



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Recurso nº : 128.894
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 e 1998
Recorrente : COMPANHIA REAL BRASILEIRA DE SEGUROS (INCORPORADO
POR "REAL PREVIDÊNCIA E SEGUROS S.A.)
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 19 de junho de 2002
Acórdão nº : 103-20.985

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – Para que se configure a hipótese de distribuição disfarçada de lucros, como previsto no artigo 432, inc. VII do RIR/94, é indispensável que haja verificação de todas as circunstâncias de cada um dos negócios objeto de comparação, para que se constitua a prova de condições mais vantajosas do que as que prevalecem no mercado. A ausência da prova precisa dessas condições afasta a presunção legal, ainda mais que o suposto beneficiado tem interesse em todas as empresas participantes das operações, seja direta seja indiretamente.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA REAL BRASILEIRA DE SEGUROS(INCORPORADO POR "REAL PREVIDÊNCIA E SEGUROS S.A.).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A recorrente foi defendida pelo Dr. Rubens José Navaskoski Fernandes Velloza, inscrição OAS/SP nº 1.646/A - Suplementar.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55

Acórdão nº : 103-20.985

Recurso nº. : 128.894

Recorrente : COMPANHIA REAL BRASILEIRA DE SEGUROS (INCORPORADO
POR "REAL PREVIDÊNCIA E SEGUROS S.A.")

RELATÓRIO

COMPANHIA REAL BRASILEIRA DE SEGUROS, incorporada por REAL PREVIDÊNCIA E SEGUROS S.A., já qualificada nos autos, recorre a este Colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau, que indeferiu sua impugnação às exigências formalizadas nos autos de infração que lhe exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente aos anos calendários de 1996 e 1997.

A exigência inicial apontou as seguintes infrações:

- 1 - Custos, despesas operacionais e encargos não necessários
- 2 - Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa
- 3 - Pagamentos sem causa
- 4 - Despesas indedutíveis
- 5 - Distribuição disfarçada de lucros

Impugnada a exigência, dentro do prazo regulamentar, conforme petição de fls. 1011 a 1028, destaca a ora recorrente, que efetuou o pagamento relativamente aos itens 2, 3 e 4 e parte do item 1.

A despeito do item 1 (custos, despesas operacionais e encargos não necessários) ter merecido pagamento de apenas uma parcela (R\$ 3.000,00) somente foi apresentada impugnação relativamente ao item 5, pertinente a distribuição disfarçada de lucros, restando as demais despesas glosadas fora do alcance do litígio instaurado com a peça de fls. 1011/1028.

Desta forma, o relatório da acusação fiscal, impugnação, julgamento de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 16327.000609/00-55

Acórdão nº : 103-20.985

primeiro grau e do recurso ora em exame circunscreve-se a infração relativa a distribuição disfarçada de lucros.

Esta infração, com enquadramento legal nos artigos 432, inciso VII, 434, 435 e 436, do RIR/94, refere-se a glosa de custo ou despesa, correspondente a importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas ligadas, de acordo com os fatos relatados no Termo de Constatação anexo ao Auto de Infração, quando a auditoria fiscal entendeu restar caracterizado condições de favorecimento.

Por seu turno, o Termo de Constatação de fls. 08/12 informa que na conta 3721 (Remuneração por Serviços de Terceiros) foram constatados lançamentos, em maiores números e valores, relativos a pagamentos por diversos serviços prestados pelas empresas Real Planejamentos e Consultoria Ltda. (Realplan) - CNPJ 46.568.226/0001-94 e SBPS - Sociedade Brasileira de Planejamento e Serviços Ltda. - CNPJ 50.285.915/0001-69 que, entre outras, são coligadas no grupo financeiro liderado pelo Banco Real.

Este termo traz o seguinte relato da infração imputada:

"A SBPS tem como maior acionista (97,18%) a empresa Metropar Administração e Participação Ltda. - CNPJ 50.590.132/0001-99, que por sua vez tem como acionista majoritário (99,99%) a pessoa física de Aloysio de Andrade Faria - CPF 001.156.577-20. A Realplan possui dois acionistas com iguais participações (50%), sendo que o Consórcio Real Brasileiro de Administração S/A - CNPJ 17.193.806/0001-46, por sua vez, tem como acionista (13,65%) a Administradora Fortaleza Ltda. - CNPJ 17.167.321/0001-88, cujo sócio majoritário (99,99%) é também a pessoa física de Aloysio de Andrade Faria - CPF 001.156.577-20. Além disso, a empresa Consórcio Real Brasileiro participa como acionista do contribuinte objeto da ação fiscal, com 59,96%. Todos esses dados estão informados nas DIRPJ/97 das empresas envolvidas, conforme pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da Receita Federal cujas cópias estão anexadas à este termo.

A relação demonstrada através do organograma anexo, entre essas pessoas física e jurídicas caracteriza a definição prevista no artigo 434, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado no Decreto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

1.041, de 11/01/94, que considera pessoa ligada o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica.

Pela análise dos lançamentos contábeis registrados nos Razões e os dados registrados nas linhas 02, 03 e 06, Ficha 05, das DIRPJ 97 e 98, constatou-se que as despesas com remuneração de serviços prestados por terceiros representam cerca de 225% das despesas com pessoal e encargos, no ano calendário de 96, e cerca de 122% no ano calendário de 97.

Desses valores anuais, a SBPS participou com cerca de 48% e a Real Planejamentos com cerca de 3%, no ano calendário de 96, e no ano calendário de 97 coube cerca de 57% à primeira e cerca de 5% à Segunda. Ou seja, a maior parte das despesas operacionais com serviços de terceiros, bem mais elevadas do que os gastos com pessoal próprio, são consumidas pelas empresas do próprio grupo econômico, com destaque para a SBPS.

A simples análise do organograma de interligação das pessoas física e jurídicas mencionadas, cópia anexa, indica que a maior parte dos recursos gastos com despesas operacionais, denominadas remuneração de serviços de terceiros, vão diretamente da Seguradora para a pessoa física, via SBPS e Metropar, na forma de distribuição de lucros. Em menor proporção os recursos pagos à Realplan também chegam à pessoa física, através da Administradora Fortaleza, porém pulverizado pela passagem pelo Consórcio Real Brasileiro de Administração onde a participação é de 13,65%. Essa pequena participação provavelmente justifique que os maiores dispêndios sejam feitos com a SBPS.

Essa via expressa tem como benefício a transferência de lucros de uma empresa para outra, com atividade diferente e em razão disso menor alíquota da contribuição social, e também a concentração da lucratividade na prestador de serviços que distribui para pessoa jurídica com 97,18% de participação e que por sua vez é controlada por uma única pessoa física.

Observando essa linha de análise, foram solicitados à empresa os contratos referentes aos serviços prestados, constatando-se então que a Seguradora mantinha com a Real Planejamentos e Consultoria Ltda. contratos para serviços de assessoria contábil e fiscal, treinamento, consultoria econômico-financeira, auditoria, atendimento ao cliente, serviços de copa, ascensorista, segurança (São Paulo e Rio de Janeiro) e também todas as atividades relacionadas ao desenvolvimento de sistemas para processamento eletrônico de dados, conforme cópias anexas. Além desses, com a SBPS Sociedade Brasileira de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

Planejamento e Serviços Ltda. os contratos referiam-se a serviços de vistoria, auditoria geral e também todas as atividades relacionadas ao desenvolvimento de sistemas para processamento eletrônico de dados, no mesmo teor da empresa anterior, conforme cópias anexas.

A remuneração prevista nos contratos de prestação de serviços referem-se aos salários e encargos pagos ao pessoal envolvido, bem como todos os impostos e despesas necessárias, para execução dos trabalhos, além da porcentagem básica de remuneração para a própria empresa.

Não há irregularidade quanto a decisão empresarial de terceirizar serviços, utilizando-se para isso de empresa coligada. Contudo, há que se analisar o fato de que outras tantas empresas foram contratadas e pagas pela seguradora para executarem os serviços semelhantes aos previstos nos contratos existentes entre as coligadas. Os demonstrativos I e II anexos relacionam as despesas mensais com a maioria desses contratos, em valores bem inferiores aos gastos com as empresas coligadas, indicando que a contratada coligada apenas "administra" os serviços que são então quarterizados.

O exame dos contratos e notas fiscais dessas empresas e dos outros prestadores de serviços encaminhou a análise para três pontos distintos, em decorrência dos valores tão diferenciados, dentro do mesmo mercado, pelos serviços prestados: despesas de auditoria e produção (manutenção), pagas à SBPS, conforme demonstrativos III anexos, e despesas com segurança, da sucursal do Rio de Janeiro, pagas à Realplan, conforme demonstrativo IV anexo.

De acordo com o parágrafo 1º, do artigo 434, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado no Decreto 1.041, de 11/01/94, o valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem (serviço neste caso) no mercado. Esta observação refere-se ao fato de que os gastos com os serviços prestados pelas empresas ligadas superam e muito os gastos com serviços de mesma natureza prestados pelas demais empresas contratadas.

Procurando-se dirimir dúvidas e verificar a necessidade e a efetividade na realização dos serviços, intimou-se o contribuinte a fazer prova das despesas pagas, relativas a auditoria, desenvolvimento e produção, conforme histórico das notas fiscais apresentadas, cópias anexas, da SBPS.

A intimação estendeu-se à comprovação da efetividade dos serviços de segurança prestados pela Real Planejamentos, filial do Rio de Janeiro,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

considerando-se que, mesmo com menor participação no somatório das despesas, esse contrato particularmente tinha a remuneração em valor muito distante de outros contratos de mesma natureza, para outras dependências. Além disso, o contrato da própria matriz, cópias anexas, para serviços na sede da seguradora, incluindo copa e ascensorista, previa remuneração mais condizente com o mercado, conforme demonstrado V anexo.

Em relação aos serviços prestados pela SBPS, o contribuinte apresentou, à título de comprovação, demonstrativo com itens e valores, cópias anexas, denominado serviços de manutenção, cujo somatório é o valor cobrado na nota fiscal de serviços onde o histórico refere-se à produção. Nenhum documento apresentado efetivamente identificou o serviço executado, pessoas e cargos envolvidos, tempo gasto e qualquer outro dado objetivo em relação à despesa. Nos itens relacionados, os valores mais elevados são designados como produção, sem que haja qualquer esclarecimento quanto ao significado desse nome. Para comprovação dos serviços de auditoria foram apresentados demonstrativos de horas gastas nos períodos, cópias anexas, diferenciando-se apenas no formato do demonstrativo anterior, sem qualquer comprovação do trabalho desenvolvido. No que se refere aos serviços de desenvolvimento o padrão utilizado foi o mesmo dos serviços de produção, o que foi considerado como acompanhamento ("administração") dos serviços realizados pelas outras contratadas. Os valores neste item demonstram estar mais coerentes com os de mercado.

Neste ponto pode-se observar que os contratos com outras empresas, não coligadas, cópias anexas, para prestação dos mesmos serviços, como mencionado anteriormente, são bastante detalhados quanto ao "produto" esperado como resultado do serviço vendido, bem como cada item de remuneração em razão do tempo e técnicos necessários para essa "produção". Assim também são as notas fiscais, cópias anexas, que se referem aos contratos ou "produtos" específicos.

Quanto às despesas com segurança, contrato com a Realplan no Rio de Janeiro, os demonstrativos apresentados não podem ser denominados comprovantes. Os demonstrativos, cópias anexas, se referem a três turnos de rondas nas 24 horas do dia, designados à duas pessoas em cada um e mais um coordenador. As pessoas não estão identificadas, não há comprovantes dos contratos de trabalho e ou de que essas pessoas efetivamente trabalharam e receberam os pagamentos.

Analizados os fatos, constata-se uma política de terceirização de serviços direcionada para empresas coligadas, com o objetivo de transferir recursos na forma disfarçada de preços elevados. Além dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

preços elevados, a comprovação da efetividade de realização dos serviços também deixa a desejar. Essa constatação leva a indicação de que o valor e não a realização do serviço é o objetivo do contratante.

A distribuição disfarçada de lucros, em negócio realizado com pessoa ligada em condições mais vantajosas do que prevalece no mercado, é infração prevista no artigo 432, inciso VII, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado no Decreto 1.041, de 11/01/94. As despesas que caracterizam condições de favorecimento à pessoa ligada não são dedutíveis, conforme determina o artigo 436, inciso VI, do mesmo regulamento.

Os valores relativos aos gastos com auditoria, desenvolvimento e produção, pagos à SBPS serão glosados e adicionados ao lucro real, assim como os valores pagos à Realplan, filial do Rio de Janeiro, referentes às despesas com segurança da sucursal naquela cidade. Abaixo o demonstrativo dos valores glosados, resultantes dos documentos relacionados no demonstrativos III e IV anexos.

	1996	1997
Empresa	Valor	Valor
SBPS: Auditoria	470.000,90	563.162,24
Produção	6.555.822,28	6.017.324,87
TOTAL	7.025.823,18	6.580.487,11
REALPLAN: Segurança	264.000,00	326.700,00

A impugnação do sujeito passivo, vinda com a petição de fls. 1011 a 1028 e documentos anexados às fls. 1029 a 1408, mereceu a seguinte síntese da decisão monocrática:

"4. Irresignada com o lançamento, a interessada, representada por seus advogados e procuradores (procuração às fls. 1029 e 1030), apresentou, em 02/05/2000, a impugnação ao lançamento do IRPJ de fls. 1011 a 1028, acompanhada da documentação de fls. 1029 a 1381, bem como informação (fls. 1382/1383) de que *efetuou pagamento integral do débito consubstanciado no auto de infração* relativo à contribuição social, reportando-se aos documentos de fls. 1388 a 1408.

5. Em sua defesa a interessada:

5.1. Informa que foi incorporada pela "Real Previdência e Seguros S/A", CNPJ 33.164.021/0001-00;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

5.2. Após breve comentário a respeito do crédito tributário lançado, informa que *efetuiu o pagamento do imposto devido sobre as seguintes despesas (abaixo relacionadas), equivocadamente contabilizadas*, reportando-se à cópia da guia DARF à fl. 1067 e, ainda, advertindo que *o recolhimento não interfere no mérito a ser discutido na presente impugnação*, entendendo ser ilegal as demais glosas efetuadas (item 1 - fl. 03);

	1996	1997
Ativo deduzido como despesa	180.556,95	18.974,31
Despesa Injustificada	3.000,00	
Multa Indedutível	7.787,85	
Serviços realizados c/Terceiros	2.484,82	

5.3. Contrapõe-se, ainda, ao lançamento no que concerne à distribuição disfarçada de lucros (DDL) apurada a partir de contratos firmados entre a interessada e pessoas ligadas (SBPS e Realplan);

5.4. Citando dizeres de Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, bem como definição de DDL dada por Nilton Latorraca, argumenta que *estando preenchidos os requisitos legais, estará caracterizada a distribuição disfarçada de lucros, da mesma forma que não haverá que se falar em infração se ausentes quaisquer daqueles requisitos*, sob pena de afronta ao princípio da legalidade,-

5.5. Reportando-se a lição de Antônio Roberto Sampaio Dória e à disposição contida no artigo 432 do RIR/94, deduz que, no caso, para a caracterização da DDL é necessário que se verifique se *o negócio foi realizado com pessoa ligada e em condições de favorecimento*;

5.6. A partir de trechos do Termo de Constatação, do que dispõem os artigos 434 e 435 do RIR/94, e da ementa do Acórdão nº 101-88.789 do Primeiro Conselho de Contribuintes, conclui, quanto à condição de pessoa ligada, que:

- *não sendo o Sr. Aloysio sócio ou acionista da Impugnante, não poderia este, de maneira alguma, vir a ser considerado como uma pessoa ligada, nos termos da definição legal,*

- *depreende-se da leitura do "Termo de Constatação" que, dentre todas as pessoas ali citadas, a única que é efetivamente acionista da Impugnante é o Consórcio Real Brasileiro de Administração S/A. Portanto, apenas e tão-somente esta pessoa jurídica poderia ser definida como pessoa ligada no caso concreto;*

- *resta patente a impossibilidade de se imputar ao Sr. Aloysio a condição de pessoa ligada, nos termos do artigo 434, 1, do RIR/94,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

descaracterizando-se a distribuição disfarçada de lucros;

5.7. Acerca das condições de favorecimento em que devem ser realizados os negócios para caracterizar DDL, argumenta que:

5.7.1 - *estarão presentes as condições de favorecimento se a contratação ocorrer de forma a proporcionar à pessoa ligada benefícios maiores do que os que poderiam ser obtidos por terceiros;*

5.7.2 - *para que se compare o preço de dois contratos, ambos devem ter sido firmados em condições idênticas, oferecendo serviços da mesma qualidade técnica e grau de especialização;*

5.7.3 - *não existe tal similaridade, nem tão pouco semelhança, no que tange aos contratos estipulados com a SBPS, pois os mesmos englobavam não só a prestação dos serviços de informática, vaie também uma gama de relatórios produzidos pelos computadores para uma empresa de grande porte, como é o caso da Impugnante, seja na área de produção (emissão de apólices, boletos de cobrança e relatórios de diversas naturezas) ou nas de recursos humanos, contabilidade, controle de ativo e tesouraria; mas também o fornecimento de equipamentos, inclusive uma enorme quantidade de terminais e gerenciamento dos serviços prestados por outras firmas,-*

5.7.4 - *a conclusão lógica a que se chega após a análise destas observações é que o preço cobrado pela SBPS e por terceiros nunca poderia ser igual, pelo simples fato de que os serviços prestados são eminentemente diversos e que os custos para execução dos serviços terceirizados são cobertos pela própria impugnante (doc. à fl. 1080);*

5.7.5 - *os serviços de informática e segurança, bem como os de auditoria e consultoria, constituem-se em despesas usuais e necessárias à consecução dos objetivos sociais- da impugnante, entendendo, ainda, que os argumentos apresentados pela fiscalização são insuficientes para caracterização do favorecimento, tendo em vista que a comparação teve por base contratos firmados com terceiros para a prestação de serviços diversos e menos especializados do que aqueles prestados pelas empresas SBPS e Realplan;*

5.7.6 - *a comprovação da efetividade da prestação destas atividades pode ser feita através de qualquer meio de prova lícito, o que inclui as notas fiscais apresentadas à D. Autoridade Fiscal, reportando-se, mais uma vez, a ementas do Conselho de Contribuintes (CSRF e 1º CC) pertinentes à comprovação de gastos;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

5.7.7 - as notas fiscais comprobatórias da prestação dos serviços de informática, auditoria e consultoria (fls. 1130 a 1.211) afastam o entendimento da fiscalização no sentido de que *apenas foram apresentados contratos inespecíficos e/ou notas- fiscais com descrição genérica dos serviços de assessoria ou consultoria, sem comprovação da necessidade e efetiva realização do serviço;*

5.7.8 - os serviços de segurança prestados por outras empresas, tais como a *Protege Serviços de Segurança*, consistiam em disponibilizar funcionários para realização das sucursais da *Impugnante*, enquanto o serviço prestado pela *Realplan* incluía a utilização de equipamentos e tecnologia mais avançados e profissionais melhor treinados;

5.7.9 - a *Impugnante* contratou os serviços diretamente com a *Realplan*, conforme contratos anexos (fls. 1.212 a 1243), e efetuou pagamento à mesma (fls. 1244 a 1260), não cabendo à fiscalizada manter os contratos de trabalho e recibos de pagamento que foram efetuados pela *Realplan* aos seus funcionários;

5.7.10 - a fiscalização não logrou provar que os valores pagos à *Realplan* (contratos de segurança) são superiores aos valores de mercado, por consequência, não resta provado que a contratação tenha sido efetivada em condições de favorecimento;

5.7.11 - a *Impugnante*, assim como as empresas contratadas *Realplan* e *SBPS*, obtiveram lucro no período objeto da autuação, conforme se depreende das *DIRPJ* ora anexadas (doc. fls. 1261 a 1381);

5.7.12 - não há que se falar em simulação com o fito de recolher menos tributo, uma vez que a partir de 1996 a distribuição disfarçada de lucros pelas pessoas jurídicas deixou de ser tributada."

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa manteve integralmente as exigências e sua decisão está espelhada na seguinte ementa:

"IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica 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.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. DECORRÊNCIA. A procedência do lançamento do IRPJ implica a manutenção da exigência dele decorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55

Acórdão nº : 103-20.985

LANCAMENTO PROCENTE.*

Os fundamentos de decidir da autoridade recorrida foi posta nos seguintes termos:

"6. Sobre a distribuição disfarçada de lucros rezam os artigos 432, inciso VII, 434, 435 e 436, inciso VI, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994, que fundamentam a autuação:

'Art. 432. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 60, e 2.065/83, art. 20, II):

(...)

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.

(...)

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado fio interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, § 2º).

Art. 434. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 60, § 3º e 2.065/83, art. 20, 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 1.598/77, 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 1.598/77, 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

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 1.598/77, 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 1.598/77, art. 60, § 7º).

Art. 435. 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 1º a VII do art. 432 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 61, e 2.065/83, art. 20, 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 (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 61, parágrafo único, e 2.065/83, art. 20, VI).

Art. 436. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 62, e 2.065/83, art. 20, VII e VIII):
(...)

VI - no caso do inciso VII do art. 432, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

Parágrafo único. O dispositivo neste artigo aplica-se aos lucros disfarçadamente distribuídos e não prejudica as normas de indedutibilidade estabelecidas neste Regulamento.' (grifos não constantes do original)

7. Há de se observar, ainda que o requisito "interesse", constante do caput do artigo 435, deve ser entendido no sentido de que a participação nos lucros se manifeste significativa, ponderável ou relevante, em montante que justifique a presunção de favorecimento, consoante disposto no item 6 do Parecer Normativo CST nº 43, de 23/11/1981 (publicado no DOU nº 226, de 30/11/1981).

8. A ligação entre a interessada e a "Real Planejamentos e Consultoria Ltda." (Realplan - CNPJ nº 46.568.226/0001-94) é estabelecida,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

consoante artigo 435, tendo em vista que a empresa "Consórcio Real Brasileiro de Administração S/A (CNPJ 17.193.806/0001-46) é controladora de ambas as contratantes.

9. Nos negócios realizados entre a autuada e a Sociedade Brasileira de Planejamento e Serviços (SBPS - CNPJ nº 50.285.915/0001-69) fica caracterizada a distribuição a acionista controlador, na medida em que se demonstra que a relação de interesse estabelecida entre a empresa Consórcio Real Brasileiro (controladora da interessada) e a SBPS (contratada da interessada) ocorre por intermédio da pessoa do física de Aloysio de Andrade Faria, conforme esquematizado à fl. 33 e descrito à fl. 09 no TVF e às fls. 1016 e 1017 da impugnação. Veja-se, pois, reportando-se à época dos fatos geradores, que:

- a pessoa física "Aloysio de Andrade Faria" é acionista controlador (detém 99,99% - fl. 35) da "Administradora Fortaleza Ltda." (CNPJ nº 17.167.321/0001-88) que, por sua vez, é acionista (detém 13,65% do capital total e 25,40% do capital votante - fl. 34) da empresa Consórcio Real Brasileiro, controladora da impugnante;

- a pessoa física "Aloysio de Andrade Faria", sendo controlador da "Metropar Administração e Participação Ltda." (CNPJ 50.590.132/0001-99 - detendo 99,9% do capital total - fl. 43), é também controlador indireto da SBPS, porquanto a Metropar é controladora da SBPS (detém 97,18% do capital - fl. 40).

10. Deste modo, o Termo de Constatação demonstra que a relação de interesse foi estabelecida entre o acionista controlador (Consórcio Real Brasileiro) da interessada e a empresa contratada SBPS por intermédio da pessoa física "Aloysio de Andrade Faria", ficando, assim, caracterizada a ligação entre as contratantes.

11. Ademais, os dados extraídos das Declarações de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica da própria interessada - Exercícios de 1997 (Ficha 15 - Remuneração a Dirigentes - fl. 1414) e 1998 (Ficha 21 - Rend. Dirigentes e Ficha 22 - Identif. dos Sócios e Representantes Legais - fl. 1415) comprovam que o Sr. Aloysio de Andrade Faria figurava, à época das infrações apuradas, como administrador (Presidente/Diretor) da empresa autuada, ao mesmo tempo em que controlava indiretamente a SBPS (docs. de fls. 40, 42 e 43). Considerando-se que, por preponderância deliberativa, a escolha dos administradores de uma empresa é feita por seu sócio/acionista controlador (no caso: Consórcio Real Brasileiro), evidencia-se, pois, a "relação de interesse" existente entre a SBPS e a empresa Consórcio Real Brasileiro (controladora da interessada) e, conseqüentemente, a realização do negócio entre pessoas ligadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

12. Em que pese encontrar-se devidamente estabelecida a relação de interesse entre a controladora da interessada e a SBPS, não é demais verificar, a partir dos dados constantes à fl. 36 (ficha 13 da DIRPJ/97 da controladora - Consórcio Real Bras. Adm.), a composição acionária (em 1997) das três maiores acionistas da empresa "Consórcio Real Bras. Adm. - CNPJ nº 17.193.806/0001-45, quais sejam:

<u>Empresa</u>	<u>Part. na Consórcio. Real Bras. Adm.</u>	
	<u>Cap.Total</u>	<u>%Cap.Votante</u>
Administradora Fortaleza Ltda. (17.167.321/0001-88)	13,65	25,40
Nova América Rep. Adm. e Part. Ltda. (62.937.347/0001-12)	13,50	25,53
Transamérica Rep. Adm. Part. Ltda. (62.398.391/0001-00)	13,49	25,45

13. Os documentos de fls. 35 (este juntado pela autuante), 1422, 1424, 1427 e 1430 (obtidos junto ao Sistema IRPJCONS) demonstram que o Sr. Aloysio de Andrade Faria detém 99,9% do Capital Total de cada uma das empresas acima relacionadas, que juntas controlam a "Consórcio Real Brasileiro de Administração S/A." (controladora da autuada), com cerca de 75% do Capital Votante.

14. Por consequência, é procedente a conclusão extraída pela auditora fiscal autuante a partir da análise do organograma parcial do grupo, no sentido de que:

- os recursos despendidos em decorrência dos contratos de prestação de serviços celebrados pela interessada com a SBPS e a Realplan tinham como beneficiário a pessoa do Sr. Aloysio de Andrade Faria, que os recebia na forma de distribuição de lucros das empresas Metropar Administração e Participação Ltda. (CNPJ - 50.590.132/0001-99), Administradora Fortaleza Ltda. (CNPJ - 17.167.321/0001-88), Nova América Representação e Administração Ltda. (CNPJ - 62.937.347/0001-12) e Transamérica Representações e Participações Ltda. (CNPJ - 62.398.391/0001-00);

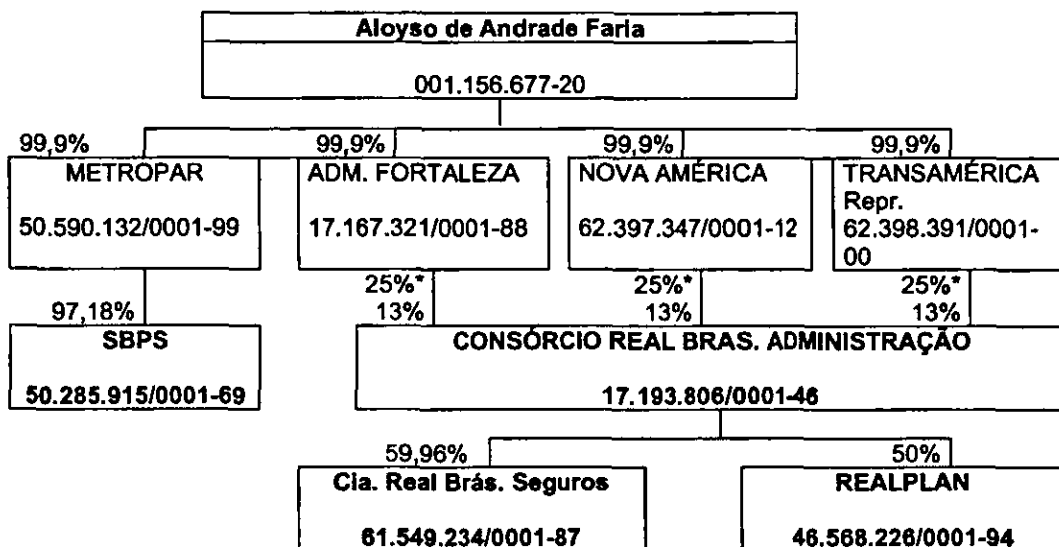
- a transferência de lucros de uma empresa para outra, com atividade diferente, proporcionou diminuição da carga tributária uma vez que a alíquota da contribuição social das prestadoras dos serviços é menor do que a da seguradora.

15. Para uma melhor visualização do fluxo dos referidos recursos encontra-se, a seguir, o organograma parcial do grupo (apenas com as empresas de interesse deste processo):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985



(*) - Participação no Capital Votante

16. Assim sendo, não podem prosperar as alegações da impugnante no sentido de descaracterizar a distribuição disfarçada de lucros por entender que o negócio não foi realizado entre pessoas ligadas.

17. Superada a primeira questão suscitada quanto à caracterização da DDL, isto é, confirmado que os negócios foram realizados entre pessoas ligadas, passa-se pois a verificar se ocorreram as condições de favorecimento nos contratos firmados entre a interessada e as empresas Realplan (serviços de segurança na filial Rio de Janeiro) e a SBPS (serviços de auditoria e produção).

18. A averiguação deve dar-se, pois, para um mesmo tipo de serviço (mesma rubrica de lançamento), a partir da comparação entre os contratos firmados com as empresas ligadas e aqueles firmados com terceiros e não pertencentes ao grupo.

19. Com relação ao contrato firmado, em maio/1992, com a Realplan para prestação de serviços de segurança na filial Rio de Janeiro (fls. 820/822 e 1216/1217) observe-se que:

19.1. é bastante sucinto, não apontando sequer o valor inicial do contrato, posto que, o (tem remuneração (cláusula sexta) apenas estabelece que a contratante devia pagar, mensalmente, à contratada o valor dos salários-hora dos empregados, mais 25% sobre esse valor e ainda 5% referente ao ISS (Imposto sobre Serviços);

19.2. o horário estabelecido no contrato para prestação do serviço (cláusula segunda) foi das 08:00 às 18:00 horas, de segunda a sexta-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

feira, enquanto que nas planilhas apresentadas como comprovantes da prestação do serviço (fls. 895 a 911 e 1218 a 1226) consta a informação de que os serviços foram prestados por três funcionários que se revezavam num turno de 24 (vinte e quatro) horas e por um supervisor, no horário das 8 às 18 horas, não se explicitando os dias da semana em que se deu a prestação do serviço. Esta incongruência entre as informações constantes nas planilhas e o estabelecido no contrato, juntamente com os argumentos da autuante à fl. 11 não credenciam tais planilhas como prova da efetiva prestação do serviço;

19.3. os valores pagos à Realplan pelos serviços de segurança prestados na filial da interessada no Rio de Janeiro, no período de janeiro/1996 a dezembro/1997 (fls. 1244 a 1260 - R\$ 33.000,00 e R\$ 36.300,00) suplantam, sobremaneira, os valores pagos também à Realplan pelos serviços prestados nas dependências da interessada (matriz) relativamente à segurança, limpeza, copa e ascensorista (R\$ 9.624,00 a R\$ 14.234,42 - docs. fls. 28, 852 a 894), bem como, os serviços de segurança prestados pela "Protege - Proteção e Transp. De Valores S/C Ltda." (de janeiro a maio/1996 - R\$ 3.986,32/R\$ 2.438,49 docs. fls. 28, 841 a 852);

19.4. os valores pagos pelos serviços de segurança realizados na filial Rio de Janeiro encontram-se visivelmente desproporcionais aos valores pagos pelos serviços de segurança prestados na matriz, mesmo que somados os valores pagos à Protege e à Realplan;

19.5. o conteúdo do contrato firmado com a Protege (fls. 841 a 845) é sensivelmente mais específico que o dos contratos firmados com a Realplan (fls. 820 a 822 e 852 a 856), estando inclusive explicitado o valor inicial do contrato e a forma de reajuste (cláusulas 10ª e 12ª), o que não ocorre nos contratos firmados com a Realplan;

19.6. o teor do contrato firmado com a Realplan, bem como dos demais documentos que instruem o processo, não permitem concluir que *o serviço prestado pela Realplan incluía a utilização de equipamentos e tecnologia mais avançados e profissionais melhor treinados*, como defende a interessada.

20. Quanto a alegação de que não cabe à fiscalizada *manter os contratos de trabalho e recibos de pagamento que foram efetuados pela Realplan a seus funcionários*, há que se esclarecer que a intimação feita em 13/01/2000 (item 4 - fl. 58), prestou-se a, nos termos do artigo 432, § 3º, do RIRJ94, excluir a presunção de distribuição disfarçada de lucros. A ausência da efetiva comprovação apenas vem corroborar as conclusões da fiscalização.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

21. No que concerne ao "Contrato de Serviços de Análise, Programação e Auditoria de Sistemas, em Processamento de Dados" (fls. 680 e 681) celebrado entre a interessada e a SBPS para prestação de serviços de auditoria e produção (manutenção), objeto de glosa (DDL), observe-se que, da mesma forma que nos contratos firmados com a Realplan, seus termos são bastante genéricos, não só quanto à descrição dos serviços contratados (cláusula terceira - fl. 680), mas também quanto à forma de remuneração (cláusula quarta) que prevê pagamento pela contratante do valor correspondente aos salários-hora de seus profissionais, calculado com base nas horas gastas na execução dos serviços, acrescidos dos encargos sociais, mais percentagem de 20%/25% (fl. 681/683).

22. Observe-se que a descrição dos serviços a serem prestados (objeto) e o preço (aí incluídos também a forma de pagamento e reajuste) estão claramente especificados nos contratos firmados entre a interessada e as demais empresas prestadoras de serviços pertinentes à área de informática e processamento de dados: ATS-Sistemas S/C Ltda. (fls. 126/129); Broker Tecnologia de Sistemas Ltda. (fls. 178 a 184); DATASEG - Engenharia, Comércio, Importação e Exportação Ltda. (fls. 194 a 213); Engenho Consultoria em Sistemas S/C Ltda. (fls. 222 a 225); Execplan ~ Sistemas Executivos Ltda. (fls. 229 a 237); MTNS Sistemas de Processamento de Dados S/C Ltda. (fls. 258 a 303); Oficina de Recursos Humanos Ltda. (fls. 316 a 318); Pulsar Informática Ltda. (fls. 340 a 353); Quality Informática S/C Ltda. (fls. 365 a 369); Request Informática S/C Ltda. (fls. 372 a 382); SCI - Sistemas de Computação e Informática Ltda. (fls. 384 a 395); Sun Software S/C Ltda. (fls. 401 a 409); Thornix Informática Ltda. (fls. 432 a 453).

23. Note-se que, em relação à empresa Binah Auditores Associados S/C, consta informação à fl. 143 de renovação de contrato de auditoria, bem como a proposta de alteração dos honorários da Binah Auditores (fls. 144 a 146), onde foi explicitado o valor de R\$ 3.233,00 constante nas Notas Fiscais (fls. 136 a 142 e 476 a 479). Documentos estes que fornecem dados suficientes para demonstrar que, nos contratos firmados com terceiros (empresas não coligadas), encontram-se especificados não só o preço do serviço (valor contratado), como também a qualificação e a quantificação (número de horas) da mão de obra prestadora do serviço.

24. A impugnante defende que não existe similaridade entre o contrato firmado com a SBPS e aqueles firmados com as demais empresas prestadoras de serviços de informática/processamento de dados, mas não demonstra a diferença existente entre eles. Aliás, os elementos extraídos dos autos, resumidamente relacionados a seguir, autorizam



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

que tais contratos sejam considerados similares/semelhantes e, por conseguinte, seus preços sejam comparados conforme demonstrado nos quadros de fls. 16 a 24:

24.1. falta de especificidade na descrição dos serviços prestados pela SBPS no contrato correspondente, diferentemente do que ocorre com os demais contratos relativos à área de informática e processamento de dados;

24.2. ausência de informação do preço inicial, remuneração dos salários-hora dos profissionais, profissionais envolvidos na execução dos serviços prestados pela SBPS, diferentemente do que ocorreu nos demais contratos firmados;

24.3. os documentos apresentados (fls. 710-732, 758-803) em atendimento à intimação de fls. 58 (item 3) que, ao contrário do que entende a interessada, não podem ser aceitos como prova da prestação dos serviços, posto que são simples demonstrativos de custos mensais.

25. Sobre os documentos de fls. 710-732 e 758-803 mencionados no parágrafo anterior, vale reproduzir o comentário da auditora fiscal autuante declinado no Termo de Constatação à fl. 10:

'Em relação aos serviços prestados pela SBPS, o contribuinte apresentou, a título de comprovação, demonstrativo com itens e valores, cópias anexa-1, denominado serviços de manutenção, cujo somatório é o valor cobrado na nota fiscal de serviços onde o histórico refere-se à produção. Nenhum documento apresentado efetivamente identificou o serviço executado, pessoas e cargos envolvidos, tempo gasto e qualquer outro dado objetivo em relação à despesa. Nos itens relacionados, os valores mais elevados são designados como produção, sem que haja qualquer esclarecimento quanto ao significado desse nome. Para comprovação dos serviços de auditoria, foram apresentados demonstrativos de horas gastas nos períodos, cópias anexas, diferenciando-se apenas no formato do demonstrativo anterior, sem qualquer comprovação do trabalho desenvolvido. No que se refere aos serviços de desenvolvimento, o padrão utilizado foi o mesmo dos serviços de produção, o que foi considerado como acompanhamento ("administração") dos serviços realizados pelas outras contratadas. Os valores neste item demonstram estar mais coerentes com os de mercado.'

26. Frise-se que o preço inicial acordado para a prestação do serviço, tanto no contrato firmado com a Realplan (cláusula sexta - fl. 821) quanto naquele firmado com a SBPS (cláusula quarta - fl. 681), a seguir



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

reproduzidos, dependem, fundamentalmente, do valor dos salários-hora dos profissionais empregados da contratada, calculado com base no número de horas gastas na execução dos serviços, informação que, pela documentação acostada aos autos, não pode ser considerada comprovada.

Realplan

Cláusula SEXTA

Pela execução dos serviços ajustados a CONTRATADA, mensalmente, receberá dos CONTRATANTES a seguinte remuneração:

- a) o valor total dos salários-hora dos empregados da CONTRATADA, calculados com base no número de horas trabalhadas na execução dos serviços acrescido dos encargos sociais atinentes;*
- b) uma quantia correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) calculada sobre o valor mencionado na letra "a" acima;*
- c) e o valor de 5% referente ao I.S.S..*

Parágrafo Único.- (...)

SBPS

Cláusula QUARTA

Pelos serviços a serem prestados, receberá a CONTRATADA uma remuneração correspondente aos salários-hora de seus profissionais, calculada com base no número de horas gastas na execução dos serviços, acrescida dos encargos sociais atinente e também de todas as despesas necessárias para seu perfeito funcionamento e eficiência na execução dos serviços, mediante os respectivos comprovantes, mais a porcentagem de 20% (vinte por cento). Sobre esse total pagará, ainda, a CONTRATANTE quantia equivalente a 5% (cinco por cento) referente ao reembolso do ISS a ser pago pela CONTRATADA, em razão da prestação dos serviços.

§ ÚNICO: - (...)

27. As considerações acima feitas a respeito dos contratos firmados com a Realplan e com a SBPS ratificam, pois, não só a conclusão extraída pela autuante no sentido de que há *indicação de que o valor e não a realização do serviço é o objetivo do contratante*, como também a caracterização das condições de favorecimento às pessoas ligadas.

28. Pelo que se expôs, conclui-se que a falta de especificidade na descrição dos serviços nos contratos firmados com a Realplan e com a SBPS, bem como a ausência de informação quanto ao preço inicial e forma de reajuste, nos mesmos, autorizam a fiscalização a considerar tais contratos similares àqueles referentes a serviços de segurança e a serviços de informática e processamento de dados firmados com outras empresas não coligadas. Corretos, portanto, as conclusões e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

procedimentos fiscais adotados.

29. De igual modo, não pode prosperar a alegação de que *a partir de 1996 a distribuição disfarçada de lucros pelas pessoas jurídicas deixou de ser tributada*, pois o que ocorreu foi que, a partir de 1º/01/1993, deixaram de ser tributados na fonte os lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a teor do que dispõe o artigo 722 do RIR/94 (art. 75 da Lei nº 8.383, de 30/12/1991) e, a partir de 1º/01/1996, tais lucros deixaram, também, de integrar a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, conforme disposto no artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995 (art. 654 do RIR/99).

30. Frise-se que os artigos 432 e 436 do RIR/94 e 464 a 469 do RIR/99, fundamentados nos artigos 60 a 62 do Decreto lei nº 1.598, de 26/12/1977, e artigo 20 do Decreto-lei nº 2.065, de 26/10/1983, que tratam sobre a tributação no caso distribuição disfarçada de lucros estão em pleno vigor no ordenamento jurídico pátrio.

31. Em tempo, esclareça-se que, para a solução da presente lide, é irrelevante a informação trazida aos autos pela autuada (item 69 da impugnação - fls. 1027) quanto ao fato de as empresas contratadas SBPS e Realplan terem, no período objeto de autuação, obtido lucro, entregue declaração ou recolhido o imposto de renda.

32. Com relação à alegação da impugnante esposada no parágrafo 5.7.12 do relatório, de fato, não há que se falar em simulação, posto que a multa aplicada é aquela prevista em casos de lançamento de ofício sem a caracterização de evidente intuito de fraude (vide enquadramento legal da multa de ofício à fl. 07)."

Irresignado com a decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, que considerou o lançamento procedente, o apelo do sujeito passivo a este colegiado veio com a petição de fls. 1478/1502, cujo seguimento foi dado à vista do Seguro Garantia, cuja apólice encontra-se às fls. 1502.

As razões aduzidas na peça recursal, reafirma as razões apresentadas na inicial do litígio, fazendo referências às hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, com a taxativa descrição dos elementos necessários para a caracterização da infração, para concluir da inexistência de pessoa ligada, como também da não ocorrência de condições de favorecimento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

Conclui sua peça para afirmar da inaplicabilidade da distribuição disfarçada de lucros, a partir da edição da Lei nº 9.249/95, quando o disposto em seu artigo 10 extinguiu a tributação dos lucros recebidos de pessoas jurídicas.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

Conforme posto em relatório, apenas foi colocado a exame desta Câmara o item 5 da peça de autuação, concernente a distribuição disfarçada de lucros.

No caso, entendeu a fiscalização que houve distribuição disfarçada de lucros para a pessoa física de Aloysio de Andrade Faria, indicado pelo organograma de interligação das pessoas física e jurídicas. Este, indica que as despesas glosadas vão diretamente da autuada para a pessoa física via empresas do grupo, na forma de distribuição de lucros.

A infração foi capitulada no artigo 432, inciso VII, do RIR/94 como negócios realizados com pessoa ligada em condições mais vantajosas do que prevalece no mercado, sendo glosadas as despesas com base no artigo 436, inciso VI do mesmo regulamento.

A distribuição disfarçada de lucros, cuja hipótese de incidência surgiu em nossa legislação em 1964 com a Lei nº 4.506, de 30/11/94, alterada em 1977 pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, tem seus atuais contornos explicitados nos Decretos-lei nº 2.064 e 2.065, respectivamente do dia 20 e dia 26 de outubro de 1983, inseridos no artigo 432 do RIR/94.

No caso, a hipótese de distribuição disfarçada é a prevista no inciso VII deste artigo 432, que traz o seguinte texto:

“Art. 432. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decretos-lei nº 1.598/77, art. 60, e 2.065/83, art. 20, II):

.....
.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

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."

Neste ponto, antes de analisar a matéria fática, é fundamental trazer o conceito legal de pessoa ligada como também o conceito de valor de mercado, definições estas fundamentais para exame da matéria.

A definição de "pessoa ligada" está contida no artigo 434 do citado regulamento como segue:

"Art. 434. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

- 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."

Mais adiante, no artigo seguinte do mencionado regulamento, temos o complemento da presunção de distribuição disfarçada de lucros:

"Art. 435. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á a distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VII do art. 432 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."

Neste contexto legal, temos a hipótese de distribuição disfarçada de lucros do inciso VII do artigo 432, quando o negócio tido como irregular é efetuado diretamente entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

Mas o artigo 435 estabelece que, se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador, poderá haver distribuição disfarçada de lucros em duas outras hipóteses.

A primeira delas refere-se a negócios em condições de favorecimento entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada, intermediado por outrem, tenha o terceiro vínculo societário ou não. Neste caso de intermediário na transação, não haverá a caracterização de distribuição disfarçada de lucros se a pessoa ligada não for sócio ou acionista controlador.

A outra hipótese do artigo 435 é aquela em que o negócio (irregular) é efetuado diretamente com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

A lei não define o interesse, constante do caput do art. 435, mas o Parecer Normativo CST nº 43/81 trouxe seu conceito como "no sentido de que a participação nos lucros se manifeste significativa, ponderável e relevante, em montante que justifique a presunção de favorecimento.

Assim, o *interesse* deve ser suficiente para que a pessoa ligada obtenha, direta ou indiretamente, vantagens decorrentes do negócio entre a pessoa jurídica e aquela sociedade. Nesse caso é necessário que a pessoa ligada obtenha vantagem com o negócio, já que o mesmo teria sido feito na condição de sócio do beneficiário.

Estes são os contornos da distribuição disfarçada de lucros, para serem confrontadas com a matéria fática. Mas antes é, também oportuno, dar o conceito de valor de mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

O valor de mercado é definido nos três parágrafos do artigo 434,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

oferecendo o parágrafo quarto o critério de laudo de avaliação. Mas, no parágrafo terceiro temos o critério que mais se assemelha ao caso concreto, quando estabelece que *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*."

A aplicação deste parágrafo terceiro enseja que se tenha conhecimento de todas as circunstâncias de cada um dos negócios objeto de comparação.

Neste ponto, será analisado cada um dos pressupostos da configuração da distribuição disfarçada de lucros, ou seja, a realização de negócio entre pessoas ligadas e as condições mais vantajosas do que as que prevaleçam no mercado.

O primeiro pressuposto, realização de negócio entre a autuada e pessoa ligada, não se verifica, porquanto qualquer das prestadoras de serviços é pessoa ligada, ou seja, sócio ou acionista da recorrente, como definido no inciso I do artigo 434 do RIR/94.

O artigo 435 traz a incidência da DDL se o negócio foi realizado com pessoa ligada controladora da recorrente, por intermédio de terceiro, o que também não se vislumbra, pelo exame do quadro de interligação de empresas e do acionista Aloysio de Andrade Faria, constante às fls. 10 da decisão monocrática (fls. 1.460).

Por último, há a previsão legal desta tributação, se o negócio foi realizado com sociedade na qual o acionista controlador tenha direta ou indiretamente interesse.

No caso, o suposto beneficiário da distribuição disfarçada de lucros,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

como indicado na peça de autuação, seria o Sr. Aloysio de Andrade Faria, que tem interesse em todas as empresas do grupo, sendo direta ou indiretamente o beneficiado pelo resultado de todas as empresas.

Assim, não há como vislumbrar a distribuição disfarçada de lucros, se os negócios foram efetivados entre as empresas do mesmo grupo que possui um mesmo controlador.

De qualquer forma, não há nos autos elementos suficientes para demonstrar a transferência patrimonial entre a sociedade e o sócio dito como beneficiário da distribuição disfarçada de lucros, condição essencial para esta caracterização como enfatiza Luiz Eduardo Shoueri, em seu livro Distribuição Disfarça de Lucros (D. Dialética, 1996).

A despeito de não se configurar negócios passíveis de caracterizar a pretensa distribuição disfarçada de lucros, é importante verificar se os negócios foram realizados em condições de favorecimento, outro elemento indispensável à concretização desta irregularidade.

Ao exame dos contratos anexados, bem como dos serviços neles descritos, verifica-se que não há elementos suficientes para demonstrar que os serviços contratados com empresas do grupo o foram por preço superior ao de mercado.

Para tanto, seria necessário que houvesse detalhamento das circunstâncias de cada um dos negócios objeto de comparação, para que se pudesse comprovar que os negócios foram realizado em condições de favorecimento.

O exame dos contratos, uns mais específicos e outros mais genéricos não permitem a comparação do valor dos serviços descritos em cada um deles. Também, ao exame das notas fiscais não há como efetuar tal comparação, visto que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000609/00-55
Acórdão nº : 103-20.985

são serviços distintos e não se pode medir a grandeza de cada um deles, motivo pelo qual não resta provado negócios de favorecimento.

Observa-se, neste ponto, que não foram realizadas diligências ou verificações nas empresas contratadas, seja do grupo ou terceiras, de forma a verificar a magnitude e circunstância de cada um deles, o que poderia demonstrar com precisão se houve ou não negócios contratados por preços superiores ao que seriam feitas com empresas não pertencentes ao grupo econômico.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de julho de 2002


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

