com aluguéis estavam sendo deduzidos os valores dos royalties pagos pela interessada à franqueadora, eis que à época era limitado pela legislação do imposto de renda.

Por outras palavras, apesar de as despesas com aluguéis não serem alvo de limites pela legislação tributária, desde que os mesmos estejam diretamente ligados à atividade operacional da empresa, o problema do caso concreto é que o contrato de locação ora em exame não traz no seu bojo a locação típica, mas sim está atrelada à franquia do Mc DONALD'S, sendo aquele um contrato acessório a este. E assim, os valores pagos a título de locação se confundem com o valor que seria devido a título de Royalties, pois a locadora/franqueadora é a própria empresa Mc DONALD'S.

Dessa forma, o que se percebe de forma cristalina e que não foi infirmado pela Recorrente é o fato de a intervenção da franqueadora na locação tornar o aluguel da Recorrente (franqueada) exageradamente maior (15 %) do que a média do mercado (5,5%) e sem qualquer justificativa plausível. A partir então do pressuposto da existência de um contrato de franquia (principal) totalmente atrelado à locação (acessório), o fisco nada mais fez do que inverter o ônus da prova à interessada, no caso desta presunção, sendo certo que não trouxe razões suficientes para comprovar como uma loja de rua, no Catete, consegue pagar um aluguel muito maior daquele pago pelas lojas situadas em renomados Shoppings da cidade do Rio de Janeiro (Rio Sul e Barra Shopping).

Neste caso, a diferença cobrada entre o valor de mercado e o cobrado pelo contrato, ainda que intitulado de “despesas com aluguel”, na verdade não passa de uma

remuneração pelo uso da marca, pois o valor do aluguel está muito acima do valor praticado pelo mercado. O critério utilizado pelo fisco por sua vez está isento de qualquer questionamento dado o alto grau de razoabilidade. Ora, a disparidade dos valores praticados, tendo por contexto a presença do franqueado em comparação com a contratação direta pela franqueadora (sem a presença de franqueado), é inquestionável, pois dado que também é inquestionável o critério utilizado.

O que importa perceber nesse caso é que o autuante ofereceu razões suficientes para convencer o julgador de que as despesas assumidas foram mesmo uma liberalidade seja utilizando o critério objetivo acima referido seja demonstrando que a diferença estava sendo utilizada a título de Royalties, que na época era limitado pela legislação.

E como contesta tudo isso? a Recorrente além de alegações diversas já refutadas ligadas à falta de previsão legal para se fazer tal glosa, concentra-se por fim em alegar que o parâmetro utilizado pelo fisco para desconsiderar o valor pago a título de aluguéis estaria fora da realidade, haja vista que os parâmetros do aluguel de uma loja pelo próprio Mc DONALD'S divergiria do valor aventado para aqueles que sublocam o imóvel daquela empresa (no caso sublocatária). Ora, pode até divergir um pouco em função de um maior poder de barganha, mas essa divergência pode alcançar o patamar de 200% a mais? E como a Recorrente poderia ter infirmado o lançamento, fazendo prevalecer a sua tese? Demonstrando que o critério objetivo estaria errado, que os aluguéis da rua catete seria mesmo 200% maiores do que os aluguéis no Rio Sul e no Barra Shopping, ou mesmo demonstrar no mínimo que os Royalties estariam sendo pagos por outra via e que aquela ilação feita pelo fisco seria falsa. Mas, longe ficou a defesa.

Nesse ponto, é difícil mesmo essa prova, uma vez que pela DIPJ/2002 (fls.06 v.) verifica-se que os campos de despesas indicativos de valores pagos de Royalties encontram-se zerados, caindo por terra, portanto, o seu argumento trazido na fase recursal de que existiria um contrato indicado percentuais a serem pagos a esse título.

Ainda a respeito dos Royalties não é verdade que não há óbice à sua dedutibilidade. Embora como já se disse esse é apenas um argumento subsidiário, cabe destacar que o art. 353 do RIR/99 estabelece uma série de restrições a essa dedutibilidade, estabelecendo inclusive limites específicos e globais para essa despesa:

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior

Segue abaixo o julgado da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho (Ac. 101-95609) em que fica claro que os limites fixados de dedutibilidade são baixos e, portanto, restritivos, bem assim que esses limites valem inclusive no âmbito das sub-franqueadas, como é o caso, que através da franqueadora Máster remete os Royalties para o exterior:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTRO – AC. 1996 a 1998

ROYALTIES – REMESSA AO EXTERIOR – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE – PERCENTUAL APLICADO - A dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties pelo direito de utilizar a marca do franqueador e de fabricar ou comercializar os mesmos produtos por ela fabricados ou comercializados, utilizando os mesmos processos de fabricação, comercialização ou de exploração do negócio, relativamente a produtos alimentares, sujeita-se ao limite de 4% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido e às demais condições previstas nos artigos 291 a 294 do RIR/1994, combinados com a Portaria MF 436/1958.

ROYALTIES – REMESSA AO EXTERIOR – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE – BASE DE CÁLCULO – incluem-se na base de cálculo do limite de dedutibilidade das despesas com o pagamento de royalties ao exterior, as receitas líquidas das vendas do produto fabricado ou vendido obtidas pelas pessoas jurídicas sub-franqueadas e remetidas ao exterior por meio da franqueada máster no Brasil.

Outrossim não procede o seu argumento de que a base de cálculo não foi reconstituída com aproveitamento de seus prejuízos fiscais. Conforme se verifica no demonstrativo de apuração dos tributos constante do auto de infração (fls.137), foi compensado de ofício da base de cálculo, 30% dos prejuízos fiscais (30% x 353.754,05=R\$106.126,21). O mesmo procedimento foi utilizado para a base de cálculo da CSLL (fls.141).

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Declaração de Voto

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Em que pese as sempre bem postas razões exaradas pelo nobre Conselheiro Relator, a quem rendo minhas homenagens, peço vênica para discordar do posicionamento adotado neste feito.

O primeiro ponto de discordância refere-se aos parâmetros tomados pela Autoridade Fiscal para considerar que o valor do aluguel pago pela Contribuinte é superior ao de mercado.

Segundo se extrai dos autos, a Autoridade Fiscal tomou, como critério comparativo para estipulação de qual seria o seu valor de mercado, dois contratos de aluguel firmados pela franqueadora McDonalds Comércio de Alimentos Ltda., por lojas situadas em *shoppings center*, na zona sul da cidade do Rio de Janeiro. Veja-se a descrição constante do relatório proferido pelo decisão recorrida, *in verbis*:

a) O contribuinte deduziu como despesa operacional o valor de R\$ 590.820,42, referente a aluguéis, sendo que tal valor representa aproximadamente 15% da Receita Líquida e se encontra em conformidade com o Contrato de Locação de 01 de junho de 2000 e seu aditivo de 15 de janeiro de 2001;

b) Tal despesa excede ao valor ou preço de mercado, eis que, através de diligências efetuadas, foi apontado um percentual da ordem de 5,5% da Receita Líquida, o que representaria na verdade uma despesa de aluguel da ordem de R\$ 237.066,37 (5,5% da Receita Líquida do ano - R\$ 4.310.297,66) e que, portanto, o valor excedente ao preço de mercado da ordem de R\$ 353.754,05, sujeita-se à glosa, tendo em vista que o beneficiário dos aluguéis ora glosados, isto é, MC DONALDS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., também é detentor do contrato de franquia, datado de 01 de junho de 2000, na qualidade de franqueador junto à interessada;

c) As diligências em referência foram realizadas junto a dois restaurantes MC DONALDS localizados em áreas nobres - Barra Shopping e Shopping Rio Sul - e ambos são explorados diretamente pela própria MC DONALDS, não havendo franqueados, sendo que nestes dois estabelecimentos o valor fixado para os aluguéis são da ordem de 5,5% da Receita Líquida, conforme fazem certo os respectivos Contratos de Locação obtidos no curso das diligências procedidas.

Não entendo que seja sustentável o critério comparativo tomado pela autuação fiscal. Isso porque não houve demonstração, por parte da Autoridade Fiscal, na composição do critério de autuação, que os contratos de locação são, ou poderiam ser, tidos como equivalentes.

A uma, por que a loja cujo contrato de locação foi questionado pela Autoridade Fiscal encontra-se situada no centro da cidade, ao passo que as lojas cujos contratos de locação foram tomados como paradigma situam-se na zona sul da cidade do Rio de Janeiro – o que, pela particularidade do mercado imobiliário deste município, é fato bastante relevante.

A duas, por estar, a loja locada pela Contribuinte, na rua, não sujeita ao contrato misto de *shopping center* que se aplica aos dois casos tomados como paradigma, o que os difere quanto ao regime jurídico aplicável.

A três, porque foi tomado como critério comparativo de mensuração do valor do aluguel, a variação entre os percentuais aplicáveis sobre os faturamentos das empresas, sem levar em consideração quais eram esses valores em concreto. Disso decorre dois efeitos:

1º) se se pretendesse considerar os valores pagos a título de aluguel como não necessários ou não usuais, deveria ter sido tomado o valor de mercado de imóvel com especificações semelhantes ao do locado pelo Contribuinte, na mesma região, em montantes absolutos. Em suma, deveria ter sido perquirido pela Autoridade Fiscal qual era o valor de locação do metro quadrado do imóvel na mesma região.

Ao se tomar o critério “percentual sobre o faturamento”, a Autoridade Fiscal adotou um critério absolutamente irreal para se saber se o valor do aluguel do imóvel é compatível com o mercado de imóveis no centro do Rio de Janeiro, o que, no meu entendimento, invalida o fundamento da tributação;

2º) ainda que se pretendesse tomar o percentual sobre o aluguel como critério comparativo, o que se admite como hipótese restrita, pois não atende aos preceitos de mercado do centro da cidade do Rio de Janeiro, teriam que ter sido levados em consideração critérios mercadológicos aplicáveis a cada um dos contratos, o que sequer foi considerado na hipótese. Não se levou em consideração (i) o faturamento de cada uma das lojas, (ii) o volume de atendimento e (iii) principalmente, o tamanho do espaço objeto de locação. Somente com a composição desses dados é que se poderia dizer se o valor do aluguel está acima, ou não, do preço de mercado.

No caso, repise-se, nem mesmo o tamanho do imóvel objeto de locação foi levado em consideração, pelo que está-se dizendo que o valor pago por imóvel está acima do mercado em comparação com outro imóvel, sem se saber sequer qual a metragem de cada um deles.

E esse dado é absolutamente relevante, ainda que se considere a utilização do percentual de faturamento. Explico: não é surpresa para ninguém dizer, por exemplo, que as lojas do McDonalds em *shoppings*, em regra, não possuem espaço de mesas, restringindo-se a cozinha e balcão de atendimento (provável hipótese dos contratos paradigma), posto que os

consumidores se valem das chamadas *praças de alimentação* do próprio *shopping*; ao passo que as lojas situadas nas ruas possuem, em regra, referidas disponibilidades, ocupando um espaço infinitamente superior para fins de utilização pelos consumidores (hipótese provável do imóvel locado pela Contribuinte).

No entanto, na composição do critério comparativo adotado pela Autoridade Fiscal, não se levou em consideração a proporção entre “faturamento x tamanho do imóvel” em cada um dos imóveis objeto de comparação. Isso porque, nas lojas onde existem apenas cozinha e balcão, por certo a relação “faturamento por metro quadro” é superior a daquelas lojas onde também existem espaços de mesas, cadeiras, banheiro ao público e outras disponibilidades.

Em suma, o critério adotado pela fiscalização não levou em consideração o “valor por metro quadrado” de locação do imóvel, assim como, na comparação com os dois outros contratos, não levou em consideração o “percentual do faturamento por metro quadrado” – o que poderia trazer um indício de pagamento acima do valor de mercado, se ambas todas lojas estivessem na mesma região.

Essa análise demonstra a insuficiência do critério adotado pela Fiscalização, que não tomou a realidade como critério comparativo entre contratos jurídicos díspares. Afinal, em se tratando de glosa de despesas por desnecessárias e não usuais, o contrato de locação deveria ter sido analisado pelo valor do aluguel na sua relação com o tamanho do imóvel.

Esse vício, por si só, já seria suficiente para o cancelamento do auto de infração.

Todavia, imputou-se, ainda, a pecha de simulação, como reforço à glosa de despesas realizadas pela Contribuinte. Vejamos esse ponto.

Tenho sustentado que, quando a Autoridade Fiscal promove a desconSIDERAÇÃO do negócio jurídico sob a acusação de simulação, deve ser recomposta a situação jurídica tida por dissimulada, de forma a tributá-la segundo estes elementos. Isso porque a acusação de simulação relativa sempre toma por pressuposto a existência de um negócio jurídico dissimulado, ocultado pelas partes contratantes. Assim, quando se imputa a um negócio jurídico a existência de simulação, deve necessariamente, a Autoridade Fiscal, discriminar qual fora o negócio jurídico dissimulado, tributando-o segundo os elementos deste negócio jurídico.

De fato, segundo Heleno Torres, “na simulação relativa, à luz da doutrina tradicional, existem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, e um outro: ostensivo, simulado, destinado a operar perante terceiros; aquele, representando a vontade real das partes, e este, aparecendo como portador da sua vontade declarada” (TORRES, Heleno. Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2003. P. 301).

Entendo que, quando a Administração Tributária pretende afastar o negócio simulado, deve necessariamente tomar, como fato jurídico objeto de tributação, o negócio dissimulado, oculto. Nessa linha de entendimento, não é dado ao Fisco simplesmente afastar o negócio simulado, sem recompor o negócio jurídico que entende ter sido ocultado, para tributar de forma diversa daquela pactuada, ainda que de forma dissimulada, pelas partes contratantes.

Nessa esteira, se existe imputação de simulação, deve ser tomado como negócio jurídico passível de tributação, o negócio jurídico dissimulado, em todos os seus elementos. Afinal, não se trata, na hipótese, de imputação de simulação absoluta, mas sim de simulação relativa, com validade do negócio jurídico dissimulado, apesar de sua forma.

No caso dos autos, a Autoridade Fiscal, em procedimento de fiscalização, identificou que a contribuinte estaria pagando, a título de aluguel, valor superior àquele que seria devido em condições normais de mercado. E, segundo o entendimento sufragado pelo voto vencedor, identificou-se a existência de simulação, pelo que a Contribuinte estaria pagando, como se apenas aluguel fosse, parcelas referentes a (i) aluguel e (ii) royalties devidos em decorrência de um contrato de franquia.

Veja-se que, neste contexto, o negócio simulado seria um contrato de aluguel com a obrigação de pagamento de valores superiores ao de mercado e o negócio dissimulado seria a existência de um contrato de aluguel que oculta (i) a remuneração de aluguéis e (ii) a remuneração de um contrato de franquia.

Assim, para se desconsiderar o negócio simulado, seria imprescindível que fosse tomado, como negócio jurídico, em seus fiscais, o negócio dissimulado, com a verificação da dedutibilidade, segundo os critérios legais, (i) dos aluguéis e (ii) dos royalties.

Com relação à determinação do valor dos aluguéis dedutíveis, impõe-se novamente as críticas supra descritas, pela insuficiência e incorreção do método adotado pela Fiscalização.

Noutro norte, resta saber se os royalties do suposto negócio dissimulado seriam passíveis de dedução.

E, novamente aqui, peço vênias ao nobre Conselheiro Relator para discordar de sua conclusão.

Isso porque entendo que deveria, a Autoridade Fiscal, ter cuidado de demonstrar, no auto de infração, que os valores excedentes ao que considerava como devidos a título de aluguel, seriam *royalties* indedutíveis para fins de formação da base de cálculo do imposto de renda.

Ora, a princípio, os eventuais pagamentos de *royalties* feitos pela Contribuinte ao McDonalds são dedutíveis, posto que necessários e usuais ao desenvolvimento de seu negócio.

Assim, se, na realidade, os pagamentos realizados pela Contribuinte eram (i) aluguéis e (ii) *royalties*, a glosa dos *royalties* deveria ter sido respaldada na fundamentação do auto de infração, posto que os valores foram pagos a empresa no Brasil, não se aplicando o disposto no art. 353 do RIR/99.

Da mesma forma, não pode ser exigida a existência de declaração de pagamentos de *royalties* na DIPJ como pressuposto para o seu aproveitamento enquanto despesa dedutível, posto que tratou-se de uma requalificação dos fatos jurídicos sob a acusação de simulação. Desta feita, se a Autoridade Fiscal pretende entender que os valores pagos pela Contribuinte eram (i) locação e (ii) royalties, deveria ter aplicado o regime jurídico de dedutibilidade a cada um destes elementos.

Volto a repetir: se a tributação irá ser realizada tomando-se os fatos tidos por dissimulados no âmbito de uma simulação negocial, devem ser considerados todos os elementos do negócio dissimulado. E, no caso em apreço, se se imputa como negócio dissimulado o pagamento de *royalties*, seria necessário demonstrar que estes – *royalties* – são indedutíveis, de forma a se promover a respectiva glosa.

O que não se admite é que se acuse de simulação para fins de se desconsiderar o negócio simulado e que, na mesma esteira, se desconsidere também os elementos do negócio jurídico tido por dissimulado.

Em suma, entendo que, no presente caso, a Autoridade Fiscal não adotou critério válido para considerar que o valor de aluguel pago pela Recorrente está acima do mercado, posto que (i) não comparou o referido preço com o de imóveis no mesmo local ou mesma região; (ii) não tomou, pelo método comparativo, contratos que se encontram na mesma situação jurídica; (iii) não levou em consideração questões mercadológicas para definição do valor do aluguel e (iv) tomou o “percentual da receita bruta” como critério absoluto de comparação, sem levar em conta, nem menos, a sua relação com o tamanho e local do imóvel locado;

Por fim, entendo que a Autoridade Fiscal, ao se valer da simulação para afastar o negócio jurídico celebrado pela Recorrente, deveria ter considerado todos os elementos do negócio tido por dissimulado, de forma a perquirir, quanto aos *royalties*, a sua dedutibilidade nos termos da legislação fiscal.

Pelo exposto, com renovadas vênias ao nobre Conselheiro Relator, voto por dar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira