



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720671/2016-26
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.334 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE RODOVIAS DO NORTE S/A
ECONORTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011, 2012

PRESUNÇÃO LEGAL DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL). NEGÓCIO EM CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO DE PESSOA LIGADA. CARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Presume-se a distribuição disfarçada de lucros quando a pessoa jurídica realiza com a pessoa ligada, direta ou indiretamente, qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidos os que oferecem condições mais vantajosas do que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Comprovada a realização de negócio em condições de favorecimento entre o contribuinte e pessoa jurídica na qual sua controladora tenha interesse direto ou indireto caracteriza-se a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DDL), sendo indedutíveis na apuração do lucro real as importâncias pagas ou creditadas que caracterizam as condições de favorecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos a conselheira Livia De Carli Germano que conhecia parcialmente do recurso apenas em relação à primeira matéria, e o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votou pelo conhecimento parcial apenas em relação à segunda matéria. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator) que votou por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 1401-003.402, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 14 de maio de 2019:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO REAL. DESPESAS E CUSTOS. CONDIÇÕES PARA DEDUÇÃO.

Custos e despesas dedutíveis são aqueles necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à efetiva contraprestação de algo recebido, corroborados por documentação própria e devidamente registrados na contabilidade.

DESPESAS COM PESQUISAS. LEGÍTIMAS. GLOSA IMPROCEDENTE.

Devidamente comprovado que a despesa incorrida com pesquisa de novos produtos é normal, usual e necessária às atividades da pessoa jurídica, restabelece-se a sua dedução.

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 jurídica na qual sua controladora tenha interesse direto ou indireto autoriza a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DDL), não sendo dedutíveis na apuração do lucro real as importâncias pagas ou creditadas que caracterizam as condições de favorecimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade da decisão recorrida. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar tão somente a glosa de despesas relativas à empresa Vox Populi, vencidos os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Claudio de Andrade Camerano (relator) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que negaram provimento ao recurso in totum; igualmente foram vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Eduardo Morgado Rodrigues que também deram provimento ao recurso para o afastamento da glosa das despesas com o BTG Pactual. Votou pelas conclusões em relação aos demais pontos do recurso o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Cientificado da decisão supra, o sujeito passivo apresentou Recurso Especial de e-fls. 42.750-42782 em que suscita divergência em relação às seguintes matérias: (1) Interpretação dos artigos 465 e 466 do RIR/99; e (2) Interpretação do art. 464 do RIR/99.

Em análise inicial, a r. presidência da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF deu provimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

(1) “artigos 465 e 466 do RIR/99”

Decisão recorrida:

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 jurídica na qual sua controladora tenha interesse direto ou indireto autoriza a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DDL), não sendo dedutíveis na apuração do lucro real as importâncias pagas ou creditadas que caracterizam as condições de favorecimento.

Acórdão paradigma n.º 1301-004.148, de 2019:

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. PRESUNÇÃO. PESSOA LIGADA.

O conceito de pessoa ligada, na presunção de distribuição disfarçada de lucros, é aquele expressamente definido na lei, não se admitindo para esse fim, além das hipóteses legais, nenhum outro tipo de vínculo, sob pena de violar o princípio da legalidade.

[...].

A caracterização da distribuição disfarçada de lucros, nos casos de alienação de bens, requer a existência concomitante de dois requisitos: a) operação com pessoa ligada; e b) valor notoriamente inferior ao de mercado. No caso em exame, não se acha demonstrada a presença de nenhum dos dois.

[...].

Pessoa ligada

Quanto ao primeiro requisito, o *caput* do art. 465 do RIR define o que vem a ser *pessoa ligada*, para fins de distribuição disfarçada de lucros.

[...].

O art. 466 do RIR dá contornos finais à figura, estabelecendo regra especial para os casos em que a pessoa ligada seja sócio controlador ou acionista controlador daquela que, mediante uma das condutas relacionadas no art. 465, realiza a distribuição disfarçada de lucros.

[...].

Quando se diz que, para fins de DDL, o art. 466 dá ao conceito de *pessoa ligada* contornos finais, o entendimento deve ser literal, ou seja, nenhuma interpretação que amplie o sentido da expressão *pessoa ligada* poderá prevalecer. É que a distribuição disfarçada de lucros é uma presunção e, como tal, seu campo de incidência não pode ser elástico por analogia, interpretação extensiva ou qualquer forma de exegese que implique colher situações não previstas expressamente no dispositivo legal.

[...].

No caso em análise, o fato tido como distribuição disfarçada de lucros foi a venda de mercadorias pela recorrente, que é uma indústria, para trinta e seis distribuidoras, empresas integrantes do mesmo grupo econômico. Ocorre que nenhuma das distribuidoras é sócia ou acionista da recorrente. Não existe participação direta das distribuidoras no capital da recorrente, nem esta participa do capital daquelas, como bem demonstrou a autoridade fiscal no RAF.

É certo que todas, fábrica e distribuidoras, pertencem ao mesmo grupo econômico, mas a hipótese de distribuição disfarçada de lucros não contempla, como fato indiciário da presunção, as operações feitas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo. A lei exige que haja participação de uma no capital da outra.

Observe-se que nem o art. 466, que amplia o campo de incidência da presunção, socorre a pretensão do Fisco, pois a regra se destina a sócio ou acionista controlador que, a toda evidência, não é a situação das distribuidoras, nem da recorrente.

Se lei, podendo definir com mais amplitude o conceito de *pessoa ligada*, não o fez, não cabe ao aplicador da lei fazê-lo, sob pena de violar os princípios da legalidade e tipicidade da tributação.

6. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a comprovação da realização de negócio em condições de favorecimento entre o contribuinte e pessoa jurídica na qual sua controladora tenha interesse direto ou indireto autoriza a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DDL)*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1301-004.148, de 2019) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a hipótese de distribuição disfarçada de lucros não contempla, como fato indiciário da presunção, as operações feitas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo, sendo que a lei exige que haja participação de uma no capital da outra*.

(2) “artigo 464, VI, do RIR/99”

Decisão recorrida:

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 jurídica na qual sua controladora tenha interesse direto ou indireto autoriza a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DDL), não sendo dedutíveis na apuração do lucro

real as importâncias pagas ou creditadas que caracterizam as condições de favorecimento.

[...].

Relativamente à outra questão alegada de que não teria havido a utilização de **valor de mercado**, um dos requisitos para fins de aplicação da DDL, mister que apresentemos o modo como foi obtido o denominado **custo excessivo**, que foi objeto de tributação.

[...].

Neste aspecto, a Recorrente menciona que a aplicação do art.464, inciso VI, do RIR/99 pressupõe a apuração do **valor de mercado** do negócio realizado, pois este é o parâmetro essencial e indispensável para se verificar se a contratação foi realizada em condições de favorecimento.

[...].

Ora, de se dizer que o procedimento adotado e as conclusões decorreram de uma análise criteriosa das despesas demonstradas pela Rio Tibagi, a qual era a prestadora exclusiva dos serviços prestados à Recorrente, o que somente permitiu à autoridade fiscal um caminho:

Acórdão paradigma n.º 108-09.696, de 2008:

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - NEGÓCIOS EM CONDIÇÃO VANTAJOSA - ERRO DE DIREITO - NÃO CARACTERIZAÇÃO DO PARÂMETRO VALOR DE MERCADO EXIGIDO PELO ART. 464, IV, RIR/99 - FALTA DE PROVA - É indubitável a impossibilidade de enquadramento no inciso VI, do art. 464, do RIR/99, que prevê condições específicas para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, qual seja a configuração, necessária, da condição mais vantajosa. Para tanto, o valor de mercado do negócio é parâmetro indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, sem o qual esta não se configura.

[...].

A questão posta em julgamento perante esta E. 8ª Câmara, em síntese, diz respeito à ocorrência ou não da Distribuição Disfarçada de Lucros devido à realização de negócios em condições de favorecimento de pessoa jurídica ligada, conforme estabelecido no artigo 464, inciso VI, do RIR/99.

[...].

No caso em tela, a distribuição disfarçada de lucros foi enquadrada na hipótese do inciso VI, tendo em vista que a fiscalização entendeu que a Recorrente realizou, no ano-calendário de 1999, negócio em condições de favorecimento com sua Controladora, de forma a transferir resultados entre as mesmas.

[...].

Ao insurgir-se contra a autuação, a Recorrente aventou argumentos vários no intuito de minar o lançamento tributário, entre os quais destaque, por entender ser o mais relevante e decisivo para exame do caso, o relativo à incidência do inciso VI do artigo 464, do RIR199 não poder prescindir da determinação do valor de mercado para que possa haurir conclusão sobre ter havido ou não a vantagem indesejável legalmente.

De fato, para que se configure o tipo tributário, cuja descrição indica "condições mais vantajosas" "do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros", deve restar provado que o valor de mercado, objetivamente mensurado, se apresentava consistentemente inferior ao preço praticado entre pessoas ligadas.

Por se tratar de presunção de auferimento de ganho, a prova de que o negócio foi praticado em condições de favorecimento tem que restar objetivamente robusta.

A simples comparação entre os valores praticados pelas partes envolvidas no decorrer dos anos, sem levar em consideração as práticas do mercado, não serve para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, por estar em desacordo com o conceito legal de valor de mercado.

Isto porque a caracterização da presunção legal na espécie impescinde de prova concludente de que o negócio foi realizado em condições mais vantajosas do que as praticadas pelo mercado, nos exatos termos da definição legal, provas essas a serem feitas pelo Fisco de maneira cabal e suficiente.

Havendo o Fisco, portanto, que prová-los objetivamente, necessária se faz a tal demonstração relatada em linguagem competente (probatória) por parte da autoridade lançadora do real valor de mercado, assim demonstrada com o carreamento aos autos de documentos que comprovem transações comerciais praticadas por terceiros ou com terceiros, em relação ao mesmo produto e na mesma época.

[...].

Diante disso, outra não pode ser a conclusão, senão a apresentada pela Recorrente em sua manifestação, de fls. 310/314, de que não existe nenhuma prova de que o preço pago por ela à sua Controladora, pelos serviços objeto deste processo desgarrar-se das bases praticada no mercado, revelando-se, portanto, deficiente o levantamento realizado pela autoridade fiscal, na medida em que está provido exclusivamente de elementos particulares das sociedades envolvidas, sem levar em conta as práticas de mercado, como exigido pela lei.

8. No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

9. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o procedimento adotado e as conclusões decorreram de uma análise criteriosa das despesas*

demonstradas pela Rio Tibagi, a qual era a prestadora exclusiva dos serviços prestados à Recorrente, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 108-09.696, de 2008) decidiu, de modo diametralmente oposto, que o valor de mercado do negócio é parâmetro indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, sem o qual esta não se configura, ou seja, revela-se deficiente o levantamento realizado pela autoridade fiscal, na medida em que está provido exclusivamente de elementos particulares das sociedades envolvidas, sem levar em conta as práticas de mercado, como exigido pela lei.

10. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas.**

No mérito, em relação aos arts. 465 e 466, sustenta que **a Rio Tibagi não é pessoa ligada à Recorrente**, pois (i) não é sócia ou acionista da Recorrente (hipótese do inciso I); (ii) não é administradora e nem titular da Recorrente (hipótese do inciso II); e (iii) também não é (e nem poderia ser, pois trata-se de pessoa jurídica) cônjuge ou parente da Recorrente ou de seus sócios (hipótese do inciso III).

O artigo 466 do RIR/99 somente se aplica “*se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica*”, o que **não é o caso da Rio Tibagi** (apontada como a pessoa ligada), pois **ela não é sócia e muito menos controladora da Recorrente, nem direta e nem indiretamente, por meio de outra sociedade.**

Portanto, na medida em que o próprio acórdão recorrido reconheceu que a autoridade fiscal apontou a Rio Tibagi como a pessoa ligada e que a Rio Tibagi não se qualifica como pessoa ligada nos termos do artigo 465 do RIR/99, o artigo 466 do RIR/99 não pode fundamentar o lançamento.

Não procede o argumento do acórdão recorrido de que “*não seria necessário a autoridade fiscal mencionar que a Triunfo é a pessoa ligada, vez que a condição de sócia controladora já pressupõe tal qualificação*”, pois esse raciocínio conduz a insustentável situação de coexistirem duas pessoas ligadas distintas, uma para a autoridade fiscal (a Rio Tibagi) e outra para o acórdão recorrido (a Triunfo). O entendimento do acórdão recorrido (de que a pessoa ligada seria a Triunfo) é contraditório com o entendimento da autoridade fiscal (para quem a pessoa ligada é a Rio Tibagi). E não pode haver dúvidas de que a validade do lançamento deve ser verificada à luz da premissa adotada pela autoridade fiscal.

No que tangencia o art. 464, sustenta que a presunção de distribuição disfarçada de lucros prevista neste dispositivo é aplicável quando a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada “*negócio em condições de favorecimento*”, assim considerado aquele realizado em “*condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros*”.

A apuração do valor de mercado do negócio é requisito indispensável para aplicação do artigo 464, VI do RIR/99, pois sem esse parâmetro de comparação não é possível determinar se a contratação foi realizada em condições de favorecimento.

Dessa forma, para viabilizar a aplicação do artigo 464, VI do RIR/99, caberia à autoridade fiscal apurar o valor de mercado do mesmo tipo e formato de serviço prestado pela Rio Tibagi à Recorrente ou, eventualmente, apurar o valor pelo qual a Recorrente contrataria com terceiros o mesmo tipo e formato de serviço prestado pela Rio Tibagi.

A alegação de que “a empresa RIO TIBAGI presta serviços única e exclusivamente à ECONORTE” não é suficiente para desobrigar a autoridade fiscal de apurar o valor de mercado do negócio realizado, requisito essencial para a aplicação do artigo 464, inciso VI do RIR/99.

Intimada, a i. Procuradoria apresenta contrarrazões, em que sustenta além das pessoas ligadas expressamente indicadas pela legislação, a distribuição disfarçada de lucros **também se materializa quando o negócio em condições de favorecimento é realizado com interposta pessoa ou com sociedade na qual o sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica que distribui o lucro (pessoa ligada) tenha interesse direto ou indireto (art. 466 do RIR/99)**. Quando o negócio é realizado com uma sociedade, a distribuição simulada dos lucros se pauta no interesse da pessoa ligada nessa sociedade que recebe o benefício. Nesta situação, o lucro distribuído disfarçadamente não é entregue diretamente à pessoa ligada, mas sim à sociedade na qual ela tem interesse. Seria como se a pessoa ligada recebesse disfarçadamente o lucro e, logo em seguida, o repassasse à sociedade onde tem interesse. Ao invés desse procedimento, a pessoa jurídica entrega o lucro diretamente à sociedade.

A distribuição disfarçada de lucros se constitui em uma presunção relativa criada por lei. Por essa razão, **ocorridos os fatos indiciários previstos na legislação, presume-se que o lucro foi distribuído, devendo o contribuinte, caso não concorde com a autuação, demonstrar por prova inequívoca que não houve a referida distribuição**. Não é necessário que o Estado demonstre que os lucros foram efetivamente entregues. **Deve o Fiscal comprovar a existência dos elementos indiciários que compõe a hipótese fática da norma de presunção**.

Defende que de acordo com as verificações fiscais, fora constatado que o contribuinte em epígrafe possui sim ligação societária com a empresa prestadora dos serviços. Como a empresa autuada era controlada pela TPI TRIUNFO E INVESTIMENTO LTDA a qual também era controladora da RIO TIBAGI, o interesse da pessoa ligada (acionista controlador) restou provado, e a presunção de distribuição disfarçada de lucros nos termos do artigo 466 do RIR/99 fora configurada.

A decisão de primeira instância muito bem analisou o caso concreto bem como as alegações do contribuinte sobre a inexistência de ligação entre as partes, refutando-as.

Em relação ao art. 464, VI, sustenta que, ao contrário do que afirma a recorrente, a fiscalização apurou sim o denominado custo excessivo, que foi objeto de tributação. O procedimento adotado e as conclusões decorreram de uma análise criteriosa das despesas demonstradas pela Rio Tibagi, a qual era a prestadora exclusiva dos serviços prestados à Recorrente, o que somente permitiu à autoridade fiscal um caminho.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em

que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a*

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Por outro lado, se o exame de admissibilidade recursal indicar que as soluções jurídicas tidas por divergentes ocorreram, na verdade, em função da dessemelhança das situações fáticas envolvidas, cada qual com seu conjunto probatório específico, não há que falar em *divergência interpretativa*, fato este que enseja o não conhecimento do *manejo especial*.

No caso, quanto às demais matérias, não havendo alegações contrárias ao conhecimento, o recurso especial da Recorrente deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Assim sendo, voto por CONHECER do Recurso Especial.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

No mérito, as discussões cingem-se a correta aplicação dos artigos 465 e 466 do RIR/99, mormente na hipótese em que o contribuinte transaciona com empresa coligada em razão de sua controladora deter participação social em ambas as empresas.

Cumprе inicialmente transcrever a literalidade dos artigos sobre os quais 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 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 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).

Distribuição a Sócio ou Acionista Controlador por Intermédio de Terceiros

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Conforme relatado, a Recorrente entende que o art. 466 requer como pressuposto para sua aplicação que se trate de transação com pessoa ligada, tal como definido pelo art. 465.

Em relação a este tópico, entendo que lhe assiste razão.

O Termo de Verificação Fiscal indica que o dinheiro remetido à Rio TIBAGI pela recorrente foi transferido no mesmo dia à sua controladora a título de mútuo:

Compulsando-se a escrituração da empresa RIO TIBAGI, obtida em 08/05/2015, em sede de procedimento de diligência fiscal (TDPF 0910200.2015.00514-4), verifica-se que os recursos financeiros (R\$ 46.500.000,00) recebidos em virtude do adiantamento de valores pactuado com a ECONORTE, ingressaram em sua conta bancária mantida no Banco do Brasil (n.º 3102772-5, rubrica contábil n.º 1.1.1.02.02), no dia 23/05; no dia subsequente (24/05), uma grande parcela desse montante (R\$ 44.175.000,00) foi transferido para a conta mantida no primeiramente, à outra conta no Banco do Brasil (1.1.1.02.05), para então ser transferido para a conta TPI Participações e Investimentos (1.1.2.02.01) a título de mútuo (tudo no dia 24/05).

Dos valores transferidos para a conta no Banco HSBC, uma boa parcela – R\$ 38.695.245,96 -, também foi transferida, à guisa de mútuo, para a rubrica TPI Participações e Investimentos (1.1.2.02.01); já a quantia de R\$ 4.479.754,04, foi levada a débito da conta Distribuição lucros TPI Participações (2.1.3.02.01), cujo saldo é alimentado com valores provenientes da rubrica 2.4.3.01.07 (Lucros acumulados).

Analisando-se a conta TPI Participações e Investimentos, em que foi registrado o mútuo de recursos financeiros, percebe-se que, já a partir do término do mês de maio/2011, contém registros dos encargos financeiros e da amortização do mútuo, debitadas da rubrica de Distribuição de lucros (2.1.3.02.01). A contar daí, os valores pagos pela mutuária coincidem, com referência ao segundo semestre de 2011, com os lucros a serem distribuídos mensalmente, registrados na rubrica 2.1.3.02.01 (Distribuição de lucros), conforme planilha a seguir:

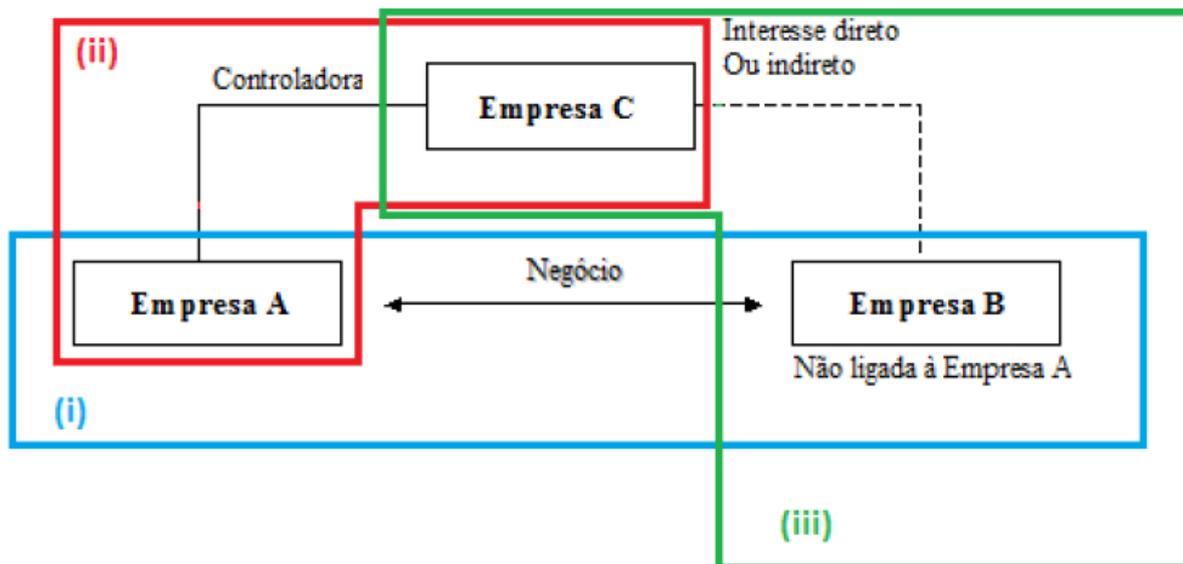
Ao indicar que a Recorrente promovia transações com pessoa ligada, por meio de terceira empresa na qual esta detinha interesse, conforme elucida voto vencedor em DRJ e, cujas razões de decidir orientaram o voto vencedor em primeira instância:

Transcreve-se o referido dispositivo, cuja base legal é o art. 61 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, com redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 1983:

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade. (grifou-se)

A partir da simples literalidade do dispositivo é possível extrair que se presume distribuição disfarçada de lucros também no caso (i) de o negócio ser realizado entre uma pessoa jurídica A e outra pessoa jurídica B (não ligada), desde que (ii) a pessoa jurídica C ligada da pessoa jurídica A (sócio controlador direto ou indireto) (iii) tenha direta ou indiretamente interesse na pessoa jurídica B.



Ou seja, para considerar que o dispositivo não se aplicava ao caso presente o relator baseou sua interpretação na primeira operação prevista no dispositivo. Mesmo nesta hipótese, entendo que a interpretação não foi adequada, vez que não seria necessária a ligação entre a Rio Tibagi e a Econorte, bastando que o negócio tivesse sido feito entre a Econorte e a Triunfo (sua pessoa ligada, sócia controladora), por intermédio da Rio Tibagi.

Não merece prevalecer também o entendimento de que tal dispositivo (art. 466) não seria aplicável pois a autoridade fiscal não indicou a Triunfo como ligada, mas sim a Rio Tibagi.

Ora, não seria necessário a autoridade fiscal mencionar que a Triunfo é pessoa ligada, vez que a condição de sócia controladora já pressupõe tal qualificação.

A conclusão da maioria dos membros deste colegiado pela distribuição disfarçada de lucro a partir da interpretação do art. 466 do RIR/99 não caracteriza, a meu ver, cerceamento do direito de defesa, vez que o próprio contribuinte contestou a aplicação do art. 466, exercendo plenamente seu direito. Ao discorrer que tal enquadramento somente se aplicaria se a Rio Tibagi fosse seu sócio, condição para a caracterização da ligação entre as empresas, o contribuinte expôs sua inconformidade em relação à consideração da autoridade fiscal quanto à interligação entre as empresas.

[...]

Concordo com o relator no sentido de que a autoridade fiscal aprofundou sua investigação a tal ponto que seria possível se cogitar a hipótese de simulação baseada em um planejamento voltado unicamente para economia tributária mediante elevação artificial de custos com utilização de empresa tributada pelo regime do lucro presumido, no caso, a Rio Tibagi, o que ensejaria uma desconsideração da personalidade jurídica da Rio Tibagi e tratamento das duas pessoas jurídicas como uma única. Nesta hipótese, não seria o caso de distribuição disfarçada de lucros, mas de glosas de custos e despesas.

Inclusive, conforme bem lembrado em seu voto, o relator mencionou o processo nº 11080.728364/2013-54, já apreciado anteriormente por esta turma, com o lançamento mantido, onde, em situação similar, a autoridade fiscal adotou o caminho da despersonalização.

Todavia, a possibilidade de lançamento com despersonalização da pessoa jurídica Rio Tibagi, que, destaque-se, seria mais prejudicial ao contribuinte e ao grupo econômico, ensejando qualificação de multa e representação fiscal para fins penais, não é motivo para afastar o fato de que o caso concreto se subsume à hipótese legal do art.466 do RIR/99, sendo esta uma via legal possível para a imputação ao contribuinte de infração à legislação tributária.

Então, ante o exposto, houve no caso concreto a subsunção do fato ao disposto no art. 466 do RIR/99."

No tocante à condição de favorecimento, concluí que estava devidamente caracterizada, verbis:

"Não há no texto legal fixação de precedência de um parâmetro em relação ao outro. Os dois – condições de mercado e de contratação com terceiros – são, de fato, complementares, ou mesmo semelhantes, para fins de identificação de ocorrência da condição de favorecimento.

O critério adotado reflete precisamente as condições de contratação com terceiros não vinculados, em razão de utilizar os contratos firmados entre Rio Tibagi e terceiros dela desvinculados (e também da Autuada), o que veio revelar as reais condições que seriam encontradas pela Autuada ao se lançar no mercado para contratação dos serviços de empresas sem ligação consigo.

Não houve desconsideração da Rio Tibagi como prestadora de serviços na lógica adotada pela Autoridade Fiscal, com o conseqüente enquadramento segundo as normas da DDL. Haveria no caso de opção pela situação 'real' anteriormente aventada, com a unificação das duas empresas para fins tributários, não adotada no lançamento em questão, ..."

Como visto, o tema já foi devidamente examinado e julgado pela Turma no processo nº 11634.720544/2015-46. Assim, quanto à parcela do crédito tributário decorrente da DDL, aplico neste Voto o mesmo entendimento contido no Voto Vencedor do Acórdão nº11-55.578 (fls. 42.412), sem prejuízo da minha convicção pessoal, que se mantém inalterada.

Cotejando a situação ora examinada nos autos com a hipótese do art.466 do RIR/99, forçoso reconhecer que, apesar de a Rio Tibagi ter contratado empresas para execução de serviços junto à Autuada, notório que a controladora TPI Triunfo Participações e Investimentos S/A detinha o interesse nas operações, pois era a controladora de ambas as empresas.

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, necessita-se de dois requisitos concomitantes: i) aquisição de bem de pessoa ligada; ii) cujo valor seja notoriamente acima do valor de mercado.

Conforme se observa, são interessantes os argumentos utilizados para que a Rio Tibagi fosse considerada pessoa ligada da Econorte.

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 Rio Tibagi como pessoa ligada da Econorte, 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.

Vale notar que o argumento contrário de que seria possível a distribuição disfarçada de lucros para pessoas jurídicas que não são sócias se fundamenta no alcance do artigo 466 do RIR/99. Mais uma vez, 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, entendo que Econorte e Rio Tibagi não se enquadram como pessoas ligadas.

Mas ainda que elas sejam consideradas como 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.

Importante registrar o que disse o TVF sobre o tema:

Já se mencionou que a exclusividade da prestação de serviços pela RIO TIBAGI impede que sejam cotejados com o custo cobrado de outros tomadores de seus serviços.

Diante desse obstáculo, só nos resta nos valermos dos demonstrativos apresentados pela RIO TIBAGI em 31/07/2015, e que foram minudenciados em duas oportunidades- 31/08 e 18/12/2015.

Tais demonstrativos compõem-se de colunas em que se encontram discriminados os custos para a prestação de serviços (mão-de-obra, materiais, infra, impostos e despesas).

O meio mais adequado de obtenção do custo dos serviços, na hipótese de execução pela própria contratante, ante a impossibilidade de comparação com os valores cobrados a outros clientes da RIO TIBAGI, que não existem, é nos valermos dos custos transcritos nas planilhas apresentadas pela contratada, expurgando-se apenas as importâncias relativas aos

impostos, que não são reputados custos para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse é o único meio de enfrentarmos a dificuldade em se identificar o custo verdadeiro incorrido para a prestação dos serviços, o que também se justifica pela íntima relação existente entre as empresas, que encontra supedâneo não só no fato de serem interligadas,...

Desse modo, são obtidos os valores estampados nas duas planilhas em anexo, integrantes do presente termo, intituladas 'Custos mensais apurados' e 'Glosa de Custos Declarados-serviços pagos a Rio Tibagi Serv. Op. Rod. Ltda.; a primeira planilha contém a demonstração dos valores que compõem os custos efetivamente necessários à execução dos serviços; na segunda, confrontamos os valores cobrados pelos serviços, nas notas fiscais emitidas pela RIO TIBAGI, com os valores totalizados na outra planilha (custos/despesas mensais apurados na prestação dos serviços).

Serão adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real as despesas consubstanciadas nos pagamentos mensais efetuados pela ECONORTE à RIO TIBAGI, na execução dos dez contratos de prestação de serviços firmados entre essas duas partes, nos valores que excederem seus custos como afirmado no parágrafo anterior, ...

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 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).

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.

Ante o exposto, CONHEÇO para DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do d. relator, como de praxe, prevaleceu o entendimento da maioria do colegiado no sentido de que restou caracterizada a hipótese de Distribuição Disfarçada de Lucros – DDL, nos termos dos arts. 464, 465 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, tanto no que concerne à existência do benefício à empresa ligada quanto na determinação do valor superior ao mercado na prestação dos serviços contratados entre a recorrente e a empresa Rio Tibagi.

Tendo sido incumbido de redigir o voto vencedor, passo a expor as razões do colegiado.

Quanto ao primeiro aspecto, concernente ao benefício à empresa ligada, revela-se notório o interesse do sócio controlador da recorrente (Triunfo Participações e Investimentos) que conforme descrito no TVF (fl. 142) também era o controlador da empresa contratada para a prestação dos serviços a preços superiores ao valor de mercado (Rio Tibagi), *verbis*:

[...]

As duas pessoas jurídicas possuem em seus quadros societários um mesmo sócio - TRIUNFO PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S/A -, quer na qualidade de sócio majoritário (Rio Tibagi), quer como único acionista (Econorte). Desde o início das atividades da empresa RIO TIBAGI, a composição societária de ambas as empresas foi constituída basicamente pelos mesmos sócios, apenas com algumas pequenas variações. A partir de 2007, praticamente a única sócia das empresas RIO TIBAGI e ECONORTE passou a ser a empresa TRIUNFO PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S/A.

[...]

Conforme apontado pelo d. relator deste recurso em seu voto, o Termo de Verificação Fiscal revela que valores remetidos pela recorrente à contratada Rio Tibagi, a título de adiantamento dos valores dos serviços pactuados, foram transferidos no mesmo dia à sua controladora (Triunfo) a título de mútuo e posteriormente passaram a ser amortizados por meio de lucros mensais distribuídos pela Rio Tibagi à sua controladora, *verbis*:

[...]

Compulsando-se a escrituração da empresa RIO TIBAGI, obtida em 08/05/2015, em sede de procedimento de diligência fiscal (TDPF 0910200.2015.00514-4), verifica-se que os recursos financeiros (R\$ 46.500.000,00) recebidos em virtude do adiantamento de valores pactuado com a ECONORTE, ingressaram em sua conta bancária mantida no Banco do Brasil (nº 3102772-5, rubrica contábil nº 1.1.1.02.02), no dia 23/05; no dia subsequente (24/05), uma grande parcela desse montante (R\$ 44.175.000,00) foi transferido para a conta mantida no primeiramente, à outra conta no Banco do Brasil (1.1.1.02.05), para então ser transferido para a conta TPI Participações e Investimentos (1.1.2.02.01) a título de mútuo (tudo no dia 24/05).

Dos valores transferidos para a conta no Banco HSBC, uma boa parcela – R\$ 38.695.245,96 -, também foi transferida, à guisa de mútuo, para a rubrica TPI Participações e Investimentos (1.1.2.02.01); já a quantia de R\$ 4.479.754,04, foi levada

a débito da conta Distribuição lucros TPI Participações (2.1.3.02.01), cujo saldo é alimentado com valores provenientes da rubrica 2.4.3.01.07 (Lucros acumulados).

Analisando-se a conta TPI Participações e Investimentos, em que foi registrado o mútuo de recursos financeiros, percebe-se que, já a partir do término do mês de maio/2011, contém registros dos encargos financeiros e da amortização do mútuo, debitadas da rubrica de Distribuição de lucros (2.1.3.02.01). A contar daí, os valores pagos pela mutuária coincidem, com referência ao segundo semestre de 2011, com os lucros a serem distribuídos mensalmente, registrados na rubrica 2.1.3.02.01 (Distribuição de lucros), conforme planilha a seguir:

[...]

O redator do voto vencedor do acórdão recorrido transcreveu e adotou as razões do voto vencedor do acórdão de primeiro grau que analisou com precisão este aspecto da autuação, demonstrando que a hipótese se amolda ao art. 466 do RIR/1999, valendo a pena a sua transcrição, *verbis*:

[...]

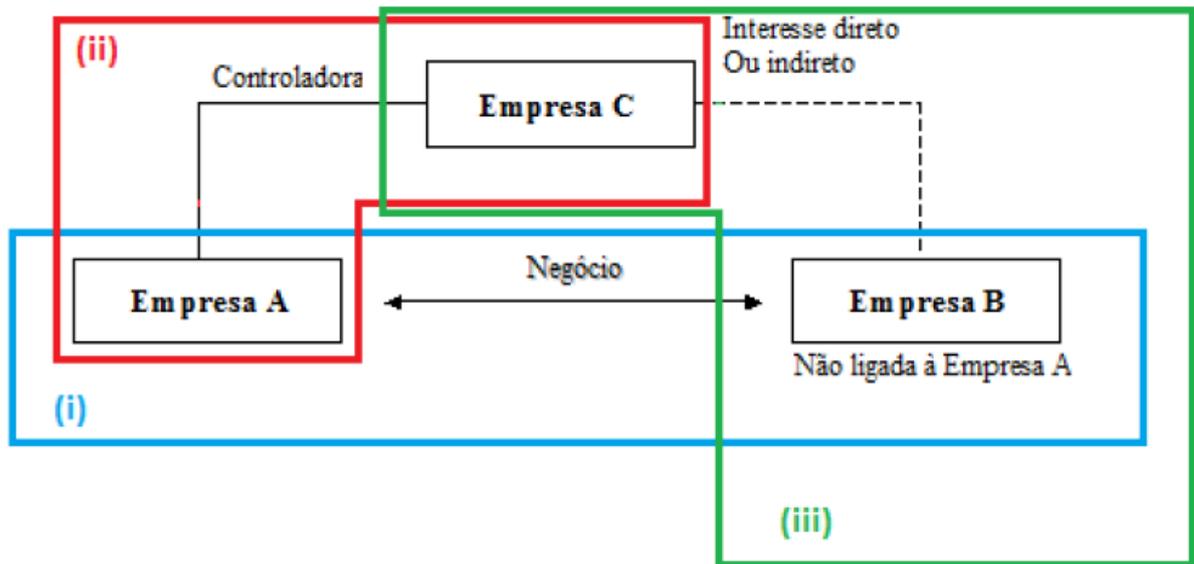
De se reproduzir excertos do voto condutor da DRJ (integralmente transcrito no relatório deste Voto), que detalha e bem explica os fundamentos da autuação, que acato e adoto como razão de decidir:

Transcreve-se o referido dispositivo, cuja base legal é o art. 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983:

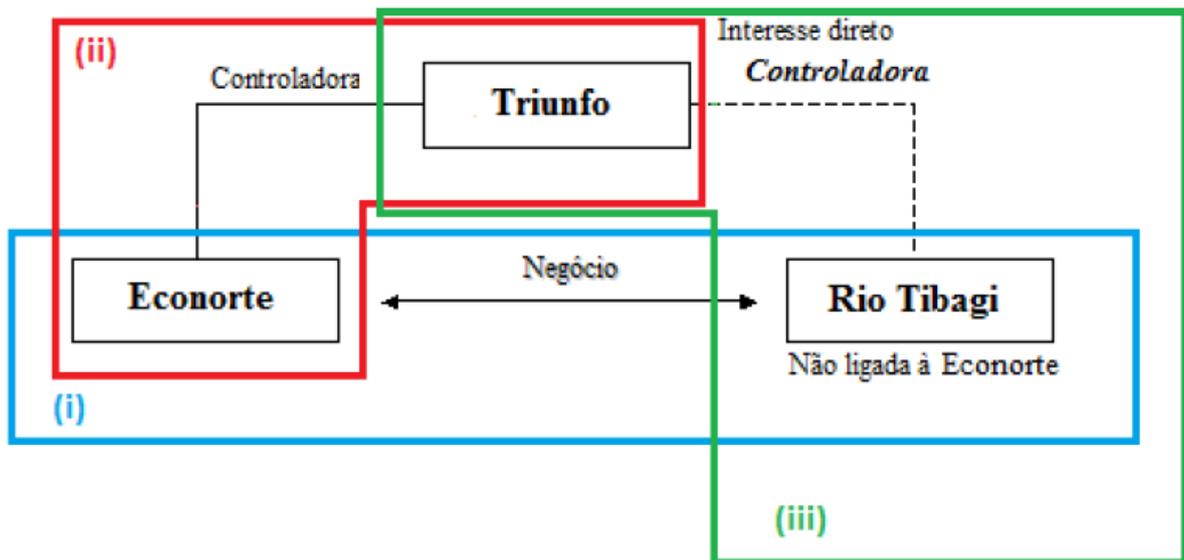
Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade. (grifou-se)

A partir da simples literalidade do dispositivo é possível extrair que se presume distribuição disfarçada de lucros também no caso (i) de o negócio ser realizado entre uma pessoa jurídica A e outra pessoa jurídica B (não ligada), desde que (ii) a pessoa jurídica C ligada da pessoa jurídica A (sócio controlador direto ou indireto) (iii) tenha direta ou indiretamente interesse na pessoa jurídica B.



Vejamus se o caso presente se subsume nesta hipótese de presunção: (i) a Econorte fez negócio com a Rio Tibagi, que não é pessoa ligada (no conceito do art.465); e (ii) o sócio controlador da Econorte, qual seja, Triunfo, (iii) tem interesse direto na Rio Tibagi vez que é sua controladora.



Não resta dúvida, pois, que o caso concreto se subsume à hipótese de distribuição disfarçada de lucros do art. 466 do RIR/99. Não poderia ser outro o entendimento, vez que ao contratar serviços prestados da Rio Tibagi por valor notoriamente superior ao mercado, a Econorte está em realidade transferindo lucro para esta e, ao fim, por equivalência patrimonial, para a Triunfo, beneficiário final e interessado direto na operação irregular.

Não prospera a interpretação dada pelo i. relator ao dispositivo, ao estabelecer como pressuposto para presunção a condição de a Rio Tibagi ser pessoa ligada à Econorte, sua sócia ou acionista controladora, e realizar negócio por intermédio de uma terceira.

Na realidade, ele deixou de atentar para o fato de que o artigo é composto por duas partes, abordando dois tipos de transações, haja vista a presença da conjunção alternativa "OU". As transações são as seguintes:

uma que estabelece que a pessoa jurídica A deve ser ligada à pessoa jurídica B, sendo seu sócio controlador, e que esta pessoa jurídica B realiza negócio com a pessoa jurídica A, tendo como intermediário outra empresa C não ligada (no conceito do art.465);

a outra, distinta, e adotada neste voto vencedor, é aquela em que o negócio é realizado entre uma pessoa jurídica A e outra pessoa jurídica B (não ligada no conceito do art. 465), e a pessoa jurídica C ligada da pessoa jurídica A (sócio controlador) tem interesse direto ou indireto na pessoa jurídica B. Nesta transação, está evidente a interligação entre as empresas A e B haja vista que ambas estão sob interesse direto ou indireto de uma mesma empresa.

Ou seja, para considerar que o dispositivo não se aplicava ao caso presente o relator baseou sua interpretação na primeira operação prevista no dispositivo. Mesmo nesta hipótese, entendo que a interpretação não foi adequada, vez que não seria necessária a ligação entre a Rio Tibagi e a Econorte, bastando que o negócio tivesse sido feito entre a Econorte e a Triunfo (sua pessoa ligada, sócia controladora), por intermédio da Rio Tibagi.

Não merece prevalecer também o entendimento de que tal dispositivo (art. 466) não seria aplicável pois a autoridade fiscal não indicou a Triunfo como ligada, mas sim a Rio Tibagi.

Ora, não seria necessário a autoridade fiscal mencionar que a Triunfo é pessoa ligada, vez que a condição de sócia controladora já pressupõe tal qualificação.

A conclusão da maioria dos membros deste colegiado pela distribuição disfarçada de lucro a partir da interpretação do art. 466 do RIR/99 não caracteriza, a meu ver, cerceamento do direito de defesa, vez que o próprio contribuinte contestou a aplicação do art. 466, exercendo plenamente seu direito. Ao discorrer que tal enquadramento somente se aplicaria se a Rio Tibagi fosse seu sócio, condição para a caracterização da ligação entre as empresas, o contribuinte expôs sua inconformidade em relação à consideração da autoridade fiscal quanto à interligação entre as empresas.

[...]

Concordo com o relator no sentido de que a autoridade fiscal aprofundou sua investigação a tal ponto que seria possível se cogitar a hipótese de simulação baseada em um planejamento voltado unicamente para economia tributária mediante elevação artificial de custos com utilização de empresa tributada pelo regime do lucro presumido, no caso, a Rio Tibagi, o que ensejaria uma desconsideração da personalidade jurídica da Rio Tibagi e tratamento das duas pessoas jurídicas como uma única. Nesta hipótese, não seria o caso de distribuição disfarçada de lucros, mas de glosas de custos e despesas.

Inclusive, conforme bem lembrado em seu voto, o relator mencionou o processo nº 11080.728364/2013-54, já apreciado anteriormente por esta turma, com o lançamento mantido, onde, em situação similar, a autoridade fiscal adotou o caminho da despersonalização.

Todavia, a possibilidade de lançamento com despersonalização da pessoa jurídica Rio Tibagi, que, destaque-se, seria mais prejudicial ao contribuinte e ao grupo econômico, ensejando qualificação de multa e representação fiscal para fins penais, não é motivo para afastar o fato de que o caso concreto se subsume à hipótese legal do art.466 do RIR/99, sendo esta uma via legal possível para a imputação ao contribuinte de infração à legislação tributária.

Então, ante o exposto, houve no caso concreto a subsunção do fato ao disposto no art. 466 do RIR/99."

No tocante à condição de favorecimento, concluí que estava devidamente caracterizada, verbis:

"Não há no texto legal fixação de precedência de um parâmetro em relação ao outro. Os dois – condições de mercado e de contratação com terceiros – são, de fato, complementares, ou mesmo semelhantes, para fins de identificação de ocorrência da condição de favorecimento.

O critério adotado reflete precisamente as condições de contratação com terceiros não vinculados, em razão de utilizar os contratos firmados entre Rio Tibagi e terceiros dela desvinculados (e também da Autuada), o que veio revelar as reais condições que seriam encontradas pela Autuada ao se lançar no mercado para contratação dos serviços de empresas sem ligação consigo.

Não houve desconsideração da Rio Tibagi como prestadora de serviços na lógica adotada pela Autoridade Fiscal, com o conseqüente enquadramento segundo as normas da DDL. Haveria no caso de opção pela situação 'real' anteriormente aventada, com a unificação das duas empresas para fins tributários, não adotada no lançamento em questão, ..."

Como visto, o tema já foi devidamente examinado e julgado pela Turma no processo nº 11634.720544/2015-46. Assim, quanto à parcela do crédito tributário decorrente da DDL, aplico neste Voto o mesmo entendimento contido no Voto Vencedor do Acórdão nº11-55.578 (fls. 42.412), sem prejuízo da minha convicção pessoal, que se mantém inalterada.

Cotejando a situação ora examinada nos autos com a hipótese do art .466 do RIR/99, forçoso reconhecer que, apesar de a Rio Tibagi ter contratado empresas para execução de serviços junto à Autuada, notório que a controladora TPI Triunfo Participações e Investimentos S/A detinha o interesse nas operações, pois era a controladora de ambas as empresas.

Assim como não procede a alegação no recurso de nulidade da decisão da DRJ, de que esta teria inovado no critério jurídico da autuação, ao considerar que a Triunfo é que seria a empresa ligada.

Ora, tal situação foi devidamente explicada no voto da DRJ, não acarretando, em absoluto, a nulidade pretendida. De se repetir o decidido na instância de piso:

Não merece prevalecer também o entendimento de que tal dispositivo (art. 466) não seria aplicável pois a autoridade fiscal não indicou a Triunfo como ligada, mas sim a Rio Tibagi.

Ora, não seria necessário a autoridade fiscal mencionar que a Triunfo é pessoa ligada, vez que a condição de sócia controladora já pressupõe tal qualificação. A conclusão da maioria dos membros deste colegiado pela distribuição disfarçada de lucro a partir da interpretação do art.466 do RIR/99 não caracteriza, a meu ver, cerceamento do direito de defesa, vez que o próprio contribuinte contestou a aplicação do art. 466, exercendo plenamente seu direito. Ao discorrer que tal enquadramento somente se aplicaria se a Rio Tibagi fosse seu sócio, condição para a caracterização da ligação entre as empresas, o contribuinte expôs sua inconformidade em relação à consideração da autoridade fiscal quanto à interligação entre as empresas.

Conforme trecho da impugnação transcrito abaixo, o próprio contribuinte destaca que a autoridade fiscal fez uso do art. 466 na descrição dos fatos, a fim de demonstrar a interligação entre as empresas Rio Tibagi e a Econorte.

[...]

Com efeito, a situação apurada pela autoridade fiscal se amolda perfeitamente ao disposto no art. 466 do RIR/1999, sendo notório no caso o benefício da controladora da recorrente (Triunfo) obtido em negócio favorecido realizado com a pessoa ligada (Econorte) por intermédio de outrem (Rio Tibagi), esta última também controlada pela primeira.

Com a devida vênia, o entendimento do relator do presente acórdão no sentido de tentar vincular a questão do art. 465, inc. I do RIR/1999, que estabelece que a pessoa ligada só pode ser o sócio ou acionista da pessoa jurídica que distribui o resultado, não é sustentável ante ao disposto no art. 466.

Ao ver do relator deste acórdão, “*a partir de uma interpretação literal, não há como se enquadrar a Rio Tibagi como pessoa ligada da Econorte, uma vez que elas não possuem participações societárias entre si*”.

Ocorre que o art. 466 dispõe textualmente que se presume “*a distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse*”.

Ora não existe interesse mais imediato e direto do que o estabelecido entre controlador e controlada, mormente ante a demonstração feita pela autoridade fiscal da transferência direta do benefício da controlada (Rio Tibagi) para a controladora (Triunfo).

Melhor sorte não socorre a recorrente no tocante à caracterização da realização de negócios em condição de favorecimento.

O d. relator, desta feita, entendeu que tal não ocorreu no presente caso, apontando para o que dispõe o art. 465, § 3º do RIR/1999 que, segundo entende, “*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*”.

Sustenta ainda que “*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.*”

Discordo deste entendimento, pois o próprio art. 464, inc. VI define textualmente negócio em condição 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*”³.

No caso concreto, como exaustivamente demonstrado no TVF, todas as contratações com terceiros efetuadas pela empresa Rio Tibagi poderiam ter sido realizadas

³ 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.

diretamente pela Econorte, ora recorrente, sendo que a interposição no negócio da contratada teve o único condão de inflar o custo que seria efetivamente suportado sem a interposição da contratada no negócio, sendo certo que as contratações feitas pela Rio Tibagi com terceiros serve exatamente como parâmetro de demonstração da condição efetivas de negócios que **a pessoa jurídica contratada com terceiros.**

Assim, não há qualquer sentido exigir a consideração da margem de lucro da contratada interposta (Rio Tibagi), posto que demonstrada pela autoridade fiscal a sua total desnecessidade e falta de estrutura e capacidade operacional para a realização dos negócios contratados.

As condições reais dos negócios, quer serviram de parâmetro para a determinação dos reais custos a preço de mercado, foram exaustivamente demonstradas pela autoridade fiscal no TVF (fls. 152/160), do qual se colhe em suas conclusões, *verbis*:

[...]

6.1 Dos custos excessivos na prestação de serviços pela empresa RIO TIBAGI à ECONORTE:

Apontamos anteriormente a interligação entre as empresas ECONORTE e RIO TIBAGI, discorrendo acerca do conjunto fático-jurídico que demonstra à sociedade essa conclusão. Pode-se perceber que não se trata, obviamente, de um fato estranho às empresas, tendo em vista os notórios dispositivos taxativos da legislação tributária acerca dessa temática (artigos 384 e 465 do RIR/99). Dentre outros elementos, restou comprovado que:

- As empresas ECONORTE e RIO TIBAGI estão sob controle acionário da mesma empresa – TPI TRIUNFO E INVESTIMENTO LTDA;
- A empresa RIO TIBAGI presta seus serviços para sua única e exclusiva cliente que não é outra senão a ECONORTE;
- As GFIP's (guias de informações previdenciárias) obrigação acessória relacionada à declaração mensal da folha de salários, contratação e dispensa de trabalhadores com vínculo empregatício formal, demonstraram, exaustivamente, a existência de inúmeros intercâmbios dos trabalhadores que atuam nessas duas empresas, em seus mais diversos setores, tanto na parte gerencial quanto na parte operacional;
- A empresa RIO TIBAGI possui capital social diminuto e não dispõe de patrimônio nem capacidade operacional para a realização dos serviços para os quais foi contratada pela ECONORTE, o que motivou a subcontratação de outras pessoas jurídicas para o desempenho dessa incumbência;
- A Econorte valeu-se da RIO TIBAGI para efetuar um empréstimo à sua controladora TPI PARTICIPAÇÕES, com recursos oriundos da emissão de debêntures realizada no ano calendário 2011.

A importância de destacarmos esses fatos justifica-se pelas implicações, na seara tributária, da opção exercida pela ECONORTE em valer-se de uma pessoa jurídica interligada para a realização de serviços necessários à manutenção de sua atividade operacional. A análise que efetuamos das condições em que os contratos de prestação de serviços foram cumpridos pela RIO TIBAGI permitiu detectar outras empresas executando os serviços que eram de responsabilidade contratual dessa segunda pessoa jurídica, o que, a despeito de não desnaturar o instrumento particular que firmaram, denota claramente o papel de mera intermediária, exercido pela contratada, na prestação de serviços executada predominantemente por terceiros.

[...]

A situação ora narrada pode ser resumida como uma contratação de serviços realizada pela empresa ECONORTE, na qualidade de tomadora final, por meio de uma pessoa jurídica interligada (RIO TIBAGI), os quais foram, em sua maioria, executados por

terceiros. A motivação para sua concretização, fundada naturalmente na liberdade contratual existente no ordenamento jurídico pátrio, encontra, todavia, limites impostos pela legislação tributária, justamente para coibir situação como a com que ora defrontamos.

É inarredável a conclusão de que a contratação nos moldes realizados, além de implicar um custo maior na prestação dos serviços, demonstra não possuir outra motivação senão justamente esse resultado ora apontado. Isso está patente não só, v. g., na coincidência de cláusulas dos instrumentos contratuais, como já apontado na abordagem do contrato de serviços pré-hospitalares, que nos trazem a convicção de terem sua origem no mesmo ato intelectual, mas em especial pela interligação entre as empresas, a exclusividade de prestação de serviços pela RIO TIBAGI, seu diminuto capital social e sua ausência de capacidade operacional para a realização dos serviços, esta última denunciada pela prática de repassá-los a terceiros.

Deve ser lembrada a operação de emissão de debêntures realizada pela ECONORTE no ano de 2011, que abordamos no início do presente Termo, mediante a qual repassou a quantia de R\$ 46.500.000,00 à RIO TIBAGI, a título de adiantamento. Ora, numa simples análise da rubrica passiva em que registra suas dívidas para com essa empresa (212101055), pode se perceber que, após o trânsito desses valores por essa conta, prosseguiu realizando pagamentos antecipados a essa mesma empresa, que chegavam a deixar o saldo dessa rubrica devedor ao longo do mês.

Portanto, é patente que não se tratou de um adiantamento a fornecedor, mas sim uma forma deliberada de ocultar o fato de que tais recursos destinavam-se à empresa controladora, TPI PARTICIPAÇÕES, já que o registro do mútuo contábil é encontrado apenas na escrituração da empresa RIO TIBAGI. Vê-se, mais uma vez, que ambas as empresas possuem uma gestão conjunta, prestando-se a RIO TIBAGI até mesmo a executar operações financeiras em que formalmente deveria figurar como parte a ECONORTE.

Por isso, é impositiva a conclusão de que a medida adotada pela ECONORTE, consistente na contratação da empresa RIO TIBAGI, que, por sua vez, promoveu, na execução da maioria dos contratos de prestação de serviços, a subcontratação de outras pessoas jurídicas para a consecução do objeto dos mesmos, foi um meio que teve por motivação e consequência o aumento dos custos operacionais e a correlata redução do lucro tributável. Os demais efeitos e a formalidade jurídica adotados na contratação em questão não têm seu valor ora atacado, e muito menos o poderia, vez que nos cingimos unicamente à verificação das consequências tributárias da contratação e realização dos serviços na forma em que se deu. A legislação tributária permite a realização de despesas como sacrifício dos recursos para o auferimento da receita operacional, e que com a mesma se relacionem, constituindo o que se convencionou denominar “despesa necessária”. O artigo 299 do RIR/99 estabelece que as despesas operacionais são aquelas necessárias à manutenção da atividade exercida pela pessoa jurídica.

Outro conceito necessário que temos que trazer a lume é o de valor de mercado, que seria a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado - parágrafo quarto, art. 60, Decreto-Lei 1.598/77. Ainda, há de se considerar que a transação seja em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes. Esse conceito, portanto, reside na razoabilidade do preço contratado, que se traduz essencialmente nos custos de venda/prestação de serviços proporcionais à receita auferida.

Isso se agrava quando estamos perante uma situação em que as empresas – tomadora e prestadora dos serviços – possuem vínculos que, por sua natureza, as tornam sujeitas a normas específicas da legislação tributária instituídas justamente para coibir que se valham de subterfúgios para modificação dos resultados tributáveis.

Já foi mencionado que a empresa RIO TIBAGI presta serviços única e exclusivamente à ECONORTE, o que implica, talvez não por uma coincidência arbitrária, a impossibilidade de comparação direta entre o preço que cobra dessa pessoa jurídica interligada em confronto com aquele que cobraria de terceiros, com os quais não

possuiria relação de interdependência. Mas, por outro lado, essa exclusividade na prestação de serviços não deixa dúvidas da interdependência entre ambas, naturalmente denunciada pelos custos dos serviços prestados, que contêm embutido, via de regra, valores elevados decorrentes unicamente da intermediação na contratação de terceiros, verdadeiros prestadores dos serviços, sem falarmos dos pagamentos que efetuou em contrapartida de notas fiscais inidôneas, que reverteram em benefício do administrador não sócio da RIO TIBAGI.

[...]

Não há dúvidas, repisemos, de que se tratou de uma medida deliberadamente tomada com o intuito de diminuir seus resultados tributáveis, valendo-se da censurável prática de contratar serviços de uma empresa interligada, em valores e em condições extremamente privilegiadas. Certo é, portanto, que a ECONORTE poderia prover a todos serviços sem a necessidade de delegá-los a uma empresa desprovida de capacidade operacional e que só tem sua existência justificada por sua dependência econômica de seu único cliente. O tratamento que a legislação tributária outorga à presente situação é encontrado nos artigos 249, inciso I, 464, inciso VI, e 467, inciso V, do RIR/99, que ora transcrevemos:

[...]

Já se mencionou que a exclusividade da prestação de serviços pela RIO TIBAGI impede que sejam cotejados com o custo cobrado de outros tomadores de seus serviços.

Diante desse obstáculo, só nos resta nos valeremos dos demonstrativos apresentados pela RIO TIBAGI em 31/07/2015, e que foram minudenciados em duas oportunidades - 31/08 e 18/12/2015. Tais demonstrativos compõem-se de colunas em que se encontram discriminados os custos para a prestação de serviços (mão-de-obra, materiais, infra, impostos e despesas)

O meio mais adequado de obtenção do custo dos serviços, na hipótese de execução pela própria contratante, ante a impossibilidade de comparação com os valores cobrados a outros clientes da RIO TIBAGI, que não existem, é nos valeremos dos custos transcritos nas planilhas apresentadas pela contratada, expurgando-se apenas as importâncias relativas aos impostos, que não são reputados custos para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse é o único meio de enfrentarmos a dificuldade em se identificar o custo verdadeiro incorrido para a prestação dos serviços, o que também se justifica pela íntima relação existente entre as empresas, que encontra supedâneo não só no fato de serem interligadas,...

Desse modo, são obtidos os valores estampados nas duas planilhas em anexo, integrantes do presente termo, intituladas 'Custos mensais apurados' e 'Glosa de Custos Declarados-serviços pagos a Rio Tibagi Serv. Op. Rod. Ltda.; a primeira planilha contém a demonstração dos valores que compõem os custos efetivamente necessários à execução dos serviços; na segunda, confrontamos os valores cobrados pelos serviços, nas notas fiscais emitidas pela RIO TIBAGI, com os valores totalizados na outra planilha (custos/despesas mensais apurados na prestação dos serviços).

Serão adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real as despesas consubstanciadas nos pagamentos mensais efetuados pela ECONORTE à RIO TIBAGI, na execução dos dez contratos de prestação de serviços firmados entre essas duas partes, nos valores que excederem seus custos como afirmado no parágrafo anterior, ...

[...]

O acórdão da DRJ analisou a questão na mesma linha de entendimento, *verbis*:

No tocante à condição de favorecimento, concluí que estava devidamente caracterizada, *verbis*:

"Não há no texto legal fixação de precedência de um parâmetro em relação ao outro. Os dois – condições de mercado e de contratação com terceiros – são, de

fato, complementares, ou mesmo semelhantes, para fins de identificação de ocorrência da condição de favorecimento.

O critério adotado reflete precisamente as condições de contratação com terceiros não vinculados, em razão de utilizar os contratos firmados entre Rio Tibagi e terceiros dela desvinculados (e também da Autuada), o que veio revelar as reais condições que seriam encontradas pela Autuada ao se lançar no mercado para contratação dos serviços de empresas sem ligação consigo.

Não houve desconsideração da Rio Tibagi como prestadora de serviços na lógica adotada pela Autoridade Fiscal, com o conseqüente enquadramento segundo as normas da DDL. Haveria no caso de opção pela situação 'real' anteriormente aventada, com a unificação das duas empresas para fins tributários, não adotada no lançamento em questão, ..."

[...]

Destarte, devem ser rejeitados os questionamentos da recorrente no seu recurso especial, seja quanto à concerne à existência do benefício à empresa ligada (Triunfo) quanto na determinação do valor superior ao mercado na prestação dos serviços contratados entre a recorrente e a empresa Rio Tibagi, caracterizando a distribuição disfarçada de lucros apontada pela autoridade fiscal.

Por estas razões, no mérito, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado