



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.724426/2013-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-006.855 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de junho de 2024  
**Recorrente** RODOVIAS DAS COLINAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2008

**DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. DEMONSTRAÇÃO INSUFICIENTE.**

A presunção de distribuição disfarçada de lucros de que trata o art. 60, VII do Decreto-lei nº 1.598/77 demanda a prova do fato indiciário legalmente previsto, de que o negócio foi celebrado com condições mais favoráveis para a pessoa ligada do que as prevalecentes no mercado.

Para a prova deste fato indiciário não basta a demonstração abstrata de que a margem de lucro auferida pela parte ligada ou o *mark-up* por ela praticado seriam elevados no sentir da fiscalização. O favorecimento demanda a observância de parâmetros *de preço* que respeitem os parágrafos 4º a 7º do artigo 60.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Tratam-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, com incidência de juros de mora e imposição da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

A autoridade autuante vislumbrou na contratação pela Contribuinte optante do Lucro Real, de empresa pertencente aos mesmos sócios optante do Lucro Presumido (a "GAR"), a hipótese de distribuição disfarçada de lucros prevista no art. 464, VI do RIR/99, entendendo haver hipótese de negócio firmado com pessoa ligada em situação de favorecimento, razão pela qual considerou o lucro apurado mediante a aplicação do percentual de presunção pela GAR como despesa indedutível da Contribuinte Rodovia das Colinas.

São as seguintes as conclusões da fiscalização, conforme síntese feita pelo Acórdão Recorrido que a seguir adoto:

"51 - Devidamente autorizada pelo contrato de concessão, a Rodovias valeu-se de serviços de terceiros para a execução de várias de suas obrigações enquanto concessionária de serviços públicos.

52 - Entretanto, conforme acima demonstrado, com relação aos serviços prestados pela GAR, constatamos que pagou valores que se caracterizam como distribuição disfarçada de lucros, consoante o disposto na legislação do imposto de renda, diminuindo seu resultado operacional, importando em pagamento a menor de Imposto de Renda e de CSLL, vejamos:

53 - Para a realização dos serviços contratados a Rodovia pagou para a GAR em 2008, de janeiro a outubro, o montante de R\$ 28.385.276,28.

54 - A GAR, com apenas 19 funcionários registrados (média mensal), os quais exerciam atividades de manutenção e/ou técnicas, com baixa remuneração, juntamente com a subcontratação de terceiros (item 29 e 30), deu conta dos serviços contratados. A soma das despesas com pessoal próprio e com contratados e mais as despesas inerentes a prestação de serviços importaram em R\$ 10.723.897,99 (item 29).

55 - Portanto, o resultado acima não pode ser computado à 'expertise' da GAR para a realização dos serviços, uma vez que não tinha quadro de funcionários para tal, somado ao fato que terceirizou grande parte dos serviços, o que se apura apenas pela razão social das empresas do item 30.

56 - Em 2008 a GAR não teve veículos em seu nome, quer caminhão, guincho, ou ambulância, também não teve médico ou paramédico em seu quadro de funcionários.

57 - Por outro lado a GAR é constituída societariamente pelos mesmos componentes da Rodovias (item 09 a 16), a qual foi sua única cliente em 2008.

58 - Temos, então, que operacionalmente a GAR teve por resultado superávit de R\$ 17.661.378,29, que diminuído do lucro presumido de 32% (9.083.288,41) resulta em R\$ 8.578.089,88.

59 - Assim, o valor de R\$ 8.578.089,88, o qual integra o montante de R\$ 77.385.591,72 informado no item 30 da Ficha 04A da DIPJ da Rodovias do ano calendário de 2008 (Custo dos Bens e Serviços Vendidos – PJ em Geral), foi considerado como distribuição disfarçada de lucros, sendo seu valor glosado e,

consequentemente, o Imposto de Renda e a CSLL correspondentes estão sendo exigidos em autos de Infração.”

**Cientificado, o Contribuinte apresentou Impugnação** alegando, conforme síntese feita pelo Acórdão Recorrido que a seguir adoto:

"(I) preliminarmente, há vícios formais no lançamento, que maculam o procedimento fiscal como um todo, pois: (a) houve excesso de poder pela extrapolação do mandado de procedimento fiscal, que não havia incluído a CSLL como objeto da fiscalização; (b) ocorreu a caducidade do procedimento fiscal em razão da retomada da espontaneidade, ocorrendo cobrança indevida de multa de ofício; e (c) houve o cerceamento do direito de defesa em virtude da ilegalidade da fixação de prazos inferiores a 45 dias para apresentação de documentos e elementos por parte das empresas fiscalizadas;

(II) a autoridade administrativa: (a) não imputou objetivamente a suposta infração fiscal praticada pela Impugnante; (b) não levou em conta as regras do edital de licitação e do contrato de concessão de serviço público, desconsiderando, inclusive, a existência de cláusula prevendo a possibilidade de tal contratação; e (c) não analisou, adequadamente, os negócios efetivamente levados a efeito com a prestadora dos serviços;

(III) não há que se falar, neste caso, de distribuição disfarçada de lucros, uma vez que, além de não ter havido prova por parte da fiscalização quanto à presença dos elementos de que tratam os arts. 464 e seguintes do RIR/99, a Impugnante comprovou que os negócios foram realizados no seu interesse e de acordo com padrões de mercado (Tabela DER);

(IV) na remota hipótese de se manter qualquer exigência, os valores referentes aos pagamentos e retenções que geraram o saldo negativo de IRPJ devem ser utilizados para o abatimento do valor devido no próprio período, sendo equivocada a sua desconsideração pela tão-só circunstância de ter sido objeto de compensação homologada (a qual, a rigor, deveria – se o caso – indeferida); e

(V) os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada, por falta de previsão legal."

A Fiscalização, que deveria provar os indícios (realização de supostos negócios em condições de favorecimento), optou por também presumir os próprios indícios, tendo-se assim de "presunção da presunção".

Seria caso de absurda autuação singelamente baseada em presunções, sem qualquer prova.

Requeru (i) intimação para exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive mediante sustentação oral, o que deve ser feito com antecedência "razoável" e indicação de local, data e hora do julgamento, além do (ii) cancelamento dos Autos de Infração.”

O **Acórdão Recorrido** afastou as preliminares de nulidade aventadas e, no mérito, também negou provimento à Impugnação, em Acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

**PRESUNÇÃO LEGAL DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL). NEGÓCIO EM CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VEDAÇÃO.**

A comprovação da realização de negócio em condições de favorecimento entre o contribuinte e pessoa ligada autoriza a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DDL), não sendo dedutíveis na apuração do lucro real as importâncias pagas ou creditadas que caracterizam a condição de favorecimento.

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.** A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.** A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos matriz e reflexo estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.”

Irresignado, o Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** no qual reitera suas razões postas em Impugnação, cujos tópicos são os seguintes:

Como preliminares:

“III.1.1 - Do excesso de poder pela extrapolação do Mandado de Procedimento Fiscal

III.1.2 – Caducidade do procedimento fiscal em função da retomada da espontaneidade

III.1.3 – Cerceamento do direito de defesa: ilegalidade na concessão de prazo exíguo para apresentação de documentos e esclarecimentos”

E no mérito, muitas vezes trazendo alegações que recalcitram na fronteira entre o mérito e a nulidade:

“III.2 – DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - Autos de Infração Mal Lavrados

III.2.1 – Ausência de motivação adequada e específica

III.2.1.1 – Ausência de pronunciamento sobre a lei federal, o edital de licitação e o contrato de concessão

III.2.1.2 – Confusão acerca do escopo dos contratos firmados

III.2.1.3 – Ausência da indicação de um beneficiário da DDL

III.2.2 – Inconsistência e falta de prova da acusação de contratação em condições de favorecimento da GAR pela Recorrente

V.3 – AUSÊNCIA DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS: NEGÓCIO REALIZADO NO INTERESSE DA IMPUGNANTE EM CONDIÇÕES COMUTATIVAS

III.3.1 – Previsão legal e contratual para contratação de terceiros

III.3.2 – Do regime jurídico aplicável à constituição da Recorrente

III.3.3 – Observância de valores de mercado nas contratações

III.4 – QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS

III.4.1 – Da consideração do saldo negativo de IRPJ

III.4.2 – Da não-incidência de juros de mora sobre a multa de ofício”

É a síntese do necessário, na medida em que os elementos suficientes à solução da lide serão melhor analisados no voto.

## **Voto**

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

### **1 - Admissibilidade**

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço

## 2 - Preliminares

### 2.1 – ITEM III.1.1 DO RECURSO – “DO EXCESSO DE PODER PELA EXTRAPOLAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL”

A Recorrente alega que o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 081100.2012.00088-2, emitido em 24/02/2012 e suas respectivas prorrogações, tratavam da fiscalização de IRPJ, mas a autuação apurou também crédito tributário de CSLL, extrapolando seu escopo e surpreendendo a Recorrente com a autuação por tributo com previsão constitucional e legal distinta do IRPJ.

Alega que a prática violaria a Portaria RFB n.º 3.104/2011, que rege a atividade de fiscalização, especialmente o contido nos arts. 7º e 8º.

Transcrevo em especial o art. 8º mencionado pela defesa:

“Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.”

Este dispositivo, como bem apontado pela autoridade julgadora de piso, autoriza o lançamento de CSLL ainda que o MPF tratasse apenas de fiscalização de IRPJ, já que dos mesmos elementos de prova pode-se em tese inferir dedução indevida de despesas da base de cálculo da CSLL.

O pleito de nulidade, portanto, não merece provimento.

### 2.2 ITEM III.1.2 DO RECURSO – “CADUCIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL EM FUNÇÃO DA RETOMADA DA ESPONTANEIDADE”

A Recorrente também alega que teria recuperado a espontaneidade para eventual denúncia (art. 138 do CTN), dado que “a fiscalização lavrou em **25/06/2013** Termo de Ciência e Prosseguimento da Ação Fiscal, cuja ciência à **Recorrente** se deu em **1º/07/2013**. Posteriormente, em **27/08/2013**, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal (sob o n.º 4), cuja ciência se deu em **02/09/2013**, portanto, 63 (sessenta e três) dias após a ciência do Termo de Ciência e Prosseguimento da Ação Fiscal” anterior.

Ocorre que a recuperação da espontaneidade não foi aproveitada pelo contribuinte, que ao invés de valer-se dessa “janela” para recolher os tributos que a fiscalização entendia devido, sem multa (nem mesmo a de mora conforme reconhece a SC Cosit n.º 233/2019) ficou-se inerte.

Nesse ínterim, foi cientificado da lavratura do Auto de Infração que veiculou a cobrança de multa de ofício acompanhando a cobrança de IRPJ e CSLL.

Portanto, não houve exercício de denúncia espontânea apto a afastar a exigência das penalidades e a justificar a aplicação da Súmula CARF nº 75, que a seguir transcrevo:

“Súmula CARF nº 75: A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.”

Sem razão, portanto, a defesa.

### 2.3 ITEM III.1.3 DO RECURSO – “CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: ILEGALIDADE NA CONCESSÃO DE PRAZO EXÍGUO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS”

A Recorrente insurge-se contra o prazo concedido para o atendimento de intimações, alegando que nos termos da Lei nº 12.766/2012, que, em seu art. 8º, alterou o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, os prazos para atendimento a intimações nunca poderiam ser inferiores a 45 dias.

Assevera estar ciente de que a Lei nº 12.873, de 24/10/2013, cuja publicação no Diário Oficial da União se deu em 25/10/2013, revogou o prazo de 45 dias estipulado na Lei nº 12.766/2012, razão pela qual o prazo vigente entre 28/12/2012 e 25/10/2013 seria vinculante neste período.

Alega, assim, ter havido cerceamento do direito de defesa.

Nos termos da Súmula CARF nº 162, vinculante ao CARF, o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento:

#### “Súmula CARF nº 162

#### **Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Nesses termos, este CARF não pode reconhecer a nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude do desatendimento, pela fiscalização, dos prazos mínimos legais, se,

conforme a Súmula retro, a autuação poderia ter sido lavrada sem qualquer intimação prévia para que o contribuinte prestasse esclarecimentos.

### 3 Mérito

A autuação imputa à Recorrente a Distribuição Disfarçada de Lucros, relativamente ao IRPJ, nos termos dos arts. 3º da Lei nº 9.249/95, arts. 247, 249, I, 251, 464, inciso IV, 465, 466 e 467 do RIR/99; e, relativamente à CSLL, nos termos do Art. 2º da Lei nº 7.689/88, Art. 2º da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96, artigo 60 da Lei nº 9.532/97 (aplicação das regras de DDL à CSLL), art. 37 da Lei nº 10.637/02 e Art. 3º da Lei nº 7.689/88.

Assim, a autuação não qualificou juridicamente as condutas verificadas como planejamento tributário abusivo, ou simulação. Fundamentou os autos de infração na suposta constatação da prática de preços entre partes ligadas considerados pela fiscalização como em condição mais vantajosa para a GAR do que esta encontraria caso contratasse com qualquer terceiro.

No mérito, portanto, entendo que as questões fulcrais que permitem o deslinde da demanda resumem-se a definir se houve demonstração pela fiscalização do fato indiciário eleito para a lavratura do auto de infração, nos termos do art. 60, VII do Decreto-Lei nº 1.598/77 (Art. 464, VI do RIR/99) que não tenha sido adequadamente afastada pelo contribuinte em sua defesa.

“Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

(...)

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros; [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983\)](#)

Estabelecida esta premissa rememoremos os elementos fáticos a partir dos quais a fiscalização extrai as conclusões jurídicas adotadas. Conforme o Relatório Fiscal, a autoridade autuante assevera:

"51 - Devidamente autorizada pelo contrato de concessão, a Rodovias valeu-se de serviços de terceiros para a execução de várias de suas obrigações enquanto concessionária de serviços públicos.

52 - Entretanto, conforme acima demonstrado, com relação aos serviços prestados pela GAR, constatamos que pagou valores que se caracterizam como distribuição disfarçada de lucros, consoante o disposto na legislação do imposto de renda, diminuindo seu resultado operacional, importando em pagamento a menor de Imposto de Renda e de CSLL, vejamos:

53 - Para a realização dos serviços contratados a Rodovia pagou para a GAR em 2008, de janeiro a outubro, o montante de R\$ 28.385.276,28.

54 - A GAR, com apenas 19 funcionários registrados (média mensal), os quais exerciam atividades de manutenção e/ou técnicas, com baixa remuneração, juntamente com a subcontratação de terceiros (item 29 e 30), deu conta dos serviços contratados. A soma das despesas com pessoal próprio e com contratados e mais as despesas inerentes a prestação de serviços importaram em R\$ 10.723.897,99 (item 29).

55 - Portanto, o resultado acima não pode ser computado à 'expertise' da GAR para a realização dos serviços, uma vez que não tinha quadro de funcionários para tal, somado ao fato que terceirizou grande parte dos serviços, o que se apura apenas pela razão social das empresas do item 30.

56 - Em 2008 a GAR não teve veículos em seu nome, quer caminhão, guincho, ou ambulância, também não teve médico ou paramédico em seu quadro de funcionários.

57 - Por outro lado a GAR é constituída societariamente pelos mesmos componentes da Rodovias (item 09 a 16), a qual foi sua única cliente em 2008.

58 - Temos, então, que operacionalmente a GAR teve por resultado superávit de R\$ 17.661.378,29, que diminuído do lucro presumido de 32% (9.083.288,41) resulta em R\$ 8.578.089,88.

59 - Assim, o valor de R\$ 8.578.089,88, o qual integra o montante de R\$ 77.385.591,72 informado no item 30 da Ficha 04A da DIPJ da Rodovias do ano calendário de 2008 (Custo dos Bens e Serviços Vendidos – PJ em Geral), foi considerado como distribuição disfarçada de lucros, sendo seu valor glosado e, conseqüentemente, o Imposto de Renda e a CSLL correspondentes estão sendo exigidos em autos de Infração.”

O Recorrente demonstrou em sua defesa que os contratos de concessão para cujo gerenciamento a Recorrente contratou a GAR encontrariam respaldo no Edital de Licitação, que não exigiria da Recorrente a execução direta e por funcionários e maquinário próprio de todos os serviços envolvidos na concessão, admitindo que a concessionária contratasse terceiros (chamados “operadores”) para tal mister. Entendo, contudo, que o Recorrente sequer precisaria ter chegado a tanto, pois não se confundem eventual descumprimento do contrato de concessão e o avertado ilícito tributário.

A demonstração fulcral que compete à fiscalização é de que os contratos em questão teriam sido celebrados em condições díspares com as práticas de mercado, de maneira a transferir irregularmente lucros para a GAR.

Ocorre que a autoridade autuante em vez de provar a ocorrência do fato indiciário, presumiu sua ocorrência por presunção simples. Entendo, contudo, que a presunção simples a partir da qual inferiu-se o fato indiciário não atende ao disposto no art. 60 do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

Inicialmente, a alegada coincidência de sócios entre a Recorrente e a GAR é apenas parcial e por meio de participação indireta conforme quadros presentes no Relatório

Fiscal, de fls. 747 e 748, razão pela qual por mais que as empresas sejam consideradas ligadas, a ausência de coincidência integral do quadro societário mitiga qualquer força probante que se pudesse atribuir a uma presunção simples de que os negócios entre as partes não respeitariam *standards* de mercado.

Além disso, a presunção de favorecimento da GAR foi inferida a partir da constatação de que os custos e despesas operacionais incorridos pela GAR seriam supostamente demasiadamente inferiores ao preço cobrado pela GAR, vale dizer, entendeu ser *injustificadamente elevado o mark-up e a margem de lucro praticados* pela GAR.

Ocorre que para chegar à conclusão de que a margem de lucro e o *mark-up* praticado pela GAR seriam elevados e dissonantes dos padrões de mercado, deveria a autoridade autuante ter trazido à baila elementos de comparação que considerassem a prestação de um serviço univocamente considerado comparável ao prestado pela GAR, pois por mais experto que seja o ente autuante, a prova do fato indiciário descrito pelo art. 60 demanda demonstração concreta a partir de elementos objetivos que considerem situações comparáveis além da mera irresignação abstrata com o *mark-up* ou as margens de lucro praticadas.

Vale dizer, provar que o preço cobrado pela GAR supera os custos de cada uma das atividades que passaram a ser contratadas e gerenciadas pela GAR nada mais é do que reconhecer a existência esperada de valor agregado na coordenação dos fatores de produção, e asseverar que a margem de lucro é elevada nada demonstra senão que a GAR logrou êxito no exercício da empresa, cujo objetivo último é o lucro.

Muito embora a irresignação da autoridade autuante possa tomar lugar no dia-a-dia de qualquer cidadão que se assombra ao observar que ao comprar um calçado está pagando por ele cerca de 3 ou mais vezes custo de aquisição daquele mesmo sapato pelo varejista, esse espanto que desconsidera todos os esforços e riscos assumidos pelo empreendimento não dá ensejo à presunção de Distribuição Disfarçada de lucros.

Admitir a autuação como está fundamentada demandaria impossível esforço de comparação de atividades incomparáveis, ou de fixação de uma margem de lucro “adequada” para as atividades da GAR sem trazer à baila qualquer parâmetro de comparação.

Mais, eximiria a fiscalização do desempenho de um nobre mister tanto exequível quanto demandado pela Lei, *de comparar o preço praticado com o preço de mercado conforme determina o art. 60*, substituindo-o com um poder que a lei não lhe atribui de comparar *o preço praticado com o custo de produção*, como se houvesse para o caso em questão *preços parâmetro* legais como os verificados em outros diplomas (e.g. legislação de IPI e mesmo na lei 9.430/96 ao tratar dos preços de transferência).

Não me parece ser esta a interpretação correta do art. 60 do Del. n.º 1.598/77, notadamente de seus parágrafos 4º a 7º que a seguir transcrevo:

“§ 4º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

§ 5º - O valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

§ 6º - O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§ 7º - Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 5º e 6º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.”

Nesse sentido, menciono o voto vencido do Relator Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto no Acórdão 9101-006.334 de 2022:

“Sobre este aspecto, entendo também assistir razão à Recorrente. A autoridade tributária não é livre para determinar o valor de mercado, devendo seguir os critérios estabelecidos no art. 465 do RIR/99:

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

(...)

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 7º).

Veja-se que o § 3º acima determina, na ausência de mercado ativo, que o valor seja determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

Ademais, **não seria razoável o critério adotado pela fiscalização (custos para prestação do serviço), pois ignoraria a margem de lucro da empresa prestadora.** Assim, por entender que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus exigido pela legislação, entendo pela impossibilidade de se manter o auto de infração.” (g.n.)

Assim, entendo que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus exigido pela legislação por ela adotada para fundamentar a autuação

Ainda assim, o Contribuinte traz aos autos comparação entre os preços praticados com a GAR e a tabela do DER, demonstrando encontrar-se dentro de padrões de mercado, afastando objetivamente a presunção simples à que chegou subjetivamente a autoridade autuante.

Vale, por fim, mencionar, que o Contribuinte e a GAR não podem sequer ser considerados pessoas ligadas nos termos do que dispõe o §3º do art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77 (Art. 465 do RIR/99), já que embora ambas tenham sócios em comum, uma não é sócia, administradora, cônjuge ou parente da outra.

Por todas estas razões, a autuação não pode proceder.

#### **4 Dispositivo**

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

#### **Declaração de Voto**

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Embora de acordo com o voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto ressaltando alguns pontos importantes da discussão em sessão.

No mérito, as discussões cingem-se a correta aplicação do artigo 465 do RIR/99, mormente na hipótese em que o contribuinte transaciona com empresa na qual a sua controladora também detém participação societária.

Cumprе inicialmente transcrever a literalidade do artigo sobre o qual recai a divergência:

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

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 7º).

Como se observa, o conceito de pessoa ligada trazido na legislação brasileira é bastante restrito, diferentemente do que acontece com o conceito de pessoa vinculada trazido na Lei n. 9.430/96 e aplicável aos preços de transferência (que abrange situações em que as empresas estejam sob controle societário ou administrativo comum, desde que uma delas esteja obviamente no exterior).

No conceito de pessoa ligada da legislação de distribuição disfarçada de lucros, a relação de “ligação” envolve tão somente a pessoa jurídica e “o sócio ou acionista desta”, ou seja, somente quando há uma relação societária direta entre a sociedade e o seu sócio.

Todavia, nota-se que o artigo 465, I, do RIR/99 estabelece que a pessoa ligada é o sócio ou acionista da pessoa jurídica, mesmo quando outra pessoa jurídica.

Assim, a partir de uma interpretação literal, não há como se enquadrar a Recorrente como pessoa ligada da GAR, uma vez que elas não possuem participações societárias entre si.

Nessa linha, seria incabível o enquadramento como distribuição disfarçada de lucros entre sociedade e outras pessoas jurídicas que não possuem a qualidade de sócios.

Ao citar Rolf Prym, Luís Eduardo Schoueri pontua que: *“não se tratando de transferência patrimonial entre a sociedade e os sócios, não é o próprio considerar-se ocorrida uma distribuição de lucros, já que estes são a remuneração pelo capital investido pelos sócios. A fundamentação para sua indedutibilidade deve, pois, ser buscada antes em seu eventual caráter*

*excessivo (caracterizando a liberalidade) que na necessidade de se oferecer o lucro social à tributação” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Distribuição Disfarçada de Lucros. São Paulo: Dialética, 1996. p. 81).*

Portanto, caso houvesse uma transferência entre uma pessoa jurídica e outra pessoa jurídica que não seja sua sócia, haveria outras formas de combater tal prática, mas não seria o caso de distribuição disfarçada de lucros.

Nesta mesma linha sobre o tema, merece destaque o seguinte trecho do voto do Conselheiro Fernando Brasil no acórdão n. 1402-002.293:

*Nos termos do art. 465, I a III, do RIR/99, considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica adquirente o seu sócio ou acionista, o administrador ou o titular da pessoa jurídica ou ainda o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física ou do administrador ou do titular da pessoa jurídica.*

*Portanto, conforme definição legal, para fins da distribuição disfarçada de lucros, pessoa ligada é o sócio ou acionista da pessoa jurídica que fez a aquisição (art. 465, I, do RIR/99). Também se considera pessoa ligada o administrador, titular da pessoa jurídica, cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física/administrador ou titular da pessoa jurídica (art. 465, II e III, do RIR/99).*

*Além de a definição ser legal, ela também guarda lógica com o sistema, pois somente se admite a distribuição de lucros a sócios ou acionistas. **Obviamente, o legislador transpôs também à distribuição disfarçada de lucros o mesmo critério: os pagamentos não de ter sido realizados a sócios ou acionistas para caracterizar a DDL (ou ainda às pessoas físicas ligadas aos sócios ou acionistas por expressa extensão legal – art. 466 do RIR/99).***

*Para que a presunção de DLL seja satisfeita, necessitam-se de dois requisitos concomitantes: i) aquisição de bem de pessoa ligada; ii) cujo valor seja notoriamente acima do valor de mercado.*

Assim, seria fundamental para que houvesse aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros que a transação fosse efetuada entre pessoas ligadas, o que não ocorre no caso concreto.

“Obiter dictum”, vale notar que o argumento contrário de que seria possível a distribuição disfarçada de lucros para pessoas jurídicas que não são sócias se fundamentaria no alcance do artigo 466 do RIR/99, o que não foi alegado no caso concreto. Mas ainda se assim fosse, ressalte-se que há a exigência de que os negócios jurídicos sejam realizados com pessoa ligada, no entanto, há a menção de que o negócio pode ser feito por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

Ao se referir ao termo “interesse”, não há uma definição legal do que seria esse interesse.

Ao comentar o referido dispositivo, Luís Eduardo Schoueri assevera que: “*o legislador não qualifica o interesse que, destarte, não precisa necessariamente ser de ordem societária (embora seja o mais usual). Outrossim, o interesse há de ser suficiente para que a pessoa ligada obtenha, direta ou indiretamente, as vantagens decorrentes do negócio entre a pessoa jurídica e aquela sociedade: se a pessoa ligada não obtivesse qualquer vantagem com o negócio, pereceria o aspecto subjetivo da distribuição disfarçada de lucros, já que não teria o negócio sido feito em razão da condição de sócio do beneficiário*” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 79).

Neste cenário, me parece que há necessidade de uma prova inequívoca de que a pessoa ligada obteve uma vantagem.

Diante do exposto, não há como se enquadrar a Recorrente e a GAR como pessoas ligadas, quer seja pelo artigo 465 do RIR/99 (qualificação jurídica esta que constou no presente auto de infração), quer seja pelo artigo 466 do RIR/99 (qualificação jurídica esta que não constou no presente auto de infração).

Por fim, cumpre notar que ainda que estivéssemos tratando de pessoas ligadas, entendo que não houve realização de negócios em condições de favorecimento.

Em primeiro lugar, resta saber se houve transação em valor notoriamente acima do de mercado, nos termos aqui do art. 464, VI:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

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

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Sobre este aspecto, entendo também assistir razão à Recorrente. A autoridade tributária não é livre para determinar o valor de mercado, devendo seguir os critérios estabelecidos no art. 465 do RIR/99:

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

(...)

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 60, § 7º).

Veja-se que o § 3º acima determina, na ausência de mercado ativo, que o valor seja determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

Dessa forma, não seria razoável o critério adotado pela fiscalização (aplicação do coeficiente do Lucro Presumido sobre a receita), pois ignoraria outras transações similares praticadas por outros participantes do mercado de prestação de serviços a concessionárias de rodovias. Assim, por entender que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus exigido pela legislação, entendo pela impossibilidade de se manter o auto de infração.

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

