



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720544/2015-46
ACÓRDÃO	1402-007.502 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE RODOVIAS DO NORTE S/A -
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

VALOR DE MERCADO NÃO COMPROVADO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS NÃO CONFIGURADA.

Sem prejuízo das outras hipóteses legalmente previstas, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; ou 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. Desse modo, a falta de evidenciação do valor de mercado, ou da condição de favorecimento, prejudica o enquadramento na hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

A presunção de distribuição disfarçada de lucros demanda a prova do fato indiciário legalmente previsto, de que o negócio foi celebrado com condições mais favoráveis para a pessoa ligada do que as prevalecentes no mercado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando os lançamentos. Os Conselheiros Alexandre Iabradi Catunda e Paulo Mateus Ciccone acompanharam o Relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabradi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fls. 20.444), apurado segundo o regime de tributação pelo lucro real anual no ano-calendário 2010, e, como tributação reflexa, de CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 20.451), com incidência de juros de mora e imposição da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

O Auto de Infração foi lançado para a cobrança de créditos tributários de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário 2010, com fundamento nas regras de distribuição disfarçada de lucros (“DDL”), especialmente nos artigos 464, inciso VI e 466 do RIR/99.

A suposta distribuição disfarçada de lucros teria ocorrido nas operações realizadas entre a Recorrente e a pessoa ligada Rio Tibagi Serviços de Operações Rodoviárias Ltda., as quais teriam sido realizadas em condição de favorecimento, mas especificamente por valores superiores aos de mercado.

A infração foi indicada no Auto de Infração principal (IRPJ) como "Despesas não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal de fls, parte integrante do presente auto".

No Título nº 5 do referido Termo de Verificação Fiscal (TVF – fls. 20.459) – "Das infrações à legislação tributária" – há o detalhamento da infração identificada, nos seguintes termos:

"Citamos anteriormente a interligação entre as empresas ECONORTE e RIO TIBAGI, discorrendo acerca do conjunto fático-jurídico que demonstra à saciedade 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.

Apontamos também a contratação, pela RIO TIBAGI, de empresas para a aquisição de materiais ou prestação de serviços em condições pouco usuais, pairando fundadas dúvidas sobre a efetividade da transação; todavia, para fins tributários, seria necessária a confirmação de que tais operações foram simuladas, medida que poderia ser implementada por meio do rastreamento dos recursos financeiros ali utilizados, o que se mostrou inviável ante a negativa da empresa RIO TIBAGI em apresentar seus extratos bancários.

Embora essa negativa possa ser juridicamente superada, a atual fase do procedimento fiscal, que será encerrado apenas com referência ao ano-calendário 2010, impediu que nos detivéssemos com mais acuidade na tentativa de identificação das transações realizadas com as pessoas jurídicas em tal condição. A propósito, foram solicitadas cópias dos cheques empregados em alguns desses pagamentos, conforme intimação fiscal de 24/09/2015, cuja análise demonstrou que as cártyulas apresentadas pela RIO TIBAGI padeciam de inconsistências materiais, com fortes indícios de que alguns dos documentos não foram fidedignamente copiados.

Em parágrafos anteriores, demonstramos que o faturamento da RIO TIBAGI, no ano-calendário 2010, decorrente dos dez contratos analisados, somou R\$ 32.350.325,04; já os custos correspondentes totalizaram R\$ 20.011.543,88. A comparação desses valores permite-nos concluir que o lucro gerado por esses dez contratos, no ano-calendário 2010, resultou na cifra de R\$ 12.338.781,16, equivalente a trinta e oito por cento do faturamento, percentual que coincide com o índice de presunção utilizado pela empresa RIO TIBAGI para a tributação de parte de seus resultados pela modalidade do lucro presumido.

Deve ser salientado que os contratos de prestação de serviços celebrados entre as empresas ECONORTE e RIO TIBAGI têm contornos que sugerem tratar-se apenas de um simulacro, burlando as legislações tributária, previdenciária e trabalhista, não podendo, por conseguinte, alterar ou extinguir definições instituídas por dispositivos da legislação federal, especificamente quando se trata de determinar fatos geradores de Processo 11634.720544/2015-46 obrigações tributárias. Dessa forma, como é cediço, as disposições dos acordos efetuados entre as partes não vinculam terceiros estranhos ao negócio realizado, especialmente quando o exercício da liberdade contratual tem limitações impostas pela legislação tributária.

A situação ora narrada não passa de 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 que ora defrontamos.

É inarredável a conclusão de que a contratação nos moldes realizados, além de implicar um custo maior na prestação dos serviços, contém claros indícios de 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 intelectivo, 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.

Outro ponto que merece destaque foi a formalização da 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 deixavam 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 foram repassados 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 uma das partes a ECONORTE.

Por isso impõe-se 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 alterar os 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 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.

É natural que uma pessoa jurídica que procura buscar uma prestadora de serviços no mercado, numa economia da livre concorrência, se acautelaria em escolher a que lhe apresentasse a melhor relação custo/benefício, prática consentânea àqueles que almejam a maximização de seus lucros, espinha dorsal de toda atividade empresarial, evitando, deveras, a realização de dispêndios vultosos, como os aqui apontados.

Por isso é inevitável a conclusão de que a ECONORTE, agindo na contramão de toda atividade empresarial, que sempre visa à otimização de seu lucro, valeu-se de uma prestadora de serviços, submetida ao mesmo controle acionário, para contratar despesas em valores acima daqueles que facilmente obteria no mercado, ou até mesmo explorando diretamente os serviços.

Relativamente ao contrato de prestação de serviços pré-hospitalares, esse quadro fica mais cristalino pois a ECONORTE efetuou, em anos anteriores, transações de compra e venda de veículos, como anteriormente citado, com a empresa Enseg Serviços de Engenharia e Segurança, interligada à empresa que lhe prestou os serviços de socorro médico no período sob análise. Isso reforça a conclusão de que a ECONORTE não ignorava a identidade de

quem efetivamente lhe prestava os serviços de atendimento pré-hospitalar, e muito menos seu custo real.

Essa despesa excessiva, todavia, não deve recair sobre a sociedade, na forma da diminuição dos tributos, mas sim ser arcada pela própria empresa que é a única responsável pela gestão de seus recursos financeiros, empregados na satisfação de despesas em valores vultosos, mas não ignorados, já que se trata, como dito, de uma prestação de serviços efetuada entre pessoas jurídicas interligadas.

Não há dúvidas, como já registrado, que se tratou de uma medida deliberadamente tomada com o intuito de diminuir seus resultados tributáveis, valendose 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 contratação de 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 mencionamos 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 se fossem executados pela própria contratante, ante a impossibilidade de comparação com os valores cobrados a outros clientes da RIO TIBAGI, que não existem, é reputarmos os custos transcritos nas planilhas apresentadas pela contratada, expurgando-se apenas os valores relativos aos impostos, que não são considerados 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, mas também pela existência de alguma confusão patrimonial entre as mesmas, denunciada pela utilização de bens em comum (ex: veículos), abastecimento de veículos em desacordo com cláusulas contratuais e pela locação em comum de bens (ex: veículo locado à empresa AUTO SOCORRO GOMES LTDA, conforme notas fiscais nº 26 e 27, de 11/07/2012, obtidas no curso da diligência fiscal nº 0910200.2015.0198-5).

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 à 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.

Assim, obtém-se o valor das despesas reputadas indevidutíveis, a serem adicionadas na apuração do lucro real anual da ECONORTE no ano-calendário 2010, totalizando o montante de R\$ 14.360.435,39.

A esse valor apurado deverão ser somadas as notas fiscais de serviços nº 289, 329 e 343, emitidas pela empresa SINATRAF para a RIO TIBAGI, citadas na intimação fiscal do dia 18/12/2015, em face da empresa emitente dos documentos, cujo pagamento e efetividade da prestação dos serviços não restaram comprovados. O valor final obtido, base de cálculo do presente lançamento, será de R\$ 14.955.705,39 (R\$ 595.270,00 + 14.360.435,39)."

A DRJ esclareceu que Rio Tibagi e TPI são, respectivamente, Rio Tibagi Serviços de Operações e Apoio Rodoviário Ltda (CNPJ 04.395.499/0001-34) e TPI Triunfo Participações e Investimentos S/A (CNPJ 03.014.553/0001-91).

A Impugnação como "esclarecimento preliminar", informou ter sido constituída com o propósito específico de explorar, sob concessão, o lote 01 do Programa de Concessão de Rodovias do Estado do Paraná, o qual compreenderia a execução de obras e serviços mediante cobrança de pedágio, sujeitando-se, em razão da condição de concessionária de obra pública, às normas da Lei nº 8.987/1995, do contrato de concessão nº 071/1997 e, ainda, do PER – Programa de Exploração Rodoviária.

Argumentou que não haveria dúvidas da expressa autorização legal e contratual na utilização de terceiros para execução de atividades inerentes, acessórias ou complementares à concessão, que envolveria objeto bastante complexo.

A sua opção teria sido a de transferir para uma empresa especializada não apenas a execução de serviços relacionados à operação, conservação e manutenção das rodovias, mas também a gestão de fornecedores contratados para a execução de parte desses serviços, "pois é evidente que nenhuma empresa, por mais estruturada que seja, teria condições de executar diretamente toda a gama de serviços contratados, nem mesmo a Autuada, caso tivesse optado por executá-los".

Aduziu que a contratação de empresa especializada, dedicada exclusivamente à prestação de serviços de operação e apoio rodoviário, seria o meio mais adequado e eficiente de cumprir com as referidas exigências legais e contratuais e, consequentemente, de propiciar melhor atendimento aos usuários das rodovias. Nesse contexto, teria firmado 10 contratos de prestação de serviços com a Rio Tibagi, relativamente ao ano-calendário 2010, a saber:

- a) recomposição, reconstrução e conservação de rodovias;

- b) operação de sistemas de pesagem;
- c) operação e gerenciamento das casas dos motoristas;
- d) fornecimento e manutenção de área para viveiro de mudas;
- e) atendimento pré-hospitalar;
- f) atendimento a incidentes (recolhimento de animais, caminhão pipa e limpeza de pista);
- g) apoio ao controle de tráfego;
- h) socorro mecânico (resgate e guincho);
- i) inspeção e fiscalização de tráfego; e
- j) limpeza e conservação.

O lançamento tributário seria nulo por afronta ao artigo 142 do CTN, pois a "singela" leitura do TVF conduziria à "inexorável" conclusão da sua realização com suporte em presunção, sem investigação adequada da verdade material.

Mas mesmo se assim não fosse, a nulidade dos lançamentos deveria ser reconhecida, em razão da manifesta inaplicabilidade dos artigos 464, inciso VI, 466 e 467, inciso V do RIR/99, seja porque a Rio Tibagi não seria pessoa ligada, seja porque não teriam sido comprovadas as condições de favorecimento, seja porque haveria prova da realização dos negócios nas mesmas condições que contrataria com terceiros.

Alega que teria ocorrido erro no critério de quantificação dos créditos tributários e que deveria ser reconhecida a nulidade dos lançamentos, seja por afronta ao artigo 142 do CTN, seja por inaplicabilidade dos artigos 464, VI, 466 e 467, V do RIR/99, ou, ainda, por erro no critério adotado para quantificação dos tributos.

E na remota hipótese de não ser o caso de nulidade, aguarda o acolhimento da impugnação, a fim de que os lançamentos sejam parcialmente cancelados e o montante dos tributos pagos pela Rio Tibagi no ano-calendário 2010 (devidamente atualizado pela Selic) fosse deduzido do montante dos tributos apurados por meio dos lançamentos impugnados.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, por maioria, vencido o Relator.

A Recorrente defende a nulidade e/ou improcedência do lançamento, seja porque a Rio Tibagi não se qualifica como pessoa ligada à Recorrente, seja porque o critério utilizado pela auditoria fiscal para demonstrar a condição de favorecimento foi manifestamente ilegal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de autos de infração lavrados para a exigência de créditos tributários de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário 2010, acrescidos de juros de mora (Selic) e multa de ofício de 75%.

O Auto de Infração foi lançado com fundamento nas regras de distribuição disfarçada de lucros – DDL a qual teria ocorrido nas operações realizadas entre a Recorrente e a pessoa ligada Rio Tibagi Serviços de Operações Rodoviárias Ltda, as quais teriam sido realizadas em condição de favorecimento, mais especificamente por valores superiores aos de mercado.

A autuação foi lavrada porque a auditoria fiscal entendeu que a Recorrente contratou uma pessoa ligada, a empresa Rio Tibagi, para prestar serviço em condição de favorecimento, especificamente por valor superior ao de mercado.

A autuação foi fundamentada nas regras de Distribuição Disfarçada de Lucros, especificamente nos artigos 464, VI, 465 e 466 do RIR/99. Apesar de ter tratado a margem de lucro da Rio Tibagi como despesa indevidável para a Recorrente, a auditoria fiscal não desconsiderou a Rio Tibagi como pessoa jurídica prestadora de serviços da Recorrente (não aplicou o artigo 116, parágrafo único do CTN).

A infração foi indicada no Auto de Infração principal (IRPJ) como "Despesas não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente auto".

No Título nº 5 do referido Termo de Verificação Fiscal (TVF – fls. 20.459) – "Das infrações à legislação tributária" – há o detalhamento da infração identificada, nos seguintes termos:

"Citamos anteriormente a interligação entre as empresas ECONORTE e RIO TIBAGI, discorrendo acerca do conjunto fático-jurídico que demonstra à saciedade 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.

Apontamos também a contratação, pela RIO TIBAGI, de empresas para a aquisição de materiais ou prestação de serviços em condições pouco usuais, pairando fundadas dúvidas sobre a efetividade da transação; todavia, para fins tributários, seria necessária a confirmação de que tais operações foram simuladas, medida que poderia ser implementada por meio do rastreamento dos recursos financeiros ali utilizados, o que se mostrou inviável ante a negativa da empresa RIO TIBAGI em apresentar seus extratos bancários.

Embora essa negativa possa ser juridicamente superada, a atual fase do procedimento fiscal, que será encerrado apenas com referência ao ano-calendário 2010, impediu que nos detivéssemos com mais acuidade na tentativa de identificação das transações realizadas com as pessoas jurídicas em tal condição. A propósito, foram solicitadas cópias dos cheques empregados em alguns desses pagamentos, conforme intimação fiscal de 24/09/2015, cuja análise demonstrou que as cártyulas apresentadas pela RIO TIBAGI padeciam de inconsistências materiais, com fortes indícios de que alguns dos documentos não foram fidedignamente copiados.

Em parágrafos anteriores, demonstramos que o faturamento da RIO TIBAGI, no ano-calendário 2010, decorrente dos dez contratos analisados, somou R\$ 32.350.325,04; já os custos correspondentes totalizaram R\$ 20.011.543,88. A comparação desses valores permite-nos concluir que o lucro gerado por esses dez contratos, no ano-calendário 2010, resultou na cifra de R\$ 12.338.781,16, equivalente a trinta e oito por cento do faturamento, percentual que coincide com o índice de presunção utilizado pela empresa RIO TIBAGI para a tributação de parte de seus resultados pela modalidade do lucro presumido.

Deve ser salientado que os contratos de prestação de serviços celebrados entre as empresas ECONORTE e RIO TIBAGI têm contornos que sugerem tratar-se apenas de um simulacro, burlando as legislações tributária, previdenciária e trabalhista, não podendo, por conseguinte, alterar ou extinguir definições instituídas por dispositivos da legislação

federal, especificamente quando se trata de determinar fatos geradores de Processo 11634.720544/2015-46 obrigações tributárias.

Dessa forma, como é cediço, as disposições dos acordos efetuados entre as partes não vinculam terceiros estranhos ao negócio realizado, especialmente quando o exercício da liberdade contratual tem limitações impostas pela legislação tributária.

A situação ora narrada não passa de 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 que ora defrontamos.

É inarredável a conclusão de que a contratação nos moldes realizados, além de implicar um custo maior na prestação dos serviços, contém claros indícios de 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 intelectivo, 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.

Outro ponto que merece destaque foi a formalização da 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 deixavam 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 foram repassados 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 uma das partes a ECONORTE.

Por isso impõe-se 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 alterar os 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 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.

É natural que uma pessoa jurídica que procura buscar uma prestadora de serviços no mercado, numa economia da livre concorrência, se acautelaria em escolher a que lhe apresentasse a melhor relação custo/benefício, prática consentânea àqueles que almejam a maximização de seus lucros, espinha dorsal de toda atividade empresarial, evitando, deveras, a realização de dispêndios vultosos, como os aqui apontados.

Por isso é inevitável a conclusão de que a ECONORTE, agindo na contramão de toda atividade empresarial, que sempre visa à otimização de seu lucro, valeu-se de uma prestadora de serviços, submetida ao mesmo controle acionário, para contratar despesas em valores acima daqueles que facilmente obteria no mercado, ou até mesmo explorando diretamente os serviços.

Relativamente ao contrato de prestação de serviços pré-hospitalares, esse quadro fica mais cristalino pois a ECONORTE efetuou, em anos anteriores, transações de compra e venda de veículos, como anteriormente citado, com a empresa Enseg Serviços de Engenharia e Segurança, interligada à empresa que lhe prestou os serviços de socorro médico no período sob análise. Isso reforça a conclusão de que a ECONORTE não ignorava

a identidade de quem efetivamente lhe prestava os serviços de atendimento pré-hospitalar, e muito menos seu custo real.

Essa despesa excessiva, todavia, não deve recair sobre a sociedade, na forma da diminuição dos tributos, mas sim ser arcada pela própria empresa que é a única responsável pela gestão de seus recursos financeiros, empregados na satisfação de despesas em valores vultosos, mas não ignorados, já que se trata, como dito, de uma prestação de serviços efetuada entre pessoas jurídicas interligadas.

Não há dúvidas, como já registrado, que se tratou de uma medida deliberadamente tomada com o intuito de diminuir seus resultados tributáveis, valendose 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 contratação de 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 mencionamos 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 se fossem executados pela própria contratante, ante a impossibilidade de comparação com os valores cobrados a outros clientes da RIO TIBAGI, que não existem, é reputarmos os custos transcritos nas planilhas apresentadas pela contratada, expurgando-se apenas os valores relativos aos impostos, que não são considerados 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, mas também pela existência de alguma confusão patrimonial entre as mesmas, denunciada pela utilização de bens em comum (ex: veículos), abastecimento de veículos em desacordo com cláusulas contratuais e pela locação em comum de bens (ex: veículo locado à empresa AUTO SOCORRO GOMES LTDA, conforme notas fiscais nº 26 e 27, de 11/07/2012, obtidas no curso da diligência fiscal nº 0910200.2015.0198-5).

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 à 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.

Assim, obtém-se o valor das despesas reputadas indeudáveis, a serem adicionadas na apuração do lucro real anual da ECONORTE no ano-calendário 2010, totalizando o montante de R\$ 14.360.435,39.

A esse valor apurado deverão ser somadas as notas fiscais de serviços nº 289, 329 e 343, emitidas pela empresa SINATRAF para a RIO TIBAGI, citadas na intimação fiscal do dia 18/12/2015, em face da empresa emitente dos documentos, cujo pagamento e efetividade da prestação dos serviços não restaram comprovados. O valor final obtido, base de cálculo do presente lançamento, será de R\$ 14.955.705,39 (R\$ 595.270,00 + 14.360.435,39)."

A DRJ esclareceu que Rio Tibagi e TPI são, respectivamente, Rio Tibagi Serviços de Operações e Apoio Rodoviário Ltda (CNPJ 04.395.499/0001-34) e TPI Triunfo Participações e Investimentos S/A (CNPJ 03.014.553/0001-91).

Os referidos créditos tributários foram apurados porque a fiscalização entendeu que parcela das despesas operacionais da Recorrente, referente a serviços contratados junto à Rio Tibagi Serviços de Operações e Apoio Rodoviário Ltda ("Rio Tibagi"), não seria dedutível para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De acordo com o fundamento do Auto de Infração, a Recorrente teria realizado negócios (contratação de serviços) com pessoa ligada (a Rio Tibagi) em condições de favorecimento (valores superiores aos de mercado), razão pela qual aplicou as regras de Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) previstas pelos artigos 464, inciso VI, 466 e 467, inciso V do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Por outro lado, para efeito de determinação das condições de favorecimento nos negócios realizados com a suposta pessoa ligada, a autoridade fiscal considerou que apenas os custos incorridos pela Rio Tibagi para a prestação dos serviços seriam despesas dedutíveis para a Recorrente, efetuando a glosa da parcela excedente.

PRELIMINAR

A preliminar de nulidade dos autos de infração está relacionada ao mérito, mais especificamente, à suposta insuficiência do conjunto probatório para a sua caracterização e será, portanto, examinada em conjunto. Afasto o argumento preliminar.

MÉRITO

No mérito o lançamento não está baseado em negação da possibilidade de contratação de terceiros para execução dos serviços inerentes à exploração das rodovias.

A glosa parcial de custos foi motivada por suposta ligação entre a Recorrente (Econorte) e a Rio Tibagi, contratada para prestação de serviços no âmbito da concessão para exploração de rodovias, que teve a Recorrente como única cliente no período fiscalizado. Na visão da fiscalização houve interposição da Rio Tibagi para a contratação de serviços de terceiros, caracterizando "um meio urdido com a finalidade de elevação dos custos operacionais e, por consequência, da redução do lucro tributável". Nesse sentido, a Autoridade fiscal apontou no TVF que:

"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." (Destaque acrescido)

No Título nº 4 do TVF consta que trata

"Do conjunto probatório dos negócios em condições de favorecimento entre pessoas ligadas (artigo 464, inciso VI, RIR/99)", são descritos os fatos que conduziram à conclusão de ligação entre contratante e contratada, como a transferência de 195 empregados da Autuada, de um total de 388, para a Rio Tibagi entre janeiro/2005 e dezembro/2011.

"Em todas elas, a Autuada informou em GFIP o código "N2", que indica "transferência de empregado para outra empresa que tenha assumido os encargos trabalhistas, sem rescisão de contrato de trabalho", dos quais 28 retornaram aos quadros da Autuada em janeiro de 2011, com 25 na mesma função de "caixa/bilheteiro".

Na mesma linha, foi identificado pela fiscalização "intercâmbio" de trabalhadores em atividades técnicas e de gestão, como os casos de Hugo Ono (controller), Leonardo Guerra (administrador e engenheiro), José Wagner Santos Farinacio (contator) e Cláudio Pereira da Silva (gerente). A gestão compartilhada das despesas reforçaria a ligação, concluída com base na identificação de despesa comum, assim especificada:

"A reforçar a conclusão apontada no final do parágrafo anterior, pode se destacar uma despesa incorrida pela RIO TIBAGI no ano de 2012, cujos comprovantes foram apresentados no curso do procedimento de fiscalização em face da mesma.

"Trata-se do rateio de um pagamento à empresa MATCH HOSPITALY, efetuado em 30/06/2012, relativo a 'camarote na copa', em que uma mensagem eletrônica é remetida ao administrador da empresa RIO TIBAGI, sr. LEONARDO GUERRA, que a repassa ao endereço eletrônico 'hugo.controller@econorte.com.br', que, pela sua configuração e informações já mencionadas, deve pertencer ao sr. HUGO ONO, representante legal da ECONORTE.

Além de uma despesa contratada em comum pela controladora das empresas em comento, TPI PARTICIPAÇÕES, o que se infere do texto é a gestão compartilhada das despesas, pois, afinal de contas, é de todo inadmissível qualquer justificava que procure demonstrar a pertinência dessa despesa com a relação jurídica existente (contratos de prestação de serviços) entre as partes."

Destarte, no entendimento da fiscalização, tais elementos caracterizariam "a existência de uma interligação entre ambas, que vai, obviamente, muito além do fato de serem propriedade de uma mesma empresa controladora", segundo conclusão posta no TVF (p. 78). A Autoridade fiscal entendeu que se tratava de caso previsto no art. 464, VI, do RIR/99 e glosou parcela dos custos com suporte no art. 467, V, do referido Regulamento, que dispõe:

"Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

(...)

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis."

Fundamentou ainda a fiscalização que a presunção legal de distribuição disfarçada de lucros está expressamente prevista para as operações da pessoa jurídica com pessoas ligadas relacionadas no art. 464 do RIR/99.

No caso concreto, a irregularidade foi enquadrada no inciso VI, como negócio com pessoa ligada realizado 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"*.

Trata-se de presunção legal que comporta prova em contrário, conforme dispõe o §3º do referido dispositivo regulamentar, que dispõe:

"§3º. A prova de que o negócio foi realizado no 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, de 1977, art. 60, §2º)."

Destarte, o exame do caso como DDL pressupõe a verificação da existência simultânea de pessoa ligada e de negócio em condição de favorecimento.

A Recorrente é uma concessionária de rodovias, cujo objeto social consiste na exploração do Lote 01 do Programa de Concessão de Rodovias do Estado do Paraná, especificamente a execução de obras e serviços em trechos das Rodovias PR-323, PR-445, BR-369, PR-090, BR-153, mediante cobrança de pedágio.

Em função da atividade desenvolvida, a Recorrente está sujeita às disposições da Lei nº 8.987/95, do contrato de concessão nº 071/97 e, ainda, do Programa de Exploração Rodoviária (PER).

Conforme relatado pelo Recorrente, o contrato de concessão em questão envolve execução de obras nas rodovias e impõe à Recorrente a responsabilidade pela prestação de

serviços relacionados e necessários à exploração das rodovias, tais como serviços de operação, conservação e manutenção, inspeção de trânsito, primeiros socorros/remoção, atendimento mecânico (resgate/guincho), atendimento a incidentes; arrecadação de pedágios; pesagem; limpeza de pistas, sinalização; pavimentação e outros.

De fato, a legislação autoriza as concessionárias (como é o caso da Recorrente) a contratar terceiros para a execução de parte dessas atividades, conforme dispõe artigo 25 da Lei nº 8.987/95, abaixo transcrito:

"Art. 25. Incumbe à concessionária a execução do serviço concedido, cabendo-lhe responder por todos os prejuízos causados ao poder concedente, aos usuários ou a terceiros, sem que a fiscalização exercida pelo órgão competente exclua ou atenuem essa responsabilidade.

§ 1º Sem prejuízo da responsabilidade a que se refere este artigo, a concessionária poderá contratar com terceiros o desenvolvimento de atividades inerentes, acessórias ou complementares ao serviço concedido, bem como a implementação de projetos associados.

§ 2º Os contratos celebrados entre a concessionária e os terceiros a que se refere o parágrafo anterior reger-se-ão pelo direito privado, não se estabelecendo qualquer relação jurídica entre os terceiros e o poder concedente.

§ 3º A execução das atividades contratadas com terceiros pressupõe o cumprimento das normas regulamentares da modalidade do serviço concedido." (destacamos)

Ademais, no caso específico da Recorrente o contrato celebrado com o poder concedente autoriza a contratação de terceiros para a execução de atividades inerentes, acessórias ou complementares à concessão:

"CLÁUSULA XXXVI

Dos contratos da CONCESSIONÁRIA com Terceiros

1. A CONCESSIONÁRIA poderá contratar com terceiros o desenvolvimento e a execução de atividades inerentes, acessórias ou complementares à concessão.

2. Os contratos celebrados entre a CONCESSIONÁRIA e os terceiros a que se referem o item anterior reger-se-ão pelo direito privado, não se estabelecendo qualquer relação jurídica entre os terceiros e o DER.

3. A execução das atividades contratadas com terceiros pressupõe o cumprimento das normas regulamentares da concessão." (destacamos)

Nesse cenário, restou incontrovertido nos autos que a contratação de terceiros é legítima e necessária, pois a estrutura operacional de uma única empresa seria insuficiente para viabilizar a execução direta de todos serviços relacionados a um contrato de concessão.

Ocorre que o Auto de Infração apontou que a Recorrente realizou negócios com suposta pessoa ligada (a Rio Tibagi) em condições de favorecimento (valores superiores aos de mercado), razão pela qual glosou parte das despesas (consideradas excessivas) com fundamento nas regras de DDL, especificamente nos artigos 464, inciso VI, 465, 466 e 467, inciso V do RIR/99.

O artigo 465 do RIR/99, vigente à época, definia o conceito de pessoa ligada, para fins de aplicação das regras de DDL, nos seguintes termos:

"Art. 465. 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."

Após análise de referido artigo verifica-se 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).

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

Ocorre que a Auditoria Fiscal fundamentou que “a interligação entre as empresas RIO TIBAGI e ECONORTE decorre de expresso dispositivo legal, contido no artigo 466 do RIR/99”, que assim dispõe:

"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."

O art. 466 também trata de hipótese de DDL, ampliando o seu alcance para abranger negócios realizados por intermédio de terceiros.

No entanto, note-se que o dispositivo somente se aplica “*Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica*”, o que não é o caso da Rio Tibagi (acusada pela Auditoria Fiscal de ser a pessoa ligada), pois ela não é sócia e nem controladora da Recorrente, nem direta e nem indiretamente, por meio de outra sociedade.

O artigo transcrito fixa como pressuposto para a construção da presunção a condição de a pessoa ligada (Rio Tibagi) ser sócia ou acionista controladora da pessoa jurídica (Econorte) e realizar negócio por intermédio de uma terceira, o que não ocorre no caso sob julgamento.

O fato de a Rio Tibagi estar sob o mesmo controle acionário da Recorrente poderia no máximo evidenciar que ambas as empresas integram um mesmo grupo econômico, mas isso não é suficiente para qualificar a Rio Tibagi como pessoa ligada à Recorrente.

O voto (vencido) do relator original da DRJ, abaixo transcreto, o qual adoto como razões de decidir dispõe que:

"Debateu-se na sessão de julgamento a possibilidade de se considerar como ligada da Impugnante a sócia controladora de ambas, a TPI Triunfo Participações e Investimentos S/A. Na hipótese, o negócio teria sido realizado com a TPI Triunfo (ligada) por intermédio da Rio Tibagi (não ligada).

Contudo, não foi esse o fato descrito pela fiscalização. A Autoridade Fiscal indicou como ligada a Rio Tibagi, não a controladora de ambas (TPI Triunfo). Desse fato descrito no TVF se defendeu a Autuada, como se vê adiante, em trecho extraído da Impugnação:

"O transcreto artigo 466 do RIR/99, no entanto, também não se presta para fundamentar a pretensão da Auditoria Fiscal, pois o dispositivo somente se aplica 'Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, o que não é o caso da Rio Tibagi (acusada pela Auditoria Fiscal de ser a pessoa ligada), pois ela não é sócia e muito menos controladora da Autuada, nem direta e nem indiretamente, por meio de outra sociedade.

Frise-se que o fato de a Rio Tibagi estar sob o mesmo controle acionário da Autuada poderia no máximo evidenciar que ambas as empresas integram um mesmo grupo econômico, mas isso não é suficiente para qualificar a Rio Tibagi como pessoa ligada à Autuada.

Com efeito, por força do princípio da estrita legalidade tributária, as regras de DLL só podem alcançar negócios realizados com pessoa que se enquadre – *ipsis litteris* – nas hipóteses descritas nos artigos 465 ou 466 do RIR/99, o que não ocorre com a Rio Tibagi.

Nesse sentido é o entendimento da própria Receita Federal do Brasil, conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

(...)

Assim, uma vez demonstrado que a Rio Tibagi não se qualifica como pessoa ligada à Autuada (porque não se enquadra nas hipóteses descritas nos artigos 465 ou 466 do RIR/99), conclui-se que as regras de DLL, em especial aquelas previstas pelos artigos 464, inciso VI e 467, inciso V do RIR/99, não poderiam fundamentar os lançamentos, 03 quais, portanto, são manifestamente ilegais." (Destques do original)

Como visto, a Autuada se defendeu do fato indicado pela Autoridade Fiscal. A alteração da descrição do fato não é cabível na fase de julgamento. Se promovida, implicaria cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo. Não pode, portanto, ser promovida nesta fase processual.

A descrição dos fatos contida no TVF contém diversos razoáveis indicadores de irregularidades tributárias, a exemplo de adulteração de documentos, incapacidade operacional das contratadas da Rio Tibagi para prestação de serviços, custos fictícios, gestão compartilhada, confusão patrimonial, simulação mediante utilização da tributação da Rio Tibagi pelo regime do lucro presumido como forma de elevar artificialmente os custos da Autuada deduzidos na apuração do lucro real, etc.

O conjunto dos 10 (dez) contratos firmados indica a transferência da própria atividade objeto da concessão para a Rio Tibagi, em vez da mera terceirização de serviços específicos complementares da atividade principal.

Entretanto, tais elementos estão contidos no âmbito indiciário, carentes de comprovação mediante aprofundamento da investigação, o que foi reconhecido pela própria Autoridade Fiscal. Peço permissão para transcrever trecho do TVF (p. 84), já contido no Relatório, onde se lê:

"Apontamos também a contratação, pela RIO TIBAGI, de empresas para a aquisição de materiais ou prestação de serviços em condições pouco usuais, pairando fundadas dúvidas sobre a efetividade da transação; todavia, para fins tributários, seria necessária a confirmação de que tais operações foram simuladas, medida que poderia ser implementada por meio do rastreamento dos recursos financeiros ali utilizados, o que se mostrou inviável ante a negativa da empresa RIO TIBAGI em apresentar seus extratos bancários.

Embora essa negativa possa ser juridicamente superada, a atual fase do procedimento fiscal, que será encerrado apenas com referência ao ano-calendário 2010, impediu que nos detivéssemos com mais acuidade na tentativa de identificação das transações realizadas com as pessoas jurídicas em tal condição. A propósito, foram solicitadas cópias dos cheques empregados em alguns desses pagamentos, conforme intimação fiscal de 24/09/2015, cuja análise demonstrou que as cártyulas apresentadas pela RIO TIBAGI padeciam de inconsistências materiais, com fortes indícios de que alguns dos documentos não foram fidedignamente copiados." (Destaque acrescido)

Em outra passagem do TVF (p. 35), escreveu a Autoridade Fiscal:

"A seguir, passamos a abordar os desdobramentos decorrentes dessas diligências em face dos fornecedores, especificamente daqueles que possuem relação com os custos abordados no presente subitem. Convém registrar que muitas das diligências em face desses contribuintes ainda não foram concluídas, impossibilitando, deveras, que expeçamos qualquer juízo de valor acerca das implicações tributárias, mas é certo que, no presente estágio do procedimento fiscal, serão de extrema valia para uma melhor contextualização das despesas contratadas pela ECONORTE." (Destaque acrescido)

Em síntese, a norma do art. 467, V, pressupõe a existência de pessoa ligada conforme definida nos estritos termos dos art. 465 e 466, o que não restou caracterizado. Os indícios identificados, acima mencionados, se confirmados mediante coleta de provas complementares, caracterizariam outras infrações tributárias, diversas da apontada no lançamento objeto deste julgamento.

Nessa linha, seria cogitável 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. Na hipótese aventada, o que se adota apenas ilustrativamente, as duas pessoas jurídicas formais – Econorte e Rio Tibagi – seriam, de fato, uma única, como sugere o conjunto do relato fiscal.

Entretanto, retomando o exame do enquadramento legal, percebe-se a incoerência entre fato descrito e norma aplicada, tanto quanto considerada a formalidade aparente quanto na adoção da acima cogitada situação "real", assim tratada neste Voto apenas para fins argumentativos.

Na primeira hipótese, de prestígio ao formalismo, na qual são consideradas as duas empresas nas condições em que estão formalmente constituídas, com personalidades jurídicas próprias e individualmente independentes do ponto de vista patrimonial em observância ao Postulado Contábil da Entidade, não há o imprescindível requisito de "ligação" prescrito na lei para construção da presunção legal, conforme já demonstrado em parte anterior deste Voto.

Na segunda – de simulação a sugerir uma desconsideração da personalidade jurídica da Rio Tibagi e tratamento das duas pessoas jurídicas como uma única – não seria caso de DDL, mas de verificação de atendimento às condições gerais para dedução como custos e despesas dos valores registrados nos assentamentos contábeis das duas empresas. Desapareceria a figura da Rio Tibagi como pessoa ligada, já que só uma existiria efetivamente.

Esta Turma já validou lançamento que tratou duas pessoas jurídicas como uma única, em caso bem semelhante no processo nº 11080.728364/2013-54, que abordou também exploração de rodovias, mantendo inclusive a qualificação da multa, no Acórdão nº 11-48.164, assim resumido:

Portanto, eventual possibilidade de enquadrar a TPI – Triunfo Participações e Investimentos S/A como a pessoa ligada à Recorrente carece de direcionamento do auto de infração, pois não foi essa a acusação da Auditoria Fiscal no TVF, tal possibilidade foi corretamente descartada pelo voto original da DRJ, inclusive para evitar cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Assim, uma vez demonstrado que a Rio Tibagi não se qualifica como pessoa ligada à Recorrente (porque não se enquadra nas hipóteses descritas nos artigos 465 ou 466 do RIR/99), conclui-se que as regras de DLL, em especial aquelas previstas pelos artigos 464, inciso VI e 467, inciso V do RIR/99, não poderiam fundamentar a glosa efetuada pela Auditoria Fiscal, o que, por si só, já é suficiente para caracterizar a improcedência dos lançamentos.

Portanto, a Rio Tibagi não se enquadra em nenhuma das três hipóteses legais previstas no artigo 465, acima relacionadas, e o fato de terem em comum, Recorrente e Rio Tibagi, a sócia TPI Triunfo Participações e Investimentos S/A não eleva a segunda à condição de pessoa ligada, por falta de previsão legal.

O art. 384 do RIR/99, citado na página 83 do TVF, trata do dever de avaliação pela equivalência patrimonial de investimento em coligadas e controladas e as define. O dispositivo trata de conceitos – coligada e controlada – não abrangidos pela norma do art. 464, que disciplina negócios com pessoa ligada conforme definição legal do art. 465. O referido art. 384 não é aplicável, portanto, no caso concreto.

É fato que a maioria dos julgadores da DRJ interpretaram que deveria ser aplicado o artigo 466 do RIR/99, sendo, no entanto, incontrovertido que a Rio Tibagi não é pessoa ligada à Recorrente, ou seja, a DRJ afastou o artigo 465, mas entendeu que seria o caso de aplicar o artigo 466, o que, com todo respeito, não podemos concordar.

De acordo com a interpretação da maioria dos julgadores da DRJ (item 12.2), o artigo 466 também seria aplicável quando “*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*”.

No entanto, nessa interpretação é necessário que o sócio controlador seja a pessoa ligada, mas no presente caso a pessoa acusada de ser ligada é a Rio Tibagi, a qual não é sócia controladora da Recorrente (e nem sequer pessoa ligada a Recorrente).

Ou seja, a interpretação da maioria dos julgadores da DRJ está baseada na premissa de que a Triunfo, por ser sócia controladora da Recorrente, seria qualificável como pessoa ligada para efeito de aplicação do artigo 466 do RIR/99. Nessa interpretação, o fato de a Triunfo ser sócia controladora da Recorrente “pressupõe” que ela seja pessoa ligada à Recorrente, o que autorizaria a aplicação da regra de DDL prevista pelo artigo 466 do RIR/99.

Com todo respeito, entendo que essa interpretação não pode ser utilizada para validar os lançamentos, pois a Triunfo não foi apontada no auto de infração como a pessoa ligada à Recorrente. A acusação da Auditoria Fiscal foi de que a Rio Tibagi seria a pessoa ligada.

Portanto, entendo que o 466 do RIR/99 só é aplicável se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica e, ainda assim, se for demonstrado no lançamento tributário efetivamente ligações presumidas.

Diante o exposto, encaminho meu voto para cancelar o auto de infração em face da não comprovação de aplicação do artigo 465 e 466 do RIR/99.

Por cautela, para deixar ainda mais fundamentada a decisão, continuo a fundamentação expressando que meu entendimento no sentido de que ainda que se parta da premissa que a Rio Tibagi é pessoa ligada à Recorrente ou que a Triunfo poderia ser qualificada como a pessoa ligada, de toda a forma as regras de DDL não poderiam fundamentar a glosa efetuada pelo Auto de Infração, seja em razão da inexistência de comprovação de condições de favorecimento, seja em razão da inexistência de prova do Auto de Infração e existência de prova da Recorrente de que os negócios entre a Recorrente e a Rio Tibagi foram realizados nas mesmas condições em que a Recorrente contrataria com terceiros.

A fiscalização fundamentou que a Rio Tibagi teria sido favorecida pela Recorrente, na medida em que esta contratou serviços daquela “em valores acima daqueles que facilmente obteria no mercado” e “em condições extremamente privilegiadas”

Em face dessa alegação, o Auto de Infração considerou que parte das despesas operacionais da Recorrente (correspondente aos pagamentos efetuados para a Rio Tibagi em condições de favorecimento) não seria dedutível para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicando as regras de DDL previstas pelos artigos 464, inciso VI e 467 inciso V do RIR/99.

As despesas consideradas indedutíveis foram adicionadas ao lucro líquido da Recorrente, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2010, nos termos do artigo 249, inciso I do RIR/99. Nesse sentido seguem trechos do TVF:

"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:

Artigo 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-lei no 1.598/77, art 60, §2o):

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

....

Artigo 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei no 1.598//77, art. 60, e Decreto-Lei no 2.065/83, artigo 20, inciso II): ...

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.

....

Artigo 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-lei no 1.598/77, artigo 62, e Decreto-lei no 2.065/83, artigo 20, incisos VII e VIII): ...

V – no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.” (destacamos)

Portanto, a presunção de DDL prevista pelo artigo 464, inciso VI do RIR/99 aplica-se aos casos em que 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”.

O referido dispositivo utiliza o valor de mercado do negócio ou o valor pelo qual a pessoa jurídica contrataria com terceiros como parâmetro para se aferir as condições de favorecimento. Em termos práticos o parâmetro da contratação com terceiros é equivalente ao valor de mercado.

Destarte, a aplicação do artigo 464, inciso VI do RIR/99 pressupõe a apuração do valor de mercado do negócio realizado, pois é este o parâmetro essencial e indispensável para se verificar se a contratação foi realizada em condições de favorecimento.

A necessidade de apuração do valor de mercado do negócio realizado, para efeito de aplicação das regras de DDL, foi reconhecida pela própria Auditoria Fiscal, conforme consta no TVF:

No entanto, mesmo tendo conhecimento da necessidade de se apurar o valor de mercado do negócio realizado entre a Rio Tibagi e a Recorrente, a fiscalização deixou de fazê-lo,

sob o argumento de que “*a empresa RIO TIBAGI presta serviços única e exclusivamente à ECONORTE, o que implica ... a impossibilidade de comparação 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*”.

Ou seja, faltou a devida apresentação/demonstração dos valores (preços) de mercado, que pudessem dar azo à pretensão fazendária da tributação a título de distribuição disfarçada de lucros.

Entendo que o auto de infração não poderia presumir que a Recorrente realizou negócios com a Rio Tibagi em condições de favorecimento, pois não é o que determinava a redação do artigo 464, inciso VI do RIR/99.

Nesse sentido, os custos da Rio Tibagi com a contratação de terceiros (subcontratação) só poderiam ser considerados como parâmetro (valor de mercado) para efeito de comprovação das condições de favorecimento se os serviços subcontratados pela Rio Tibagi correspondessem a totalidade dos serviços contratados pela Recorrente, o que não é o caso.

Ademais, no caso concreto há provas no sentido de que os negócios entre a Recorrente e a Rio Tibagi foram realizados nas mesmas condições que a Recorrente contrataria com terceiros. Essa prova foi produzida na época dos fatos. Trata-se do relatório elaborado pelos auditores independentes a respeito das demonstrações financeiras da Recorrente do ano-calendário 2010.

E ainda, auditores independentes analisaram os valores envolvidos nos contratos celebrados com a Rio Tibagi e concluíram que “As transações de contratação de serviços são efetuadas em condições e prazos semelhantes as transações com terceiros não relacionados”.

Ou seja, por um lado a autoridade fiscalizadora não produziu provas sobre a questão do valor de mercado, por outro lado a Recorrente fez provas por meio de laudo de auditores independentes. Entendo que, por se tratar de lançamento tributário, o ônus da prova é da autoridade fiscalizadora.

Destarte, a glosa de despesas efetuada pela fiscalização não deve prevalecer em face da inaplicabilidade dos artigos 464, VI, 465, 466 e 467, V do RIR/99, seja porque a Rio Tibagi não se qualifica como pessoa ligada à Recorrente, seja porque não houve comprovação das condições de favorecimento à Rio Tibagi ou, ainda, porque o ônus da prova não foi cumprido pela Auto de Infração, enquanto que, por outro lado, há no mínimo evidências de que os negócios com a Rio Tibagi foram realizados nas mesmas condições que a Recorrente contrataria com terceiros

Diante o exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar de nulidade e lhe dou provimento para cancelar totalmente o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

