



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.720253/2017-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.636 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente A.M.C. TÊXTIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DECADÊNCIA

O prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de amortização de ágio é contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado ou em que o contribuinte adquire o direito à amortização.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO FUNDO DE COMÉRCIO E INTANGÍVEIS.

Comprovado nos autos que o ágio teve como fundamento o valor do intangível, no caso representado pelas marcas de renome nacional adquiridas e o fundo de comércio envolvido na operação, aplicável a determinação contida no artigo 385, § 2º, III, do RIR/1999, pelo que descabe a sua amortização nos moldes realizados pela contribuinte, impondo-se a glosa de tais despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que as regras de indedutibilidade de royalties, previstas no art. 71, caput, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas ao IRPJ, e não à CSLL.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências ativas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ, em harmonia com o art. 6º, parágrafo único da Lei 7.689/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso no que tange à exigência de CSLL sobre a glosa das despesas com Royalties. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no caso das glosas de despesas com amortização de ágio, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à glosa de despesas com Royalties, vencida a conselheira Letícia Domingues Costa Braga. O Conselheiro Daniel Ribeiro Silva manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada em razão da ausência do conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues).

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, os quais exigem da Contribuinte as importâncias de **R\$ 11.013.830,77** e **R\$ 3.973.619,07**, respectivamente, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativamente ao ano-calendário de 2013, apurado pelas regras do Lucro Real Anual.

A seguir se mostra a descrição dos Autos de Infração:

Lançamento de IRPJ

"ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA" INFRAÇÃO: "ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS

"Royalties" indedutíveis, oriundos dos investimentos em ações de propaganda e publicidades arcados pela Fiscalizada no âmbito dos Contratos de Licenciamento de Uso e Exploração de Marcas de Indústria e Comércio cuja titularidade pertencem aos sócios (conceito amplo), conforme descrito no Tópico "7" do Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa
31/12/2013	R\$ 27.105.576,93	75%

Royalties indedutíveis, pagos acima do limite dedutível, oriundos do Contrato de Licenciamento de Uso e Exploração da marca COCA COLA, conforme descrito no Tópico "6" do Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa
31/12/2013	R\$ 3.715.769,41	75%

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 352, 353 e 355 do RIR/99

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT

INFRAÇÃO: AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE - AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO SOBRE INTANGÍVEIS

O sujeito passivo efetuou a menor os ajustes decorrentes do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, introduzindo amortização indevida em função da natureza do bem, ou do direito ou da despesa, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa
31/12/2013	R\$ 35.906.339,96	75%

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77

Arts 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/2009; art. 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77

Art. 3º da Lei nº 9.249/95; inciso II do art. 386 cc do inciso III do art. 385 do RIR/99 - Decreto nº 3.000/99.

Lançamento de CSLL

O Auto de Infração de CSLL contém as mesmas infrações apuradas no lançamento de IRPJ, tratando-se de um lançamento decorrente.

Autuação - Descrição

Por bem descrever a autuação, transcrevo o relatório e voto do Acórdão de Impugnação nº 02-77.855, proferido em 19 de dezembro de 2017, pela 10ª Turma da DRJ/BHE:

"As infrações tributárias identificadas foram a Dedução indevida de amortização de Ágio sobre intangíveis e a Falta de adição, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de royalties pagos em desconformidade com a legislação tributária.

A primeira infração, "amortização indevida de ágio sobre intangíveis", foi objeto de apuração e glosa no processo administrativo 11516.721452/2014-49, abrangendo os anos calendário 2009 a 2012. Como o fundamento da infração de 2013 é decorrente da infração apurada naquele procedimento fiscal, a autoridade fiscal apenas ratificou no TVF toda a descrição dos fatos e fundamentação legal daquele procedimento, o que será adiante resumido.

A segunda infração, "Falta de adição de royalties à apuração do Lucro Real", possui dois componentes distintos:

O primeiro, diz respeito a dispêndios integrais suportados pela fiscalizada com ações de publicidade, propaganda, feiras e congêneres relativas às marcas de produtos do vestuário que não as pertencem, porquanto as titulares das marcas são empresas do grupo do qual a fiscalizada faz parte. Caracterizados como pagamentos de royalties, os gastos deveriam ter sido adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano calendário 2013 por infringência às normas que regem o pagamento de royalties;

O segundo, diz respeito a pagamento de royalties feito ao exterior acima do limite dedutível, pelo uso e exploração da marca Coca-Cola.

[...]

Da amortização do ágio sobre intangíveis

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte no processo 11516.721452/2014-49 foi apurada amortização indedutível de ágio nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, sendo que neste novo procedimento fiscal a mesma infração foi apurada no ano calendário 2013.

Conforme descrito no "Termo de Verificação Fiscal" - TVF, em reprodução do TVF do processo anterior, a AMC TÊXTIL LTDA (doravante apenas AMC) tem como atividade econômica preponderante a confecção de peças do vestuário, sendo titular de diversas marcas de renome, como MALHAS MENEGOTTI, COLCCI, SOMMER, CARMELITAS e COCA COLA CLOTHING LINE.

Em 17/03/2008, a AMC comprou do Sr. Tufi Duek e de sua filha Sharon Duek, pelo valor de **R\$ 251.217.000,00**, as empresas TF INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MODAS LTDA (doravante apenas TF), TF LICENCIAMENTOS DE MARCAS LTDA (com capital de R\$ 101.000,00, em 18/03/2008, dos quais R\$ 100.000,00 representam participação da TF), TRITON E FÓRUM PUBLICIDADE LTDA (com capital de R\$ 101.000,00, em 18/03/2008, dos quais R\$ 100.000,00 representam participação da TF) e FÓRUM USA INC. Do valor total da operação, o montante de **R\$ 230.202.915,81 foi contabilizado como ágio sobre investimentos**, vinculado à TF. Por meio dessa aquisição, a AMC passou a ser titular das marcas FÓRUM, TRITON e TUFI DUEK.

Em 30/09/2008, a AMC TÊXTIL incorporou a TF e passou a amortizar, para fins tributários, o ágio apurado na operação de compra desta empresa. O ágio

amortizado foi de R\$ 46.499.152,58 em 2009, R\$ 46.957.758,50 em 2010, R\$ 46.957.795,71 em 2011 e R\$ 46.957.795,71 em 2012. Em 2013, objeto desta lide, a amortização do ágio foi de R\$ 35.906.339,96.

Ressalta a autoridade autuante que a AMC se auto-define como “o maior gestor de marcas de moda da América do Sul”, sendo a aquisição das marcas TRITON, FÓRUM e TUFÍ DUEK parte da estratégia de ampliação de mercado do grupo AMC.

Intimado a esclarecer o fundamento legal que orientou a amortização do ágio, o contribuinte informou que se valeu da faculdade conferida pelo art. 386, III, do RIR/1999, vale dizer, o contribuinte entende que o **ágio contabilizado tem por fundamento a expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas.**

Afirma a autoridade autuante que o contribuinte ignorou, de forma deliberada, a previsão contida no inciso III do § 2º do art. 385 do RIR, segundo o qual um dos fundamentos econômicos do ágio é o **fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas**, sendo que, nesse caso, segundo o art. 386, II, do RIR, o valor do ágio deve ser contabilizado em contrapartida a conta de ativo permanente, **não sujeita a amortização.** O ágio decorrente da aquisição de intangíveis, como marcas e fundos de comércio, somente é dedutível quando da alienação desses ativos, nos termos do art. 386, § 3º, I, do RIR.

A autoridade autuante assevera que o contribuinte, unicamente para amortizar o ágio da operação, deixou de imputar esse ágio **ao valor das marcas e dos pontos comerciais.** O laudo por ele apresentado para cumprir a formalidade prevista no art. 385, § 3º, do RIR **desconsiderou totalmente as marcas e os pontos comerciais adquiridos**, tendo sido lavrado com a única finalidade de atribuir ao ágio a fundamentação econômica da expectativa de rentabilidade futura.

Relata a autoridade autuante que a empresa contratada para elaboração do laudo foi a CAPITAL SOLUÇÕES S/S, sendo o laudo assinado pelo representante legal desta empresa, Sr. José Carlos Meinert, que também é representante/sócio do escritório de advocacia MARTINELLI ADVOCACIA EMPRESARIAL, sendo que este presta serviços regulares à AMC e a sua controladora AMC EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S/A. A AMC e a CAPITAL SOLUÇÕES S/S foram intimadas a apresentar cópia do contrato de prestação de serviços relacionado à elaboração do laudo, bem como documentos fiscais emitidos referentes a esses serviços, mas não apresentaram os documentos. Conclui a autoridade autuante que a relação financeira prévia, entre a AMC e os avaliadores, compromete o resultado da avaliação, sendo este imprestável pelas seguintes razões (fl. 5435):

- Foi baseado apenas em números de Demonstrações Contábeis de credibilidade questionável pelo fato óbvio de não listar em contas de Ativo o principal patrimônio da empresa adquirida (TF): as marcas

- Os avaliadores, independentes e distantes da realidade, não tiveram acesso aos contratos de aquisição e, se tiveram, não foram minimamente competentes para perceberem que as lojas da TF, eram próprias, localizadas nos principais shoppings centers e logradouros comerciais do país;

- Ou mesmo tendo acesso e conscientes que a aquisição incluía o fundo de comércio e, principalmente, as marcas, **não procedeu** à valoração dos mesmos. Não lhes atribui qualquer valor, ou seja zero. (grifado no original)

No tocante aos **pontos comerciais**, a autoridade autuante observa que a TF tinha, à época da operação, 57 filiais localizadas nos principais municípios brasileiros, situadas nos principais shoppings centers e instaladas em pontos comerciais próprios. O laudo de avaliação não atribui valores a esses pontos comerciais e, a partir da aquisição pela AMC, esta privilegia a instalação de novas lojas mediante o sistema de franquias para terceiros, sendo que as lojas próprias gradativamente são transferidas para franqueados e os antigos pontos comerciais são vendidos. Entre 2009 e 2010, **parte desses pontos comerciais são vendidos e alcançam o montante de R\$ 31.622.296,92.**

A autoridade autuante acrescenta que, em 31/10/2008, vale dizer, um mês após a incorporação da TF pela AMC, é criada a empresa TFL COMÉRCIO DE VESTUÁRIO LTDA (doravante apenas TFL), com capital social integralizado de R\$ 20.000,00, sendo R\$ 19.996,00 pela AMC e R\$ 1,00 por cada um dos integrantes da família Menegotti (Ademar, Cecília, Margarete e Alexandre). A nova empresa tem 54 filiais, sendo 53 localizadas nos mesmos endereços das filiais incorporadas da TF. No contrato social da nova empresa, cada filial tinha o capital de R\$ 100,00. As filiais da TF incorporadas pela AMC e com os mesmos endereços da nova empresa somente são extintas apenas em 20/12/2009 e os respectivos CNPJs são baixados somente em 26/03/2014, no curso da ação fiscal, após questionamento sobre o fato.

Os pontos comerciais e direito de uso de lojas onde se encontravam as filiais da TF foram vendidos pela TFL. As vendas dos pontos comerciais foram contabilizadas como receitas não operacionais, no valor de R\$ 6.985.185,76 em 2009 e no valor de R\$ 22.159.830,09 em 2010. As cessões de direito de uso de loja alcançam a soma de R\$ 6.490.000,00. **Ocorre que os valores foram efetivamente recebidos pela AMC**, consoante a seguinte sistemática: 1- a TFL, em suas atividades operacionais, comercializa produtos fabricados com as marcas da AMC, sendo essas compras contabilizadas como Títulos a Pagar; 2- na AMC, os valores dessas vendas são contabilizados como Títulos a Receber; 3- na TFL, os

direitos a receber em virtude das vendas dos pontos de comércio são deduzidos dos títulos devidos à AMC, enquanto na AMC os títulos a receber decorrentes das vendas de mercadorias para a TFL são trocados por títulos a receber derivados da venda dos pontos comerciais. Como resultado, as vendas dos pontos comerciais foram realizadas em nome da TFL, mas os valores foram recebidos pela AMC. **O laudo, porém, não avalia esses ativos.**

A autoridade autuante pondera, ainda, que o laudo de avaliação da TF foi elaborado com base em premissas demasiadamente otimistas. Projetou-se evolução do faturamento de 25% para os anos de 2008 e 2009 e de 20% para os anos subsequentes, sem qualquer justificativa objetiva e em descompasso com a série histórica pregressa da TF, na qual a evolução média havia sido de 13,56%. Não há no laudo qualquer indicação das estratégias a serem empregadas para a consecução do crescimento projetado.

Intimado a apresentar a avaliação das marcas TRITON, FORUM e TUFI DUEK, o contribuinte afirmou que a TF foi avaliada considerando

exclusivamente a expectativa de rentabilidade futura da empresa e não em decorrência dos possíveis valores de suas marcas.

Em seguida, a autoridade autuante faz diversas ponderações acerca da importância das marcas, especialmente no segmento de vestuário e aponta cláusulas constantes do contrato de compra da TF pela AMC que evidenciam a importância, para a celebração do negócio, das marcas FORUM, TRITON e TUFÍ DUEK. Nesse sentido, a cláusula 6.3 impede o exercício, por Tufi Duek, das atividades de criação, estilo, desenvolvimento de produtos, marketing e promoções no segmento de moda por 5 anos, impondo, ainda, que entre o sexto e o nono ano não poderá ele usar a marca Tufi Duek e suas associações. A cláusula 6.4 veda a utilização pelos vendedores, sob qualquer forma, da marca TUFÍ DUEK e demais relacionadas no contrato. A cláusula 6.5 estabelece direito de preferência aos vendedores em caso de alienação da marca TUFÍ DUEK. Finalmente, a cláusula 2.15.1 prevê que os vendedores não detêm e não deterão, pessoalmente ou por meio de pessoas físicas ou jurídicas ligadas, quaisquer marcas ou direitos similares ou relacionados às marcas negociadas no contrato.

A autoridade autuante prossegue tecendo considerações sobre a valoração das marcas, referindo-se a diversos métodos reconhecidos para a consecução dessa valoração, como método de valor de mercado, método de pagamento de royalties e métodos baseados na percepção dos clientes. Aponta que o laudo apresentado não contém qualquer tentativa de valoração das marcas TRITON, FORUM e TUFÍ DUEK, lacuna incompreensível, especialmente tratando-se de empresa que atua no setor de moda, em que a relação dos consumidores com as marcas se dá mais pelo aspecto emocional.

A fim de demonstrar a inconsistência do laudo apresentado pela AMC para fundamentar o ágio contabilizado na aquisição da TF, a autoridade autuante demonstrou que a empresa INBRANDS, que atua no mesmo ramo e publica as respectivas demonstrações financeiras, avalia suas marcas pelo método do pagamento de royalties, que tem como base o incremento de fluxo de caixa derivado do fato de a empresa não ter que pagar royalties a terceiros pela utilização de determinada marca. Os laudos apresentados pela INBRANDS demonstram ser possível segregar o valor da marca do valor de outros ativos que participam da geração de caixa de uma empresa.

A AMC foi, então, reatimada a apresentar laudo de avaliação ou documento hábil e idôneo equivalente contendo a avaliação dos intangíveis (marcas e fundos de comércio) pertencentes à TF, com a advertência de que a não apresentação de avaliação consistente impossibilitaria a identificação de possível parcela de ágio dedutível (não decorrente da avaliação de intangíveis) e, portanto, acarretaria a glosa total das despesas com amortização de ágio.

Em resposta, a AMC reiterou que a avaliação da TF teve por fundamento a expectativa de rentabilidade futura, sendo o laudo apresentado suficiente à comprovação do ágio contabilizado.

Diante disso, apresenta a autoridade autuante as seguintes conclusões:

Por todos os aspectos narrados neste termo, sendo notório que o objeto central da aquisição em questão eram fundos de comércio e principalmente as marcas TRITON, FORUM e TUFÍ DUEK, e negando-se a fiscalizada a apresentar

avaliações que possibilitassem a identificação de valores, mesmo que residuais, não correspondentes à intangíveis, procedemos à glosa total das despesas com amortizações indevidas de ágio sobre intangíveis entre os anos-calendário 2009 a 2012.

Em resposta, a AMC reiterou que a avaliação da TF teve por fundamento a **expectativa de rentabilidade futura**, sendo o laudo apresentado suficiente à comprovação do ágio contabilizado.

Já no curso deste novo procedimento fiscal, em resposta a Termo de Intimação (fls. 3610/3620), a fiscalizada repete as mesmas alegações e fundamentos legais que adotou para respaldar a amortização fiscal ocorrida nos anos calendário 2009 a 2012, ao tentar justificar a amortização fiscal em 12/2013 no valor de R\$ 35.906.339,96.

Desta feita, a autoridade autuante atestou a dedução indevida das bases de cálculo do IRPJ e CSLL naquele montante, promovendo os lançamentos tributários decorrentes.

Informa ainda a fiscalização que a Decisão de Primeira Instância do processo 11516.721452/2014-49, consubstanciada pelo Acórdão 14-58.838 da DRJ/RPO, de 28 de maio de 2015, ratificou os fundamentos da autuação, mantendo integralmente os créditos tributários constituídos relativos a 2009, 2010, 2011 e 2012 (fl. 5458).

Dos Royalties pagos ou creditados a Sócios – Royalties intragrupo

Foi identificado pela fiscalização que cerca de 20,35% das despesas operacionais da fiscalizada decorriam de despesas com Propaganda e Publicidade, além de Feiras e Congressos, num montante de R\$ 30.449.217,20.

Em resposta a Intimação, a fiscalizada esclareceu o montante gasto no AC 2013 com cada uma das Marcas do Grupo (fl. 5464):

Despesas Computadas			
	Publicidade e Propaganda	Feiras e Congressos	Total - Marca
COLCCI	10.236.847,91	4.028.668,63	14.265.516,54
SOMMER	702.117,83	373.746,40	1.075.864,23
TIFI DUEK	1.783.031,92	1.226.876,25	3.009.908,17
FORUM	3.166.897,13	1.905.876,25	5.072.773,38
TRITON	2.411.731,69	1.269.782,92	3.681.514,61
COCA-COLA	1.026.141,16	2.317.482,41	3.343.623,57
Totais	19.326.767,64	11.122.432,86	30.449.200,50

As proprietárias das marcas, no entanto, eram diversas da fiscalizada, porém do mesmo grupo econômico (Grupo AMC): **AMC Administração e Participação Ltda**, proprietária da marca COLCCI; **TF Licenciamento de Marcas Ltda**, proprietária das marcas FORUM, SOMMER, TRITON e TUFIDUEK.

Estas empresas tinham por objeto social fazer a gestão de ativos não financeiros, qual seja, a gestão e licenciamento das marcas, sendo que o *trabalho de exploração, divulgação e propaganda das marcas é de responsabilidade de seus licenciados, conforme contratos e aditivos juntados. (fl.5467)*. Portanto, as atividades principais das proprietárias das marcas eram “*a administração de marcas para recebimento de royalties*” e o “*licenciamento, gestão, e administração de bens e direitos próprios, incluindo suas marcas, e a organização de rede de Franquias*”. (fl.5482)

Foi identificado que a fiscalizada é Licenciada das proprietárias das marcas, sendo que os contratos firmados com estas tratam-se de *modalidade de contratação firmada no âmbito de contratos de licença de uso e exploração de marca de indústria e comércio (Lei nº 9279/96), (fl. 5469)*, cujo objeto é a exclusividade de fabricação e de distribuição de produtos apostos com as MARCAS, sendo que a distribuição consiste em vendê-los por conta própria, conforme apurado no TVF fl. 5469/5471.

Em troca do direito cedido à Fiscalizada, os contratos prevêem, unicamente como retribuição às Licenciadas, o ônus dos investimentos anuais em ações de publicidade, propaganda, feiras, convenções, eventos, desfiles e assemelhados:

Quadro 15: CONTRAPARTIDA recebida pelas Proprietárias das MARCAS.

1.2 Em contrapartida à exclusividade de fabricação e de distribuição dos produtos com marca TUFÍ DUEK e considerando que a FABRICANTE tem interesse direto no desenvolvimento e divulgação das marcas, esta assume o compromisso de realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão, no percentual mínimo de 2% e máximo até 10% (das receitas líquidas obtidas com a venda de produtos da marca), cujas campanhas serão desenvolvidas pela LICENCIANTE.

1.2.1. O percentual disposto nesta cláusula não deve ser pago à LICENCIANTE, mas deve ser aplicado diretamente em ações de mídia que impulsionem a marca.

1.2.2. Inicialmente, ajustam as partes que os maiores esforços de publicidade e propaganda devem ser feitos em feiras, convenções, eventos, show-room, desfiles, sem prejuízo de outros que serão previamente autorizados pela LICENCIANTE.

Acrescenta a fiscalização que os contratos de usos e exploração de direitos têm como características a necessária onerosidade, que no caso concreto firmou-se pelas ações de publicidade e propaganda relacionadas à marca de sua propriedade que fora licenciada.

Por sua vez, os rendimentos obtidos com a exploração e uso de direitos são conceituados pela legislação tributária federal como “royalties”, conforme prevê o artigo 22 da Lei 4.506/64. Neste ponto conclui a fiscalização (fl. 5479):

1) *As despesas deduzidas pela FISCALIZADA a título de propaganda, publicidade, feiras e congressos relacionadas com a divulgação das marcas “Colcci”, “Forum”, “Tufi Duek” e “SOMMER” representam a contrapartida pelo direito de exclusividade de fabricação e distribuição de produtos.*

Portanto, para a FISCALIZADA/LICENCIADA, trata-se de despesas com a natureza de royalties, independentemente da denominação adotada;

2) Por outro lado, para as LICENCIADORAS, essas contrapartidas representam receitas de royalties decorrentes da exploração das marcas que lhes pertencem. Do contrário, significaria admitir que o licenciamento de marcas de moda notoriamente conhecidas teria se dado a título gratuito, o que não é minimamente razoável;

3) O artifício engendrado fica evidente ao constatar-se que tanto a FISCALIZADA/LICENCIADA quantas as LICENCIADORAS pertencem ao mesmo grupo econômico. O propósito desse planejamento foi obter (indevidas) “vantagens” fiscais, quais sejam:

a) Dissimular a natureza das despesas com royalties por parte da FISCALIZADA/LICENCIADA, as quais estão sujeitas a condições e limites de dedutibilidade estabelecidos no art. 355 do RIR/1999;

b) Por outro lado, as LICENCIADORAS omitiram as receitas de royalties decorrentes do licenciamento de uso das marcas que lhes pertencem; e

c) Ao mesmo tempo, as LICENCIADORAS transferiram para a FISCALIZADA/LICENCIADA as despesas com divulgação das marcas (propaganda, publicidade, feiras, congressos, eventos e similares), haja vista os regimes de tributação a que se submetiam. Isso porque para as LICENCIADORAS, tributadas com base no lucro presumido, tais despesas não seriam dedutíveis na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; já na FISCALIZADA/LICENCIADA, tributada com base no lucro real, as despesas denominadas de propaganda e publicidade foram integralmente deduzidas na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro (não obstante serem de fato despesas de royalties, sujeitas a condições e limites de dedutibilidade).

Identificada a natureza jurídica de “royalties” das despesas de propaganda e publicidade, bem como gastos com Feiras e Eventos, foi apurada infração tributária na medida em que valores a título de royalties não podem ser deduzidos na apuração do Lucro Real quando pagos a sócios ou pessoas do mesmo grupo, consoante interpretação finalística e teleológica do dispositivo legal em referência (RIR/99):

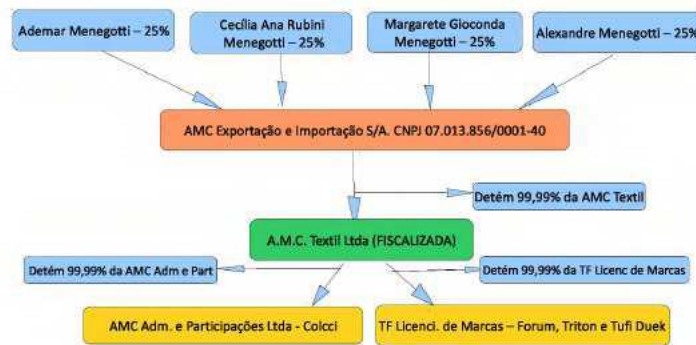
Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

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

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

....

Elabora a fiscalização quadro elucidativo quanto a propriedade direta e indireta das pessoas jurídicas que compõem o Grupo AMC Têxtil pelo Sr. Ademar Menegotti, esposa e filhos:



Cita também a autoridade autuante posicionamento do CARF em caso análogo, onde considerados indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização da marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico (fl. 5484).

Aponta ainda a fiscalização duas outras infrações relacionadas a indevida dedução dos royalties na apuração do Lucro Real:

1. À luz do artigo 140 da Lei 9249/96 e do §3º do art. 355 do RIR/99, os valores dos royalties não são também dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL haja vista os contratos não terem sido averbados no INPI, não produzindo efeitos perante terceiros (fl. 5493);

2. A legislação tributária impõe a não dedutibilidade das quantias pagas a título de royalties acima do limite de 1% da receita líquida obtida com as vendas do produto licenciado, inclusive de beneficiário domiciliado no Brasil, porquanto a legislação não restringe apenas a royalties devidos ao exterior (fl. 5493). Conclui, então, a fiscalização, que parte considerável dos royalties pagos pela AMC Têxtil não é dedutível por ultrapassar o limite imposto pela legislação, conforme quadro de apuração abaixo (fl.5495):

Quadro 20: Royalties Intragrupo Pagos acima do limite dedutível

Marca	AMC TEXTIL LTDA					TOTAL LIQUIDO
	COLCCI	SOMMER	FORUM	TRITON	TUFI DUEK	
Faturamento Líquido	257.164.000,00	21.207.000,00	62.829.000,00	46.244.000,00	6.563.000,00	394.107.000,00
Royalties Computados (infração Subtópico 7.8)	14.265.516,54	1.075.864,23	5.072.773,38	3.681.514,61	3.009.908,17	27.105.576,93
Limite Dedutível - 1% da Receita Líquida	2.571.650,00	212.080,00	628.300,00	462.450,00	66.640,00	3.941.120,00
Royalties Não Dedutível	11.693.866,54	863.784,23	4.444.473,38	3.219.064,61	2.943.268,17	23.164.456,93

Do Royalty pago ao Exterior acima do Limite dedutível – Coca Cola

A fiscalização também identificou valores a título de Royalties que foram enviados ao exterior com fulcro no Contrato firmado com a “Coca Cola Company”, cujo objeto é a exploração da marca “Coca Cola Clothing Line”.

A legislação tributária de regência, consolidada no Art. 353 do RIR/99, prevê que o limite de dedução destes royalties é de 1% sobre a receita líquida das

vendas do produto fabricado ou vendido. A fiscalizada, porém, calculou este limite sobre o total das vendas de todos os produtos, excedendo o limite legal de dedução.

Desta feita, a autoridade autuante, em nova apuração, levantou os valores do limite legal de dedução e os valores legitimamente passíveis de reduzir o Lucro Real do ano calendário, a saber:

Quadro 08: Cálculo do Limite Dedutível – Royalty Coca Cola

Cálculo Limite Dedutível Royalty Coca Cola - 2013	
Receita Líquida de Venda dos Produtos Coca Cola	52.303.121,92
Royalties Pagos: Rubrica "219050036 - Royalties Coca - Cola" e documentos entregues	4.238.800,63
Limite Dedutível - 1% da Receita Líquida	523.031,22
Total Royalties Não Dedutível	3.715.769,41

Apurado o valor dos royalties que foram deduzidos acima do limite legal, no montante de R\$ 3.715.769,4, foi efetuada a sua adição na apuração do Lucro Real, juntamente com as demais infrações identificadas.

Cientificado dos Autos de Infração, o contribuinte apresenta Impugnação nos seguintes termos em resumo:

1. O ágio, no valor de R\$ 230.202.915,81, decorrente da aquisição das empresas do Sr. Tufi Duek surgiu em 17/03/2008, e, em 30/09/2008, com a incorporação da TF pela AMC, nasceu o direito de deduzir os encargos de amortização do ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os autos de infração lavrados foram cientificados apenas em 27/05/2017. Como o fato contábil-societário que deu origem ao referido ágio ocorreu no ano-calendário 2008, não poderia a Fiscalização questionar a legalidade dos atos que o originaram, porquanto transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o surgimento do ágio em 2008 e a ciência dos Autos de Infração. Ocorreu, portanto, a decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio em 2008 e, como consequência, o direito ao seu aproveitamento ainda que em momento subsequente, qual seja, sua amortização no ano calendário 2013;

2. É incontestável a regularidade da amortização do ágio feita pela impugnante, uma vez que foram cumpridos todos os requisitos legais para dedutibilidade da despesa com amortização de ágio, cujo fundamento econômico (expectativa de rentabilidade futura) está respaldado em Laudo de avaliação; ademais, o Agente fiscal não desconstituiu tal prova, mas apenas afirmou, de forma genérica e abstrata, que o ágio estaria vinculado ao fundo de comércio e marcas, razões pelas quais se conclui que a pretensão consubstanciada nos lançamentos não poderá ser aceita;

3. O legislador, ao regular a base de cálculo da CSLL, não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

4. A Portaria 436/58 que impunha o limite de 1% para dedução dos Royalties pagos a beneficiário no exterior, no caso, a Coca Cola Company, foi revogada pelo artigo 25 do ADCT da Constituição Federal de 1988, não sendo vigentes à época dos fatos geradores, devendo ser cancelado o Auto de infração neste

ponto; subsidiariamente, pede-se que a limitação de dedutibilidade seja aplicada tão somente em relação aos royalties remetidos ao exterior, considerando que não há menção específica na Lei quanto a aplicação do limite de dedutibilidade quando a beneficiária for também residente no Brasil;

5. Não há qualquer base legal para imputação de um valor mínimo para pagamentos pelo licenciamento de marcas e, portanto, para a obrigatoriedade de registro de despesas de royalties ao resultado da Impugnante; ainda que isto pudesse ser feito, não há qualquer base legal que oriente sobre critérios para alocação entre despesas de publicidade / feiras / Congressos e royalties (licenciamento) – qualquer exercício neste sentido seria, portanto, arbitrário e fugiria ao princípio da legalidade; ainda que isto pudesse ser feito, a despesa com royalties potencialmente atribuível à impugnante deveria ser inteiramente considerada dedutível na forma dos limites legais;

6. A estrutura implementada pela Impugnante em função da AMC Participações e TF Licenciamentos não gera qualquer efeito fiscal diferente daquele existente caso as marcas tivessem permanecido sob propriedade da própria Impugnante – sendo que a falta de aplicação da multa de 150% ratifica este entendimento.

7. Caso a turma julgadora entenda serem devidos royalties pela Impugnante, requer-se atribuir-lhes no máximo o valor das “Campanhas de Coleções”.

Registre-se, por oportuno, que o contribuinte DESISTIU da Impugnação relativa a Infração relacionada aos Royalties pagos ao exterior acima do limite de dedutibilidade – Coca Cola (item 06 do TVF e item 4 do Resumo da Impugnação acima), para fins de consolidação no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, conforme documentos juntados ao Processo às folhas 5728/5730.

É o relatório.

Voto

DAS PRELIMINARES

1.1 DA TEMPESTIVIDADE E ADMISSIBILIDADE

Os Autos de Infração do presente processo foram lavrados e cientificados pessoalmente ao contribuinte em 27/04/2017 (fls. 5500/5501).

Considerando a apresentação tempestiva de impugnação em 25/05/2017 (fl. 5503), dela se toma conhecimento, porquanto instaurada a fase litigiosa do processo.

1.2 DA DECADÊNCIA DE APRECIÇÃO DA FORMAÇÃO DO ÁGIO E DE SUA AMORTIZAÇÃO EM PERÍODOS FUTUROS

Defende o Impugnante que o ágio, no valor de R\$ 230.202.915,81, decorrente da aquisição das empresas do Sr. Tufi Duek surgiu em 17/03/2008, e, em 30/09/2008, com a incorporação da TF pela AMC, nasceu o direito de deduzir os encargos de amortização do ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Os autos de infração lavrados foram cientificados apenas em 27/04/2017. Portanto, quer se considere a data do evento que deu origem ao ágio ou a data do evento que possibilitou a dedutibilidade da respectiva amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Não pode o Fisco, após o transcurso do prazo decadencial, questionar a legalidade de fatos ocorridos, ainda que esses fatos tenham gerado efeitos em anos subseqüentes. Caso não houvesse a autorização, prevista na Lei nº 9.532/1997, para amortização do ágio na aquisição de ativos, após atos de incorporação, o ágio comporia o custo do ativo e, nesse caso, o Fisco não poderia glosar o custo do ativo para fins de apuração de ganho de capital decorrente de venda ocorrida após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da aquisição do ativo.

Análise

As alegações não procedem. O prazo decadencial de cinco anos prescrito pelo art. 150, § 4º, do CTN, tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Na situação versada nos autos, constatou a autoridade autuante que o contribuinte não adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL despesas indedutíveis decorrentes de amortização de ágio na apuração do lucro real no ano calendário 2013.

Apesar do ágio ter sido formado em 2008, a dedução das referidas despesas se deu nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e, posteriormente, também em 2013, objeto deste litígio. Diante disso, é inegável que o fato gerador do IRPJ e da CSLL lançado neste procedimento fiscal ocorreu em 31/12/2013, sendo que o prazo decadencial somente estaria configurado em 31/12/2018.

As datas em que ocorreram as operações que deram origem aos lançamentos contábeis de ágio na AMC e a data da incorporação da TF constituem **fatos passados com repercussão futura** na apuração do IRPJ e da CSLL. Trata-se de situação similar à do lucro inflacionário diferido, para o qual já há, inclusive, Súmula editada pelo CARF no sentido de que o prazo decadencial conta-se da data da realização. Eis o teor da Súmula:

Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

É remansosa a jurisprudência do CARF no sentido de que pode a autoridade administrativa pesquisar fatos passados com repercussão futura. A propósito, convém citar o seguinte julgado:

PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPROVAÇÃO.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Se o tempo não pode desfazer o que se consolidou, também não pode transformar em verdadeiro o que não era real.

Com suporte nesses fundamentos, e tendo em conta que o contribuinte foi cientificado em 27/04/2017 dos autos de infração lavrados, conclui-se que não

houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos para nenhum dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL lançados.

DO MÉRITO

Conforme disposto no TVF, a infração tributária relativa a criação do Ágio sobre expectativa de rentabilidade futura na Incorporação, por indevidas amortizações nos anos calendário 2009 a 2012, foi identificada, lançada e julgada no processo administrativo fiscal nº11516.721452/2014-49.

O Ementário do Acórdão 14-58.838 da 1ª Turma da DRJ/RPO, datado de 28 de maio de 2015, foi descrito pela fiscalização no TVF à folha 5458.

Isto considerado, faz-se necessário atestar que, servindo-me do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e em consonância com o princípio da eficiência administrativa, atesto que vários excertos do referido julgado foram aqui reproduzidos (seja pela qualidade, seja pela verdade material que carregam) quando relativos a apuração e indedutibilidade do ágio, litígio comum ao presente processo fiscal, com breves intervenções desta Relatoria:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

2.1 DO ÁGIO DECORRENTE DE EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

Alega o impugnante que o art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (reproduzido pelo art. 385 do RIR/1999), prescreve que o lançamento do ágio deverá indicar algum dos seguintes fundamentos econômicos: (I) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (II) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; ou (III) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Este dispositivo não estabelece a obrigatoriedade de consideração de todos os critérios nele previstos, mas ao menos um dentre eles. Tampouco há uma ordem lógica ou pressuposta para a atribuição desses fundamentos, já que o fundamento econômico para o pagamento de ágio é *critério de decisão único e exclusivo do adquirente*. Caso o adquirente tenha o objetivo de explorar o negócio, o ágio pago pode ser fundamentado na rentabilidade esperada. Por outro lado, caso sua intenção seja liquidar a empresa, poderá estar interessado na mais valia dos ativos subjacentes a serem vendidos. Não cabe ao Fisco estabelecer o fundamento que presume suportar o preço pago em determinada aquisição, pois isso representaria ofensa à liberdade de exercício da atividade econômica e à autonomia da vontade. A lei não impôs qualquer regra/ordem para determinação do fundamento do ágio, de modo que a autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada à lei, não pode fazê-lo.

A expectativa de rentabilidade futura pode ser utilizada para apuração do valor de qualquer ativo da empresa, inclusive dos intangíveis. Os incisos I e III do § 2º do art.385 do RIR/1999 trazem como fundamento para o ágio elementos do ativo da controlada ou coligada adquirida, enquanto o inciso II (expectativa de rentabilidade futura) *traz uma forma de valoração de todos esses elementos*. Não há como existir expectativa de rentabilidade futura de algo que não seja de um ou de um conjunto de bens de uma empresa ou da própria empresa, de modo que o tratamento tributário previsto no art. 385, § 2º, II, do RIR/1999 deve ser aplicado sempre que a aquisição com ágio estiver respaldada na expectativa de rentabilidade futura, independentemente de qual seja o elemento que sustente essa expectativa.

Alega ainda que a autoridade autuante equivocou-se ao afirmar que a alienação de parte dos pontos de comércio pela TFL, nos anos de 2009 e 2010, totalizou o montante de R\$ 31.622.296,92. Tal montante se refere à venda não só dos pontos de comércio, mas também de todos os demais ativos transferidos à TFL pela AMC, mediante sucessivos aumentos de capital realizados, e que, conjuntamente, formavam os respectivos estabelecimentos comerciais. Essas alienações envolveram, por exemplo, toda a estrutura imobiliária dos estabelecimentos comerciais, bem como eventuais estoques de mercadorias. Ademais, não poderia a AMC atribuir valor aos pontos comerciais quando da aquisição e incorporação da TF, pois esses pontos são de propriedade dos próprios *shopping centers*, sendo estes responsáveis por permitir a respectiva transferência a terceiros.

Defende ainda que os laudos apresentados pela empresa INBRANDS, relativos à avaliação das empresas por ela adquiridas, foram elaborados em conformidade com os dispositivos do pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n.º 5, aprovado apenas em 26/06/2009, vale dizer, após a aquisição da TF pela AMC e posterior incorporação, que ocorreram, respectivamente, em março e setembro de 2008. Ademais, esses documentos não permitem identificar qual o fundamento econômico atribuído ao ágio pela INBRANS para fins fiscais, mas apenas para fins contábeis.

Por fim, acrescenta que a fiscalização não produziu qualquer prova que demonstre que o ágio englobaria algum valor correspondente a fundo de comércio e a marcas adquiridos, tampouco qual seria a parcela do custo total de aquisição que corresponderia a esses elementos. A constituição do crédito tributário requer a prova pelo Fisco da ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade do lançamento. Cabe ao Fisco desconstituir as provas apresentadas pelo contribuinte para fundamentar a glosa de despesa. A legislação fiscal não traz qualquer exigência no sentido de que o laudo deve ser elaborado por parte independente e sequer obriga que seja elaborado especificamente um laudo, sendo possível inclusive a utilização de documento de lavra do próprio contribuinte para justificar o ágio. A CAPITAL SOLUÇÕES S/S é empresa com histórico e inserção no mercado irrepreensíveis. A autoridade autuante equivocou-se ao afirmar que o laudo foi elaborado com base em premissas demasiadamente otimistas, pois o crescimento na geração de caixa da AMC após a incorporação da TF foi superior ao projetado.

Análise

Quanto à qualificação do ágio como decorrente da expectativa de rentabilidade futura, é equivocada a interpretação dada pela impugnante aos § 2º e 3º do

art.385 do RIR/1999, que reproduz o art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Eis a redação do dispositivo:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º). (grifo nosso)

Contrariamente ao que quer fazer crer a impugnante, o fundamento econômico do ágio não é elemento sujeito ao exclusivo critério do adquirente. O legislador, ao enumerar as três hipóteses previstas no § 2º do art. 385 do RIR/1999 não ofertou ao contribuinte simples opções de enquadramento do ágio pago. A cada uma das hipóteses o legislador atribuiu um tratamento tributário diferenciado, previsto no art. 386 do RIR/1999, caso a pessoa jurídica absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio daquela na qual detenha participação societária adquirida com ágio.

No caso do ágio cujo fundamento seja o valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade, a contabilização se dá em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa e o valor do ágio integra o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

Quando o ágio tiver por fundamento fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, a contabilização se dá em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização e o ágio será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na

hipótese de devolução de capital. Além disso, o ágio poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

Finalmente, caso o ágio tenha por fundamento expectativa de rentabilidade futura, é facultado ao contribuinte a respectiva amortização nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ora, tendo o legislador atribuído tratamento diferenciado a cada uma das hipóteses, evidentemente é descabido falar-se em opção ao alvedrio do contribuinte do fundamento econômico do ágio. Caso essa fosse a intenção do legislador, bastaria à norma contemplar os três tratamentos tributários acima referidos, facultando ao contribuinte a escolha de qualquer deles. O legislador, porém, vinculou cada um desses tratamentos tributários a um fundamento econômico específico para o ágio.

Dessa forma, não pode o contribuinte qualificar ágio pago em virtude de fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas como ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura. Ao proceder dessa forma o contribuinte infringe a norma, a fim de eleger o tratamento tributário que mais lhe convém.

Ao discorrer acerca dos méritos pertinentes às avaliações de ativos com base no método do fluxo de caixa descontado, a impugnante sustenta que esse método pode ser aplicado a quaisquer ativos, razão pela qual a expectativa de rentabilidade futura seria um fundamento econômico legítimo para avaliação inclusive de fundos de comércio e intangíveis.

A premissa utilizada pela impugnante é verdadeira, mas dela não se infere a conclusão pretendida. De fato, o método do fluxo de caixa descontado pode ser utilizado para avaliação de quaisquer ativos, inclusive de marcas e fundos de comércio. Porém, quando esse método for aplicado para valorar fundos de comércio ou marcas e dessa valoração resultar o pagamento de um ágio, o fundamento do ágio pago será o art. 385, § 2º, III, do RIR/1999. Em outras palavras, se o ágio pago tiver por fundamento fundos de comércio ou marcas, o tratamento tributário pertinente é aquele previsto no art. 386, II, §§ 3º e 4º, do RIR/1999, ainda que a avaliação tenha se dado pelo método do fluxo de caixa descontado.

A questão central para a avaliação da legalidade dos autos de infração lavrados é: o ágio pago pela AMC na aquisição da TF teve por fundamento intangíveis (marcas e pontos comerciais) ou a expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido? Caso o ágio tenha por fundamento os intangíveis, ainda que o valor desses seja calculado pelo método do fluxo de caixa descontado, o tratamento tributário será aquele já referido, regulado no art. 386, II, §§ 3º e 4º do RIR/1999. A elaboração de laudo sem qualquer referência ao valor das marcas e dos pontos comerciais, apenas tratando da expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas em sua integralidade não pode servir de pretexto para ocultar o valor dos intangíveis. Repita-se, caso o ágio tenha por fundamento os intangíveis é descabida a pretensão de aplicar o tratamento

tributário aplicável ao ágio que tenha por fundamento a expectativa de rentabilidade futura.

O fato de o art. 385, § 3º, do RIR/1999 exigir que o lançamento contábil do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura seja baseado “em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração” não significa que conteúdo dessa demonstração não possa ser questionado pela autoridade autuante. Se o legislador exige a manutenção do demonstrativo, sob a forma de laudo ou sob outra forma qualquer, deve esse demonstrativo guardar coerência com o lançamento contábil efetuado e revelar o fato contábil efetivamente ocorrido. Se o ágio pago tinha, no mundo fenomênico, evidente fundamentação econômica em intangíveis, não pode o contribuinte, ao contabilizá-lo, indicar que seu fundamento foi a expectativa de rentabilidade futura e apresentar demonstrativo que careça de substância e de coerência com os fatos efetivamente ocorridos.

A autoridade autuante relata que a empresa contratada para elaboração do laudo foi a CAPITAL SOLUÇÕES S/S, sendo o laudo assinado pelo representante legal desta empresa, Sr. José Carlos Meinert, que também é representante/sócio do escritório de advocacia MARTINELLI ADVOCACIA EMPRESARIAL, sendo que este presta serviços regulares à AMC e a sua controladora AMC EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S/A.

A ligação entre a AMC e a empresa responsável pela confecção do laudo não invalida esse documento, já que não há exigência legal de que o laudo seja subscrito por perito independente. A despeito disso, essa ligação é indício de artificialismo na avaliação, a ser considerado na apreciação do laudo.

Mais que isso, a AMC e a CAPITAL SOLUÇÕES S/S foram intimadas a apresentar cópia do contrato de prestação de serviços relacionado à elaboração do laudo, bem como documentos fiscais emitidos referentes a esses serviços, mas não apresentaram os documentos. Esse é mais um indício da falta de rigor com que os trabalhos de avaliação foram conduzidos, além da suspeição que os cerca.

A análise do laudo apenas confirma o artificialismo da imputação do ágio integralmente à expectativa de rentabilidade futura.

Conforme apontado pela autoridade autuante, o laudo está baseado em premissas demasiadamente otimistas, tal como a projeção de evolução do faturamento, que foi estabelecida em 25% para os anos de 2008 e 2009 e em 20% para os três anos seguintes, em descompasso com a série histórica progressiva da TF, na qual a evolução média havia sido de 13,56%.

A impugnante distorce essa assertiva, alegando que a autoridade autuante teria se manifestado acerca do crescimento no fluxo de caixa projetado pelos avaliadores e, em seguida, apresenta demonstrativo da geração de caixa (EBITDA) dos anos de 2007 a 2012 (fl.5543). As observações da fiscalização, repita-se, versaram sobre a projeção de evolução do faturamento, e não da geração de caixa (EBITDA). De qualquer forma, ao se confrontar o demonstrativo de fl. 5443 apresentado pela impugnante com as projeções do EBITDA constantes do laudo, verifica-se que, de fato, há grandes discrepâncias entre elas. Entre os anos de 2007 e 2012, o crescimento do EBITDA apontado

pela impugnante foi de aproximadamente 74%. A projeção constante do laudo, porém, indicou que o crescimento seria de aproximadamente 300%.

Mas o artificialismo das projeções do laudo não é o vício mais evidente desse documento. De fato, conforme reiteradamente ressaltado pela autoridade autuante, com a aquisição das empresas do Sr. Tufi Duek e de sua filha Sharon Duek, a AMC teve o objetivo principal de adquirir as marcas FORUM, TRITON e TUFÍ DUEK. O protagonismo das marcas nesse negócio fica evidenciado pelos termos do contrato celebrado.

Nesse sentido, a cláusula 6.3 impede o exercício, por Tufi Duek, das atividades de criação, estilo, desenvolvimento de produtos, marketing e promoções no segmento de moda por 5 anos, impondo, ainda, que entre o sexto e o nono anos não poderá ele usar a marca Tufi Duek e suas associações. A cláusula 6.4 veda a utilização pelos vendedores, sob qualquer forma, da marca TUFÍ DUEK e demais relacionadas no contrato. A cláusula 6.5 estabelece direito de preferência aos vendedores em caso de alienação da marca TUFÍ DUEK. Finalmente, a cláusula 2.15.1 prevê que os vendedores não detêm e não deterão, pessoalmente ou por meio de pessoas físicas ou jurídicas ligadas, quaisquer marcas ou direitos similares ou relacionados às marcas negociadas no contrato.

A despeito das marcantes preocupações dos contratantes relativamente às marcas envolvidas no negócio, o laudo faz apenas breves referências sobre as características das mencionadas marcas e sobre distribuição do faturamento por marca. Não há, porém, qualquer esforço no sentido de calcular os valores das marcas adquiridas.

Na verdade, o laudo apresentado adotou o método do fluxo de caixa descontado para calcular o valor das empresas adquiridas como um todo. Nada há de ilegal nisso se ele fosse tomado apenas como um subsídio para as partes fixarem o preço do negócio.

Para fins tributários, porém, especificamente no tocante à fundamentação econômica do ágio com base nas hipóteses previstas no art. 385, § 2º, do RIR/1999, o laudo é imprestável, já que a partir dele não é possível determinar no negócio realizado o montante do ágio que deve ser imputado a cada uma das hipóteses.

Equívoca-se a impugnante ao afirmar que a autoridade autuante não se desincumbiu do ônus da prova para a lavratura dos autos de infração no tocante à amortização do ágio. Essa amortização é uma despesa e a respectiva dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL somente é possível quando presentes os pressupostos previstos na lei tributária. Destarte, a dedução dessa despesa depende da comprovação, pelo contribuinte, do preenchimento desses pressupostos.

No caso do ágio cujo fundamento é a expectativa de rentabilidade futura, cabe ao contribuinte manter em sua guarda demonstração do fundamento econômico do ágio contabilizado. Conforme já assentado, a contabilização do ágio e o demonstrativo do respectivo fundamento econômico devem guardar correspondência com os fatos ocorridos, pois não se trata de mera opção a ser exercida livremente pelo contribuinte.

Na situação versada nos autos, a autoridade autuante demonstrou à exaustão que no negócio efetivamente ocorrido tinham grande relevância as marcas e os pontos comerciais adquiridos pela AMC. O fato de o laudo apresentado não atribuir qualquer valor a esses elementos, aliado às várias outras inconsistências do laudo já mencionadas, evidenciam que a despesa deduzida pelo contribuinte na apuração do IRPJ e da CSLL não cumpriu os pressupostos previstos na lei tributária, de modo que correta é a respectiva glosa.

Em suma, as despesas deduzidas devem ser comprovadas pelo contribuinte, caso contrário, devem ser glosadas.

Quanto à ausência, no laudo, de avaliação dos fundos de comércio, a impugnante alega que a autoridade autuante se equivocou ao afirmar que a alienação de parte dos pontos de comércio pela TFL, nos anos de 2009 e 2010, totalizou o montante de R\$ 31.622.296,92. Aduz que tal montante se refere à venda não só dos pontos de comércio, mas também de todos os demais ativos transferidos à TFL pela AMC, mediante sucessivos aumentos de capital realizados, e que, conjuntamente, formavam os respectivos estabelecimentos comerciais. Assevera que essas alienações envolveram, por exemplo, toda a estrutura imobiliária dos estabelecimentos comerciais, bem como eventuais estoques de mercadorias e que estava impossibilitada de atribuir valor aos pontos comerciais quando da aquisição e incorporação da TF, pois esses pontos são de propriedade dos próprios shopping centers, sendo estes responsáveis por permitir a respectiva transferência a terceiros.

De fato, nos contratos juntados por cópia, há venda pela TFL não apenas dos pontos comerciais, mas dos fundos de comércio. Também é verdade que, consoante as diversas alterações no contrato social da TFL, foram realizados diversos aumentos de capital social nesta empresa, sendo que as quotas subscritas pela AMC foram integralizadas com ativos, como estoques e imobilizados, exceto veículos e imóveis. Apenas a 1ª Alteração Contratual” identifica que os ativos da AMC utilizados na integralização correspondem à totalidade dos ativos de suas quatro filiais situadas na cidade de Porto Alegre/RS. As demais alterações fazem referência apenas às modalidades de ativos utilizados na integralização, sem identificar a quais filiais correspondem.

Esses fatos, porém, não invalidam a conclusão de que o laudo foi omissivo quanto à avaliação dos fundos de comércio. Conforme já assentado, o regime jurídico-tributário a que se submete o ágio com fundamentação econômica em fundo de comércio é distinto daquele com fundamento em expectativa de rentabilidade futura. Tendo em conta que a TF, ao ser adquirida, era titular de vários fundos de comércio, localizados em alguns dos mais valorizados endereços do varejo nacional, a correta aplicação das disposições contidas no art. 385, § 2º, do RIR/1999 exigiria rigorosa avaliação dos fundos de comércio, a fim de aferir se o ágio pago teria por fundamento essa parcela do patrimônio da TF.

Porém, o contribuinte escolheu trilhar o caminho que mais benefícios tributários lhe traria, qual seja, imputar todo o ágio pago à suposta expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas, apresentado, como comprovação para tanto, laudo inconsistente para os fins previstos no art. 385 do RIR/1999.

O repasse, pela TFL à AMC, dos recursos provenientes das vendas a terceiros dos fundos de comércio corroboram a conclusão da autoridade autuante no sentido de que o laudo apresentado é artificial, não refletindo os fatos

efetivamente ocorridos. Em tese, nada há de ilegal na troca de ativos e de passivos feitos entre TFL e AMC: a primeira, credora perante os adquirentes dos fundos de comércio e devedora perante a AMC, de quem adquire as mercadorias, cede a esta os referidos créditos e liquida os referidos débitos. Essa solução, porém, é mais um forte indício de que a AMC, ao adquirir as empresas pertencentes ao Sr. Tufi Duek e de sua filha Sharon Duek, comprou não apenas as valorosas marcas já mencionadas, mas também fundos de comércio que pretendia vender, explorando-os sob a modalidade de franquias. Sendo assim, é evidente que, para a celebração do negócio, o valor dos fundos de comércio adquiridos tinha importância fundamental na formação do preço. Por essa razão, é incompreensível que o laudo de avaliação apresentado sequer tente atribuir valor aos fundos de comércio. Na verdade, o único fato que permite compreender essa lacuna no laudo é a imputação da totalidade do ágio à suposta expectativa de rentabilidade futura, feita com o exclusivo fim de lograr o benefício tributário da amortização do ágio.

Não é convincente a alegação de que a AMC estava impossibilitada de atribuir valor aos pontos comerciais quando da aquisição e incorporação da TF. O fato de que esses pontos são de propriedade dos próprios shopping centers, sendo estes responsáveis por permitir a respectiva transferência a terceiros, não impede que haja uma valoração econômica deles, como partes integrantes dos fundos de comércio adquiridos e que se pretendia vender na nova estratégia negocial. As limitações contratuais perante os shopping centers são cláusulas que sabidamente, na prática mercadológica, funcionam como ressalvas a práticas nocivas aos interesses desses centros comerciais. Nesse sentido, por exemplo, consta da cláusula 3.37 do contrato de locação celebrado entre a TF e o SHOPPING BARRA em Salvador/BA, que “em caso de cessão, a anuência só poderá se verificar se o LOCADOR aceitar o ramo de negócio que o cessionário pretenda explorar no local e se este último oferecer provas de idoneidade e garantias satisfatórias ao cumprimento de todas as obrigações que competem aos locatários em geral”. A despeito disso, é de interesse do shopping center que os lojistas adotem as melhores práticas de mercados e tenham solidez, de modo que não lhe interessa impedir o progresso mercadológico de seus clientes. Nesse sentido, não há grande dificuldade em obter a anuência dos shopping centers para a conversão de lojas próprias em franquias. Tanto é assim que a AMC, por meio da TFL, logrou êxito em implementar essa estratégia.

Diante do acima exposto, deve-se manter integralmente a Infração tributária identificada e os créditos tributários lançados em decorrência.

2.2 DA FALTA DE PREVISÃO LEGAL DA ADIÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Alega o impugnante que o legislador, ao regular a base de cálculo da CSLL, não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

O ágio sempre foi amortizado na contabilidade societária, com base na Lei nº 6.404/1976 e anteriores. O art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977 determinou que o ágio fosse indedutível para fins de apuração do lucro real. A Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, estabeleceu como base de cálculo da exação o lucro líquido societário, no qual o ágio é amortizado, prevendo, ainda, adições e exclusões específicas, dentre as quais não se encontra a adição do ágio.

Acrescenta ainda que a Lei n.º 9.532/1997, em seu art. 7º, permitiu a amortização do ágio, na apuração do lucro real, quando a respectiva fundamentação fosse a rentabilidade futura. Com o advento da Lei n.º 11.638/2007, alterou-se o critério contábil vigente no Brasil e o ágio pago na aquisição de investimentos deixou de ser amortizado nas demonstrações contábeis.

Contudo, tendo em vista o disposto nos arts. 15 e 16 da Lei n.º 11.941/2009, e considerando que essa alteração contábil modifica critério de reconhecimento de despesas na apuração do lucro líquido, não pode ela ter efeitos fiscais para fins de apuração da CSLL, razão pela qual passa a ser necessária a exclusão dos valores de amortização na DIPJ, via ajuste do Regime Tributário de Transição.

Em conclusão, entende a impugnante que a amortização do ágio é dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL.

Análise

No tocante às alegações relacionadas à dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL, impende ressaltar que, nos termos do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, aplicam-se a esta contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. O art. 13 da Lei n.º 9.249/1995 contempla diversas hipóteses de deduções vedadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ressaltando que a indedutibilidade independe do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506/1964. Este último dispositivo, por sua vez, estabelece a seguinte regra:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Como se vê, é o próprio legislador quem reconhece que, também para a CSLL, a dedutibilidade de despesas deve observar os requisitos da necessidade, da usualidade e da normalidade. Esta norma foi regulamentada pelo art. 299 do RIR/1999.

A jurisprudência administrativa reconhece a aplicabilidade do requisito da necessidade para a dedução de despesa na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme se observa no seguinte acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 107-08870, 24/01/2007, Rel. Cons. Albertina Silva Santos de Lima):

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – A defesa foi exercida, ao serem apresentados o recurso e a impugnação, nos termos do PAF. Rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa. NULIDADE –FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL. Rejeita-se a preliminar de falta de enquadramento legal, quando os fatos descritos se subsumem à capitulação legal descrita no auto de infração. DESPESAS FINANCEIRAS – DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo o sujeito passivo tomado empréstimos no mercado

financeiro, e tendo concedido empréstimos a afiliadas, sem cobrança de encargos ou os cobrado com insuficiência, em relação às taxas por ela pagas junto às instituições financeiras, configura-se a desnecessidade das despesas financeiras às atividades da empresa, na proporção do capital cedido. CSLL – DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo a glosa se dado em razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. (grifo nosso)

Esse entendimento é aplicável também à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme se observa do seguinte julgado do CARF (Acórdão 1402-001.950, Primeira Sessão de Julgamento, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto):

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL. PROCEDÊNCIA.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ. Logo, é procedente a adição na base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

A indedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias também da base de cálculo da CSLL decorre do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. Se a despesa não é necessária, não pode ser considerada como despesa operacional quando da apuração do resultado do exercício. Caso tenha reduzido o resultado indevidamente, deve ser adicionada, tanto para a apuração do IRPJ quanto da CSLL.

Do Voto do Relator se extrai o seguinte excerto elucidativo:

Disso se conclui que “*aplica-se à CSLL as mesmas normas de apuração relativas ao IRPJ até a apuração do lucro líquido, assim as glosas de despesas e omissões de receitas para efeito de IRPJ, tem efeito também para a CSLL*” (AC 10517157).

Logo, as conclusões fundamentadas quanto à determinação do IRPJ alcançam a Contribuição Social sobre o Lucro, pois, somente se observados os requisitos legais pertinentes à legislação do Imposto sobre a Renda da pessoa Jurídica é que estará assegurada a dedutibilidade de um dispêndio com idêntica repercussão na base de cálculo da CSLL, uma vez que tal despesa implica a redução do lucro líquido do período.

[...]

Portanto, correta é a glosa das despesas de amortização do ágio também na apuração da base de cálculo da CSLL.

2.3 DAS DESPESAS DE PUBLICIDADE, FEIRAS E CONVENÇÕES.

Defende o impugnante que as despesas com publicidade, feiras e convenções deduzidas *correspondem a pagamentos efetivamente realizados para prestadores de serviços de divulgação de seus produtos, contratados pela Impugnante para o desenvolvimento de suas atividades empresariais.*

Inicialmente, alega que a base legal para a infração tributária constante dos Autos de Infração é vaga, sendo que o contribuinte atende a todas os dispositivos legais relacionados (fl. 5566), o que ensejaria a nulidade do Auto de infração *em razão destas bases legais apresentadas.*

A partir daí, foca sua defesa em duas bases legais: o conceito de despesas operacionais, e a dedução de despesas com royalties.

Defende que seus produtos / coleções são dependentes da publicidade, *dependência intrínseca à atividade*, sendo que nenhuma dúvida resta de que suas despesas com publicidade, feiras e convenções atendem a todos os requisitos do artigo 299 do RIR/99, porque *são operacionais, necessárias, usuais e normais a seus tipos de transação.*

Apresenta gráfico e dados comprovando a relação direta existente entre os investimentos realizados com publicidade, feiras e convenções e o resultado das vendas do vestuário confeccionado e comercializado pela Impugnante a seus clientes.

Ratifica então a dependência dos seus resultados às ações de publicidade que faz de suas coleções. Acrescenta que a dedutibilidade daquelas despesas de propaganda, por relacionadas à atividade explorada pela empresa, além de escrituradas destacadamente em conta própria segundo o regime de competência, está assegurada pelo artigo 366 do RIR/99, *em adição ao artigo 299*). (fl. 5572)

Noutra linha de defesa, citando o conceito de Royalties dos artigos 22 e 23 da Lei 4.506/1964, alega que *as despesas incorridas e registradas nas rubricas “331030009 – Propaganda e Publicidade” e “331030028 – Feiras e convenções” não têm qualquer relação com pagamento pela fruição de direitos*, tratando-se de *despesas de naturezas bastante diferentes: serviços.*

Relacionando cada lançamento daquelas contas em planilha anexa em documento não paginável, inclusive por marca, ratifica a natureza de *contraprestações devidas a prestadores de serviços contratados para divulgação das coleções em mídia impressa ou online, apresentação da coleção em desfiles e elaboração de ações de marketing por meio de agências especializadas.*

Alega então que **nenhum valor** é pago a título de royalties pelo uso das marcas. *AMC Administração e TF licenciamentos, por meio do Instrumento Particular de Fabricação e Distribuição de Produtos, cedem à Impugnante, a título gratuito, o direito de exclusividade de fabricação e de distribuição de produtos apostos com as marcas por elas detidas (Colcci, Forum, Sommer, Triton, Tufi Duek).*

Embora os direitos sejam concedidos a título gratuito, a Impugnante se compromete a realizar investimentos mínimos em publicidade, feiras e congressos de seus produtos/coleções, como interessada direta no desenvolvimento e divulgação destes.

Contra o argumento da fiscalização de que há caracterização de licenciamento de marcas e atribuição de royalties pelo fato das licenciadas “*não serem remuneradas pelas vendas dos produtos de suas marcas às Lojas Multimarcas, sendo que toda remuneração recebida pelo incremento de valor que o produto recebeu por ter sido nele aposta a marca é da pessoa jurídica que vendeu o produto*”, alega a impugnante que *não existe na legislação tributária qualquer norma que imponha remuneração a um contrato como o Instrumento, nenhuma regra no RIR/99 ou na legislação a ele esparsa.*

Os artigos 352, 353 e 464 do RIR/99, que tratam sobre royalties, *não impõem necessidade de uma despesa de royalties em contratos de licenciamento de marca.*

Acrescenta também que não foram observados pelo fiscal os princípios da legalidade e da tipicidade fechada, considerando que *sequer foi indicado o dispositivo da legislação que teria sido infringido ou não observado pelo contribuinte.*

Numa terceira linha argumentativa, o Impugnante questiona *qual o critério legal adequado para desnaturação das despesas, considerando-as royalties?* Informa então que *já incorria em despesas com publicidades, feiras e convenções para divulgação de suas confecções*, não sendo razoável passar a atribuir 100% das despesas incorridas pela Impugnante como *royalties* no ano calendário 2013.

Aduz ainda que caso fossem mesmo despesa com *royalties* elas seriam dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL por atendimento ao disposto nos arts. 352 e 353 do RIR. Entende que os royalties que seriam pagos a AMC Participação e à TF Licenciamentos *para que a Impugnante mantivesse a posse de um direito seriam integralmente dedutíveis na medida em que não seriam pagos a sócios: AMC E TF são empresas controladas pela Impugnante- ou seja, abaixo (e não acima) desta no organograma societário.*

Alega que sequer o limite de 1% para fins de dedutibilidade dos royalties pagos, utilizado para cômputo dos valores pagos a Coca Cola, foram considerados nestes outros “pagamentos”, fazendo uso de dois pesos e duas medidas para despesas que a própria fiscalização alega terem a mesma natureza. Por outro lado, alega que o limite de dedutibilidade limitado a 1% da receita líquida é aplicável apenas a despesas com royalties cujos beneficiários são domiciliados no exterior, o que não seria o caso.

Numa quarta e última linha de argumentação, caso prospere o entendimento de que tais despesas de publicidade sejam consideradas royalties, requer o contribuinte que sejam segregadas as despesas com publicidade relacionadas as “Campanhas de Coleções”, envolvendo eventos com maior exposição de mídia, *que podem ser entendidos como tendo um alcance mais amplo, portanto direcionado aos consumidores finais das coleções (e não aos clientes da AMC Têxtil propriamente ditos).*

As demais despesas seriam “Ações com Vendas”, *que incluem despesas com feiras, showroom de venda, convenções de representantes comerciais, para a apresentação dos produtos diretamente a seus clientes (representantes, lojistas e franqueados).* Entende que estas despesas visam a *promoção de vendas dos*

produtos fabricados e não possui qualquer correlação com a Promoção da Marca.

Apresenta então planilha com a segregação destes valores, discriminando por Marca o que entende por Ações com Vendas e Campanhas de Coleções (fls. 5587/5589), requerendo que o valor dos “royalties” seja limitado ao montante destas últimas (R\$ 16.790.186,57):

[...]

Ratifica que as despesas incorridas com “Ações com Venda” são *estritamente relacionadas às vendas de seus produtos para representantes, lojistas e franqueados – sem implicar qualquer exposição em mídia* das Marcas. As despesas com publicidade, feiras e convenções a ser realocadas como royalties *devem estar adstritas às despesas com “Campanha de Coleções” já que são as únicas que resultariam na divulgação das marcas Colcci, Forum Sommer, Triton, Tufi Duek em alguma forma de mídia.*

Conclui ao final que não houve planejamento tributário com finalidade de obtenção de vantagem tributária. Ao revés, entende que ao manter as marcas na AMC Participações e na TF Licenciamentos, não passou a incorrer em qualquer despesa relativa a licenciamento, o que diminuiria a sua carga tributária. Corrobora seu entendimento o fato da fiscalização não ter aplicado a multa agravada de 150%, sugerindo que a impugnante não teria tido o intuito de agir de modo fraudulento.

Análise

De antemão deve ser registrado que o enquadramento legal dos Autos de Infração traz corretamente os dispositivos legais infringidos, ao contrário do que entende o contribuinte. Dentre os artigos infringidos constantes de sua impugnação (fl. 5566) constam corretamente os dispositivos legais que tratam dos royalties e de seus limites de dedução, que são o cerne da infração apurada, cumulada com o desvirtuamento das despesas de publicidade decorrente de previsão contratual.

Ademais, já é pacificado na jurisprudência que eventual divergência no enquadramento legal disposto nos respectivos Autos de Infração não teria o condão de anulá-los, mas tão somente acarretaria o seu saneamento, desde que não houvesse qualquer prejuízo ao contraditório e a ampla defesa, e a infração estivesse corretamente descrita no Termo de Verificação Fiscal - TVF.

Como o contribuinte demonstrou correta e plena compreensão da infração, devidamente descrita no TVF, e no caso concreto sequer há equívocos no enquadramento legal das infrações, descabida qualquer alegação de nulidade neste ponto.

Em sequência, o impugnante analisa os institutos das “despesas operacionais”, buscando comprovar a efetiva realização das despesas com propaganda e feiras e congressos, bem como sua dedutibilidade considerada a necessidade, usualidade e normalidade a sua atividade econômica. Ora, em momento algum foram contestados referidos dispêndios pela fiscalização, mas tão somente foram desqualificados como tal, uma vez que previsão contratual expressa os levaram à qualificação de *royalties*, adiante enfrentado.

Vejamos inicialmente, e pela relevância central no julgamento, como se estrutura o Contrato firmado entre a Impugnante e uma das Licenciadoras das Marcas, modelo que é replicado junto às demais:

CLÁUSULA PRIMEIRA: DO OBJETO

1.1 Pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, a **LICENCIANTE** cede à **FABRICANTE** o direito de exclusividade de fabricação e de distribuição de produtos apostos com a **TUFI DUEK**, mediante as seguintes ressalvas:

1.1.1. Fica ajustado que, com direito à fabricação dos produtos, fica autorizada a terceirização pela **FABRICANTE**, a qual, entretanto, permanecerá como única responsável perante a **LICENCIANTE** pelas obrigações assumidas nesse contrato;

1.1.2. Com relação à distribuição, fica ajustado que a **FABRICANTE** está autorizada a distribuir tanto para os **FRANQUEADOS** da **LICENCIANTE**, quanto para lojas multimarcas de qualquer região do Brasil e/ou exterior.

1.2 Em contrapartida à exclusividade de fabricação e de distribuição dos produtos com marca **TUFI DUEK** e considerando que a **FABRICANTE** tem interesse direto no desenvolvimento e divulgação das marcas, esta assume o compromisso de realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão, no percentual mínimo de 2% e máximo até 10% (das receitas líquidas obtidas com a venda de produtos da marca), cujas campanhas serão desenvolvidas pela **LICENCIANTE**.

1.2.1. O percentual disposto nesta cláusula não deve ser pago à **LICENCIANTE**, mas deve ser aplicado diretamente em ações de mídia que impulsionem a marca.

1.2.2. Inicialmente, ajustam as partes que os maiores esforços de publicidade e propaganda devem ser feitos em feiras, convenções, eventos, show-room, desfiles, sem prejuízo de outros que serão previamente autorizados pela **LICENCIANTE**.

Pois bem: o impugnante alega que a lei não o obriga a formalizar um contrato oneroso. De fato, não há dispositivo legal que imponha que o contrato de cessão de direitos sobre uma marca seja oneroso, a despeito de a doutrina afirmar que a onerosidade é inerente aos contratos de licenciamento de uso e exploração de marcas de indústria e comércio.

Contudo, discordo do contribuinte quanto a natureza daquele instrumento: o contrato é, sim, oneroso! As contrapartidas estão claramente pactuadas, consistindo em *“realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão, no percentual mínimo de 2% e máximo até 10% (das receitas líquidas obtidas com a venda de produtos da marca), cujas campanhas serão desenvolvidas pela Licenciante.”*

Atente-se também para o disposto no inciso 1.2.1: os gastos em publicidade e propaganda **NÃO DEVEM** ser pagos à Licenciante, mas devem ser aplicados diretamente em ações de mídia que impulsionem a marca. Leia-se: os investimentos, **APESAR DE DEVIDOS À LICENCIANTE**, devem ser pagos diretamente aos fornecedores daquelas ações de publicidade e propaganda. Sim, a contrapartida contratual, o que caracteriza a onerosidade do contrato, está ali explicitado, inclusive com limites mínimos e máximos de dispêndio.

Vejamos agora como trata a legislação sobre o conceito e tratamento tributário dos *Royalties*, inicialmente pela Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964 e destacados pela fiscalização:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) **uso ou exploração** de invenções, processos e fórmulas de fabricação e **de marcas de indústria e comércio**;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" **tôdas as espécies de rendimentos percebidos** pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos **referidos nos artigos 21 e 22**, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986) (...)

I – As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses; (...)

III – As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV – As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, **e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato** fizeram parte da **compensação pelo uso do bem ou direito**;

Pela literalidade legal, já é possível concluir que a contrapartida em ações de publicidade e propaganda, contratualmente previstas, constituem verdadeiros *royalties* nos exatos termos da lei. Note-se: “rendimentos de qualquer espécie”; “todas as espécies de rendimentos percebidos”; “despesas para preservação dos direitos cedidos quando de acordo com o contrato fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito”. A fiscalização também debruça em cada um destas hipóteses vinculantes ao caso concreto no TVF (fl.5474/5475), pormenorizando cada qual.

Cita ainda a fiscalização (fls. 5475/5478), de forma bem oportuna, parecer do Dr. Denis Borges Barbosa, referência nacional em assuntos relativos à propriedade industrial e intelectual, onde atesta que “*Como as licenças prevêm, algumas vezes, que os ônus pela manutenção do direito (pagar ao INPI, ao advogado, etc) fiquem por conta do licenciado, o item IV se aplica para incorporar tais valores ao montante dos royalties, inclusive para efeitos de dedutibilidade.*”

O enquadramento da hipótese legal ao caso concreto é incontestado, não restando outra melhor interpretação do que a trazida pela fiscalização aos autos: as despesas com publicidade e propaganda da Impugnante consistem, na verdade, em *royalties* de direito e propriedade da Licenciante que, por sua liberalidade, indica à licenciada os meios de investimento. Mas são recursos, originalmente, caracterizados como *royalties* da Licenciante, frise-se.

Firmada convicção sobre a natureza de *royalties* daqueles valores “travestidos” de despesas de publicidade e propaganda, resta conferir o tratamento dado pela

legislação tributária e aplicado pela fiscalização, em contraponto às inconformidades do contribuinte. Pois vejamos, iniciando pelo RIR/99:

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

Temos então que os royalties não são dedutíveis quando pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

A jurisprudência já se consolidou pela interpretação finalística e teleológica do dispositivo, no sentido de que aquele busca vedar de forma ampla a destinação de royalties a sócios, dirigentes ou seus parentes.

Nas palavras de Noé Winkler, ao analisar o alcance daquele inciso I, “*A regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (...) o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à pessoa física, já que, como é óbvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da Lei*”

Ora, os sócios de todas as empresas mencionadas, **direta ou indiretamente**, são os mesmos, como se atesta pela análise da composição do Grupo AMC. Desta feita, não procede a alegação do contribuinte de que a condição de Sócio não se aplicaria ao caso, em função da AMC Têxtil, impugnante, ter “pago royalties” a suas Controladas, e não a sócio propriamente dito. Considerando a interpretação ampla do bom direito sobre aquela vedação, e considerando que todas as empresas do grupo têm os mesmos sócios, não são dedutíveis os *royalties* pagos entre eles.

Reitera-se, outrossim, o recente Acórdão do CARF n.º 1402-000.905, de 14 de Março de 2012, sobre questão análoga:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESA. ROYALTIES. ‘A luz do art. 71 da Lei 4.506/1964, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico. é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ

Firmada convicção, portanto, de que os *royalties* contratados e “pagos” pela AMC às Licenciadoras são integralmente indedutíveis na apuração do Lucro Real.

A fiscalização acrescenta ainda dois fundamentos que inviabilizariam a dedução dos *royalties* caso não fosse considerada a vedação entre sócios: a não averbação do Contrato de Licença junto ao INPI, tendo por consequência a não produção de efeitos em relação a terceiros daquele Contrato e o limite de 1% sobre a receita líquida obtida com as vendas do produto licenciado para fins de dedução dos *royalties*.

Contra o primeiro fator a Impugnante não se manifestou; contra o segundo fator a Impugnante alegou que tal limite não se aplicaria porquanto seria direcionado apenas a beneficiários domiciliados no exterior. Como bem pontuou a fiscalização, a legislação tributária e jurisprudência já se posicionaram quanto a aplicação aos beneficiários domiciliados no Brasil do referido limite de

dedução, inclusive por manifestação da própria RFB na Solução de Consulta Cosit n.º 316 de 17/11/2014 (fl. 5494).

Necessária e suficiente, portanto, a citação dos dispositivos em referência (RIR/99), considerando ser questão secundária de mérito do presente processo, uma vez que preliminarmente são indedutíveis os *royalties* em referência:

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 74, e Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei n.º 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996.

Mais uma vez atesta-se correta a apuração da fiscalização, a despeito de secundária, onde levanta que do valor de R\$ 27 milhões de *royalties*, apenas o valor de R\$ 3.941.120,00 seria dedutível da apuração do IRPJ / CSLL caso não tivéssemos tratando de *royalties intragrupo*. (fl. 5495).

Derradeira questão alegada pelo Impugnante, superadas as questões anteriores, refere-se ao valor das despesas com publicidade e propaganda consideradas como *royalties*. Como visto, o contribuinte segrega referidas despesas em dois grandes grupos em planilha excell, separadamente por Marca: “Ações com Vendas” e “Campanhas de Coleções”.

Entende que somente os investimentos do grupo “Campanhas de Coleções” teriam um alcance mais amplo, direcionado aos consumidores finais das coleções e diretamente relacionados com a Promoção da Marca. Relaciona entre aqueles campanhas publicitárias em revistas, desfiles em eventos de moda, dentre outros.

As “Ações de vendas” seriam Feiras, show-room de venda, convenções de representantes comerciais, visando diretamente a promoção de venda dos produtos fabricados e não tendo relação com a promoção da marca, no seu entender.

Discorda-se de pronto. Ambas ações, a despeito de doravante segregadas pelo Impugnante, “impulsionam a marca” e consistem em ações de publicidade requeridas pela Licenciadora em Contrato, sem qualquer distinção.

Vamos recorrer às letras dos Contratos de Licenciamento (e aditivos) mais uma vez e perquirir o seu alcance, conforme exemplo abaixo (fl. 4842):

1.2 Em contrapartida à exclusividade de fabricação e de distribuição dos produtos com marca **COLCCI** e considerando que a **FABRICANTE** tem interesse direto no desenvolvimento e divulgação das marcas, esta assume o compromisso de realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão, no percentual mínimo de 2% e máximo de 10% (das receitas anuais obtidas com as vendas de produtos da marca), cujas campanhas serão desenvolvidas pela **LICENCIANTE**.

1.2.1. O percentual disposto nesta cláusula não deve ser pago à **LICENCIANTE**, mas deve ser aplicado diretamente em ações de mídia que impulsionem a marca.

1.2.2. Inicialmente, ajustam as partes que os maiores esforços de publicidade e propaganda devem ser feitos em feiras, convenções, eventos, show-room, desfiles, além de assessoria e monitoramento de mídias sociais como facebook e instagram, sem prejuízo de outros que serão desenvolvidos e/ou previamente autorizados pela **LICENCIANTE**.

No “caput” do inciso 1.2 nota-se que o compromisso firmado é de *realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão*, cujas campanhas serão desenvolvidas pela Licenciante, que dita as regras a serem seguidas, com o objetivo de *impulsionar a marca* (1.2.1). Adiante, prioriza os esforços a serem empreendidos (1.2.2) e cita taxativamente feiras, convenções, eventos, show-room, e desfiles, além de outros que serão desenvolvidos.

Ora, até mesmo na relação das ações a serem priorizadas o Contrato cita conjuntamente investimentos diversos que o contribuinte busca separar: Show-room e feiras, por exemplo, como Ações de Vendas; eventos e desfiles, como Campanhas de Coleções. O Licenciador nada difere. Ao contrário, relaciona todas estas ações como prioridades nos esforços de publicidade e propaganda.

Isto considerado, afirma-se que todo o valor investido naquelas ações compõe o valor dos *royalties* devidos às Licenciadoras, não cabendo qualquer redução pela natureza diversa das ações, igualmente consideradas no Contrato de Licenciamento, consistindo em Cláusula expressa entre as partes. Ademais, nota-se que o valor dos *royalties* relativo às marcas está menor que o limite anual de 10% das receitas líquidas, conforme pactuado em contrato (quadro fl. 5495).

De tudo o exposto, deve ser mantida integralmente a infração tributária relacionada aos *royalties indedutíveis* e manter, por consequência, os lançamentos tributários decorrentes.

2.4 DOS CÁLCULOS DOS TRIBUTOS DEVIDOS

Considerando que houve desistência de parte das infrações, mais especificamente quanto a dedutibilidade dos *royalties* pagos a Coca Cola, deve-

se apartar os débitos relacionados àquela infração para cobrança imediata, melhor dizendo, para que seja parcelado no âmbito do PERT, conforme requerido pelo contribuinte.

[...]

CONCLUSÃO

Ante o exposto e o contido nos autos, voto no sentido de considerar **IMPROCEDENTE a IMPUGNAÇÃO**, para:

MANTER, integralmente, as exigências de IRPJ e CSLL **em litígio**, consubstanciadas nos Autos de Infração, acrescidas de **multa de ofício de 75%** e dos juros de mora cabíveis.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do Acórdão da DRJ, a Contribuinte apresentou seu recurso voluntário, basicamente com as mesmas alegações trazidas na Impugnação, transcrevendo excertos da decisão recorrida, acrescentando que reconheceu parte do crédito tributário lançado, tendo a DRJ efetuado os cálculos para que se apartasse do litígio os valores não impugnados, mas, entretanto, a unidade preparadora não teria feito tal providência, “mantendo no presente processo os valores originários das autuações combatidas.”

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Delimitação do Litígio

Relativamente ao questionamento acerca do crédito tributário não impugnado, ou seja, de que estaria ainda permanecido no presente processo, de se dizer que conforme **Termo de Transferência de Crédito Tributário**, e-fls.6.176, foram transferidos para outro processo as importâncias de **R\$ 650.259,65** e de **R\$ 234.093,47**, a título de IRPJ e de CSLL, respectivamente, conforme apurado no Acórdão de Impugnação - DRJ.

Mérito

Da autuação denominada **Regime Tributário de Transição – RTT, Ajuste do RTT efetuado indevidamente – Amortização indevida de Ágio sobre Intangíveis**

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe recurso voluntário, no qual, relativamente a este item, além das poucas inserções de excertos da decisão recorrida, repete a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada por aquela instância.

Em assim sendo, me permito utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos, cujo voto condutor do Acórdão transcrevo alguns excertos a seguir:

1.2 DA DECADÊNCIA DE APRECIACÃO DA FORMAÇÃO DO ÁGIO E DE SUA AMORTIZAÇÃO EM PERÍODOS FUTUROS

Defende o Impugnante que o ágio, no valor de R\$ 230.202.915,81, decorrente da aquisição das empresas do Sr. Tufi Duek surgiu em 17/03/2008, e, em 30/09/2008, com a incorporação da TF pela AMC, nasceu o direito de deduzir os encargos de amortização do ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Os autos de infração lavrados foram cientificados apenas em 27/04/2017. Portanto, quer se considere a data do evento que deu origem ao ágio ou a data do evento que possibilitou a dedutibilidade da respectiva amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Não pode o Fisco, após o transcurso do prazo decadencial, questionar a legalidade de fatos ocorridos, ainda que esses fatos tenham gerado efeitos em anos subseqüentes. Caso não houvesse a autorização, prevista na Lei nº 9.532/1997, para amortização do ágio na aquisição de ativos, após atos de incorporação, o ágio comporia o custo do ativo e, nesse caso, o Fisco não poderia glosar o custo do ativo para fins de apuração de ganho de capital decorrente de venda ocorrida após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da aquisição do ativo.

Análise

As alegações não procedem. O prazo decadencial de cinco anos prescrito pelo art. 150, § 4º, do CTN, tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Na situação versada nos autos, constatou a autoridade autuante que o contribuinte não adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL despesas indedutíveis decorrentes de amortização de ágio na apuração do lucro real no ano calendário 2013.

Apesar do ágio ter sido formado em 2008, a dedução das referidas despesas se deu nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e, posteriormente, também em 2013, objeto deste litígio. Diante disso, é inegável que o fato gerador do IRPJ e da CSLL lançado neste procedimento fiscal ocorreu em 31/12/2013, sendo que o prazo decadencial somente estaria configurado em 31/12/2018.

As datas em que ocorreram as operações que deram origem aos lançamentos contábeis de ágio na AMC e a data da incorporação da TF constituem **fatos passados com repercussão futura** na apuração do IRPJ e da CSLL. Trata-se de situação similar à do lucro inflacionário diferido, para o qual já há, inclusive, Súmula editada pelo CARF no sentido de que o prazo decadencial conta-se da data da realização. Eis o teor da Súmula:

Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

É remansosa a jurisprudência do CARF no sentido de que pode a autoridade administrativa pesquisar fatos passados com repercussão futura. A propósito, convém citar o seguinte julgado:

PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPROVAÇÃO.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Se o tempo não pode desfazer o que se consolidou, também não pode transformar em verdadeiro o que não era real.

Com suporte nesses fundamentos, e tendo em conta que o contribuinte foi cientificado em 27/04/2017 dos autos de infração lavrados, conclui-se que não houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos para nenhum dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL lançados.

[...]

A questão central para a avaliação da legalidade dos autos de infração lavrados é: o ágio pago pela AMC na aquisição da TF teve por fundamento intangíveis (marcas e pontos comerciais) ou a expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido? Caso o ágio tenha por fundamento os intangíveis, ainda que o valor desses seja calculado pelo método do fluxo de caixa descontado, o tratamento tributário será aquele já referido, regulado no art. 386, II, §§ 3º e 4º

do RIR/1999. A elaboração de laudo sem qualquer referência ao valor das marcas e dos pontos comerciais, apenas tratando da expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas em sua integralidade não pode servir de pretexto para ocultar o valor dos intangíveis. Repita-se, caso o ágio tenha por fundamento os intangíveis é descabida a pretensão de aplicar o tratamento tributário aplicável ao ágio que tenha por fundamento a expectativa de rentabilidade futura.

[...]De fato, conforme reiteradamente ressaltado pela autoridade autuante, com a aquisição das empresas do Sr. Tufi Duek e de sua filha Sharon Duek, a AMC teve o objetivo principal de adquirir as marcas FORUM, TRITON e TUFÍ DUEK. O protagonismo das marcas nesse negócio fica evidenciado pelos termos do contrato celebrado.

Nesse sentido, a cláusula 6.3 impede o exercício, por Tufi Duek, das atividades de criação, estilo, desenvolvimento de produtos, marketing e promoções no segmento de moda por 5 anos, impondo, ainda, que entre o sexto e o nono anos não poderá ele usar a marca Tufi Duek e suas associações. A cláusula 6.4 veda a utilização pelos vendedores, sob qualquer forma, da marca TUFÍ DUEK e demais relacionadas no contrato. A cláusula 6.5 estabelece direito de preferência aos vendedores em caso de alienação da marca TUFÍ DUEK. Finalmente, a cláusula 2.15.1 prevê que os vendedores não detêm e não deterão, pessoalmente ou por meio de pessoas físicas ou jurídicas ligadas, quaisquer marcas ou direitos similares ou relacionados às marcas negociadas no contrato.

A despeito das marcantes preocupações dos contratantes relativamente às marcas envolvidas no negócio, o laudo faz apenas breves referências sobre as características das mencionadas marcas e sobre distribuição do faturamento por marca. Não há, porém, qualquer esforço no sentido de calcular os valores das marcas adquiridas.

Na verdade, o laudo apresentado adotou o método do fluxo de caixa descontado para calcular o valor das empresas adquiridas como um todo. Nada há de ilegal nisso se ele fosse tomado apenas como um subsídio para as partes fixarem o preço do negócio.

Para fins tributários, porém, especificamente no tocante à fundamentação econômica do ágio com base nas hipóteses previstas no art. 385, § 2º, do RIR/1999, o laudo é imprestável, já que a partir dele não é possível determinar no negócio realizado o montante do ágio que deve ser imputado a cada uma das hipóteses.

Equivoca-se a impugnante ao afirmar que a autoridade autuante não se desincumbiu do ônus da prova para a lavratura dos autos de infração no tocante à amortização do ágio. Essa amortização é uma despesa e a respectiva dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL somente é possível quando presentes os pressupostos previstos na lei tributária. Destarte, a dedução dessa despesa depende da comprovação, pelo contribuinte, do preenchimento desses pressupostos.

No caso do ágio cujo fundamento é a expectativa de rentabilidade futura, cabe ao contribuinte manter em sua guarda demonstração do fundamento econômico do ágio contabilizado. Conforme já assentado, a contabilização do ágio e o demonstrativo do respectivo fundamento econômico devem guardar

correspondência com os fatos ocorridos, pois não se trata de mera opção a ser exercida livremente pelo contribuinte.

Na situação versada nos autos, a autoridade autuante demonstrou à exaustão que no negócio efetivamente ocorrido tinham grande relevância as marcas e os pontos comerciais adquiridos pela AMC. O fato de o laudo apresentado não atribuir qualquer valor a esses elementos, aliado às várias outras inconsistências do laudo já mencionadas, evidenciam que a despesa deduzida pelo contribuinte na apuração do IRPJ e da CSLL não cumpriu os pressupostos previstos na lei tributária, de modo que correta é a respectiva glosa.

Em suma, as despesas deduzidas devem ser comprovadas pelo contribuinte, caso contrário, devem ser glosadas.

[...]

Conforme já assentado, o regime jurídico-tributário a que se submete o ágio com fundamentação econômica em fundo de comércio é distinto daquele com fundamento em expectativa de rentabilidade futura. Tendo em conta que a TF, ao ser adquirida, era titular de vários fundos de comércio, localizados em alguns dos mais valorizados endereços do varejo nacional, a correta aplicação das disposições contidas no art. 385, § 2º, do RIR/1999 exigiria rigorosa avaliação dos fundos de comércio, a fim de aferir se o ágio pago teria por fundamento essa parcela do patrimônio da TF.

Porém, o contribuinte escolheu trilhar o caminho que mais benefícios tributários lhe traria, qual seja, imputar todo o ágio pago à suposta expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas, apresentado, como comprovação para tanto, laudo inconsistente para os fins previstos no art. 385 do RIR/1999.

O repasse, pela TFL à AMC, dos recursos provenientes das vendas a terceiros dos fundos de comércio corroboram a conclusão da autoridade autuante no sentido de que o laudo apresentado é artificial, não refletindo os fatos efetivamente ocorridos. Em tese, nada há de ilegal na troca de ativos e de passivos feitos entre TFL e AMC: a primeira, credora perante os adquirentes dos fundos de comércio e devedora perante a AMC, de quem adquire as mercadorias, cede a esta os referidos créditos e liquida os referidos débitos. Essa solução, porém, é mais um forte indício de que a AMC, ao adquirir as empresas pertencentes ao Sr. Tufi Duek e de sua filha Sharon Duek, comprou não apenas as valorosas marcas já mencionadas, mas também fundos de comércio que pretendia vender, explorando-os sob a modalidade de franquia. Sendo assim, é evidente que, para a celebração do negócio, o valor dos fundos de comércio adquiridos tinha importância fundamental na formação do preço. Por essa razão, é incompreensível que o laudo de avaliação apresentado sequer tente atribuir valor aos fundos de comércio. Na verdade, o único fato que permite compreender essa lacuna no laudo é a imputação da totalidade do ágio à suposta expectativa de rentabilidade futura, feita com o exclusivo fim de lograr o benefício tributário da amortização do ágio.

Não é convincente a alegação de que a AMC estava impossibilitada de atribuir valor aos pontos comerciais quando da aquisição e incorporação da TF. O fato de que esses pontos são de propriedade dos próprios shopping centers, sendo estes responsáveis por permitir a respectiva transferência a terceiros, não impede que haja uma valoração econômica deles, como partes integrantes dos

fundos de comércio adquiridos e que se pretendia vender na nova estratégia negocial. As limitações contratuais perante os shopping centers são cláusulas que sabidamente, na prática mercadológica, funcionam como ressalvas a práticas nocivas aos interesses desses centros comerciais. Nesse sentido, por exemplo, consta da cláusula 3.37 do contrato de locação celebrado entre a TF e o SHOPPING BARRA em Salvador/BA, que “em caso de cessão, a anuência só poderá se verificar se o LOCADOR aceitar o ramo de negócio que o cessionário pretenda explorar no local e se este último oferecer provas de idoneidade e garantias satisfatórias ao cumprimento de todas as obrigações que competem aos locatários em geral”. A despeito disso, é de interesse do shopping center que os lojistas adotem as melhores práticas de mercados e tenham solidez, de modo que não lhe interessa impedir o progresso mercadológico de seus clientes. Nesse sentido, não há grande dificuldade em obter a anuência dos shopping centers para a conversão de lojas próprias em franquias. Tanto é assim que a AMC, por meio da TFL, logrou êxito em implementar essa estratégia.

Diante do acima exposto, deve-se manter integralmente a Infração tributária identificada e os créditos tributários lançados em decorrência.

Ainda, estamos aqui tratando desta infração com reflexos no ano calendário de **2013**, objeto do presente lançamento impugnado, sendo que nos anos anteriores também se viu esta amortização indevida e, da mesma forma, objeto de lançamento de ofício, conforme informou a autoridade autuante em seu TVF:

Um dos objetivos da ação fiscal foi efetuar a glosa de amortização de ágio pago na aquisição de bens intangíveis, haja vista que a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do AC de 2013, decorrente dessa despesa, não encontra respaldo na legislação tributária (arts.385 e 386 do RIR/99), conforme foi apurado quando da realização do procedimento fiscal amparado pelo MPF nº 0900100-2013-00031-2, do qual resultou na lavratura de crédito tributário controlado no processo eletrônico nº 11516.721.452/2014-49.

Portanto, uma das infrações apuradas no AC 2013, e que está descrita neste Termo de Verificação Fiscal, decorre da mesma irregularidade já constatada nos AC's 2009 a 2012.

E o processo supracitado que acompanha estes anos calendários já teve seu julgamento por parte da 1ª Seção deste Colegiado, mas de outra Turma Ordinária, por meio do Acórdão 1402-002.720, em sessão de 15 de agosto de 2017, cujo voto reproduzo abaixo e que adoto também como elemento agregador às razões de decidir:

“Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Redator Designado

Peço vênia para divergir do voto do I. Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei unicamente em relação ao tema “glosa de despesas – amortização de ágio”, por fazer leitura diferente da matéria.

Segundo consta dos autos, em 17/03/2008, a AMC comprou do Sr. Tufi Duek e de sua filha Sharon Duek, pelo valor de R\$ 251.217.000,00, as empresas TF INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MODAS LTDA (doravante apenas TF), TF LICENCIAMENTOS DE MARCAS LTDA (com capital de R\$ 101.000,00, em

18/03/2008, dos quais R\$ 100.000,00 representam participação da TF), TRITON E FÓRUM PUBLICIDADE LTDA (com capital de R\$ 101.000,00, em 18/03/2008, dos quais R\$ 100.000,00 representam participação da TF) e FÓRUM USA INC. Do valor total da operação, o montante de R\$ 230.202.915,81 foi contabilizado como ágio sobre investimentos, vinculado à TF. Por meio dessa aquisição, a AMC passou a ser titular das marcas FÓRUM, TRITON e TUFIDUEK.

Sequencialmente, em 30/09/2008, a AMC TÊXTIL incorporou a TF e passou a amortizar, para fins tributários, o ágio apurado na operação de compra desta empresa. O ágio amortizado foi de R\$ 46.499.152,58 em 2009, R\$ 46.957.758,50 em 2010, R\$ 46.957.795,71 em 2011 e R\$ 46.957.795,71 em 2012.

No entender da recorrente esta amortização seria permitida pelo fato de a operação enquadrar-se nos parâmetros do artigo 386, III, do RIR/1999, enquanto que o Fisco perfilou diferentemente, pontuando que o regime correto seria com substância no artigo 385, § 2º, inciso III, do mesmo diploma regulamentar.

Para melhor fixação, os dispositivos que tratam da matéria:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I – valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária

adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei n.º 9.532, de 1997, art.7º, e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 10):

I – deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV- deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I – o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I – será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II – poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I – o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II – a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Na linha de raciocínio da recorrente, seu procedimento teria respaldo no fato de o ágio ser apurado a partir do “valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros” (inciso II, do § 2º, do artigo 385), comando determinado pelo artigo 386, III do RIR/19991; já para a Autoridade Fiscal, o dispositivo correto a ser observado seria o mesmo artigo e parágrafo, PORÉM em seu inciso III (“O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (...) III fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas”).

Pois bem, o marco separatista entre as duas correntes, como bem observado pela decisão de 1º Instância, exige, na medida do possível, uma resposta objetiva à pergunta: o ágio (mais valia) pago pela recorrente na aquisição da TF (da ordem de R\$ 230.202.915,81) originou-se, teve fundamento, teve motivação comercial a aquisição de “intangíveis”, no caso, marcas e pontos comerciais (posição fiscal), ou, “a expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido”, como quer a recorrente?

A resposta, data vênua ao pensamento do I. Relator que entendeu não ser “tão simples como transparece numa primeira leitura”, me parece bastante clara: **as marcas citadas** nos autos e que são de amplo conhecimento no mercado de roupas, confecções e vestuário **representam**, dentre elas a “FÓRUM”, além de inúmeros pontos comerciais, notadamente em shopping centers, muitos deles tradicionais, evidentemente tudo isso tem um custo e foi certamente a alavanca que impulsionou o interesse da recorrente no negócio e, por reflexo, gerou o montante do “plus” cobrado pelo alienante.

Certo que existem nos autos documentos apontando para uma “expectativa de rentabilidade futura”, inclusive laudo com cálculo pelo sistema EBITDA. Mas, embora essas projeções tenham o condão de permitir ao comprador, a partir de dados pretéritos e utilizando-se métodos científicos, visualizar, ao menos como “expectativa”, o que poderá ser possível de ocorrer futuramente, me parece indiscutível que este não foi o ponto principal que motivou a operação de compra e venda, mas, certamente, o **chamativo das marcas incluídas no negócio**, que viriam – como de fato vieram (bastando ver as peças publicitárias que envolvem as marcas detidas pela recorrente, incluindo modelos

famosas internacionalmente como divulgadoras) – juntar-se às demais sob domínio da contribuinte, **compondo um rol de marcas altamente reconhecidas no mercado.**

Diria mais, com a devida licença e sem nenhum cunho pejorativo, ao contrário, como elogio, a aquisição das marcas da TF permitiu à recorrente possuir um verdadeiro monopólio de produtos de alta qualidade e “puxadores” de venda, como Colcci, Coca-Cola Jeans e outras, às quais se juntariam Fórum, Triton, etc.

Muito a propósito e corroborando o raciocínio aqui assumido, veja-se a notícia exibida no “site” Globo.com de 17/03/2008 (ou seja, exatamente a data do negócio entre as partes), que mostra, na visão dos interessados e para fins de divulgação ao “mercado”, que a compra/venda teve como carro-chefe e motivador da operação as “**marcas**” da TF.

Confira-se:

/ notícias

17/03/08 - 19h47 - Atualizado em 17/03/08 - 20h18

Bastidores da moda: Tufi Duek deve vender Forum para grupo catarinense

AMC Têxtil, que já é dona da Colcci e da Sommer, deve aglutinar marcas de Tufi

Do EGO, em São Paulo

Tamanho da
letra
A- A+

Desfile da Forum na casa de Tufi Duek na última São Paulo Fashion Week

Nesta segunda-feira, 17, a assessoria de imprensa das marcas de Tufi Duek (Tufi Duek, Forum Tufi Duek, Forum e Triton) divulgou um release misterioso chamando a imprensa para uma coletiva. O texto do comunicado dizia que Tufi e Alexandre Menegott, da AMC Têxtil, "informarão um fato relevante no mercado de moda brasileiro".

Bom, circula nos bastidores da moda que o "fato relevante" é a venda da Forum e das outras marcas de Tufi para a AMC Têxtil. Se for confirmada a venda, a empresa catarinense ganha ainda mais relevância no mercado de roupas, uma vez que são donos da Colcci - cuja garota-propaganda é Gisele Bündchen - e da Sommer, ex-grife de Marcelo Sommer.

Grandes estilistas venderem suas marcas para grandes grupos têxteis é uma tendência do mercado. Além de Sommer, Ellus, Isabela Capeto, Fause Hatem, Zoomp e Alexandre Herchcovitch já fizeram negócio com suas grifes.

Texto que segue a mesma linha no "site" "Jornal da Orla", de Santa Catarina, 18/03/2008, com o título:

FORUM MUDA DE DONO

"A marca Forum não é mais de Tufi Duek (Na foto, a modelo Izabel Goulart abrindo o último desfile da marca, em janeiro de 2008). Uma das grifes nacionais mais conhecidas agora pertence ao grupo AMC Têxtil.

O novo proprietário é Alexandre Menegotti, que já possui Colcci, Sommer, Coca-Cola Clothing e Carmelitas."

Nesse contexto, não vejo como a “expectativa de resultado futuro” (embora importante sob a ótica empresarial), possa suplantar o grande fato motivador da operação e que gerou certamente o ágio: a possibilidade da A.M.C passar a deter **mais** algumas das famosas marcas de mercado, antes pertencente à TF; e, subsidiariamente, mas não menos relevantes, seus pontos comerciais, tudo convergindo para a linha determinada no artigo 385, § 2º, inciso III, do RIR/1999:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

[...]

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

[...]

III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Em suma, divirjo da posição do I. Relator por entender que o recurso voluntário não pode prosperar.

Por fim, antes de concluir, destaco ter deixado de fazer comentários sobre o Laudo emitido pela empresa contratada para sua elaboração (CAPITAL SOLUÇÕES S/S) e o fato de o mesmo ter sido assinado pelo representante legal desta empresa, Sr. José Carlos Meinert, que também é representante/sócio do escritório de advocacia MARTINELLI ADVOCACIA EMPRESARIAL, sendo que este presta serviços regulares à AMC e a sua controladora AMC EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S/A. A AMC e a CAPITAL SOLUÇÕES S/S, isso porque, pelo que já se expôs neste voto, o que levou ao surgimento do ágio não foi a “expectativa de resultados futuros”, determinada no Laudo, mas a aquisição do intangível da TF.

Com estas considerações, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e manter a decisão recorrida.

Sobre os lançamentos de CSLL, por se suportarem nos mesmos elementos fáticos e jurídicos, igualmente são mantidos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone”

Ambas as decisões são convergentes em seu raciocínio do litígio posto e na correta interpretação da legislação acerca do assunto, então disciplinado nos artigos 385 e 386 do então vigente à época RIR, de 1999.

Por demais evidente que a aquisição das empresas promovida pela Recorrente foi impulsionada pelas **Marcas** envolvidas (FORUM, TRITON e TUFIDUEK), e, em sendo assim, o valor desembolsado a título de ágio não é objeto de amortização, em casos de absorção de patrimônio decorrente de incorporação.

Claro que a Recorrente deseja e espera obter um incremento em suas receitas com a inclusão destas empresas ao seu patrimônio, e nada obsta que se utilize dos vários métodos existentes para apuração da pertinente estimada *rentabilidade futura* que daí possa resultar, oriundo da aquisição por ela efetivada.

Ocorre que, como já fartamente demonstrado, a elevada importância paga pela Recorrente está intimamente ligada ao que a empresa (Grupo) adquirida carregava consigo, em seu patrimônio, ou seja, a sua **Marca**, então a ser utilizada e estampada em peças de vestuário comercializadas pela Recorrente.

Marcas são ativos intangíveis porque não se pode mensurar seus valores com razoável confiabilidade, além de possuírem vida útil **indefinida**, e “**vida indefinida exclui a estimativa dos fluxos de caixa futuros**” (Contabilidade Financeira – Introdução aos Conceitos, Métodos e Aplicações, tradução da 14ª edição norte-americana, 2016), o que talvez possa explicar o porque de sua não utilização no Laudo de Avaliação Econômica.

Não obstante, o tratamento tributário previsto no caso é o apontado no Auto de Infração:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

[...]

III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

[...]

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art.7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

[...]

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

[...]

De se negar provimento ao recurso voluntário quanto a este item da autuação.

Da autuação denominada Royalties Indedutíveis

A Recorrente AMC Têxtil Ltda, segundo consta em sua DIPJ, tem como atividade preponderante a *confeção de peças do vestuário*, tendo adquirido as marcas **FORUM**, **TRITON** e **TUFI DUEK** em 2008, conforme já comentado anteriormente, por meio da aquisição das empresas TF INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MODAS LTDA., TF LICENCIAMENTOS DE MARCAS LTDA., e TRITON E FORUM PUBLICIDADE LTDA.

Estas marcas se juntaram à outras já pertencentes ao Grupo AMC, as quais apresentam os seguintes proprietários:

- Marca COLCCI: **AMC Administração e Participação Ltda.**

- Marcas FORUM, SOMMER, TRITON e TUFI DUEK: **TF Licenciamento de Marcas Ltda.**

Os registros contábeis da Recorrente apontavam gastos com publicidade e propaganda, feiras e congresso, discriminados por *centro de custos*, específico a cada marca:

Despesas Computadas			
	Publicidade e Propaganda	Feiras e Congressos	Total - Marca
COLCCI	10.236.847,91	4.028.668,63	14.265.516,54
SOMMER	702.117,83	373.746,40	1.075.864,23
TIFI DUEK	1.783.031,92	1.226.876,25	3.009.908,17
FORUM	3.166.897,13	1.905.876,25	5.072.773,38
TRITON	2.411.731,69	1.269.782,92	3.681.514,61
COCA-COLA	1.026.141,16	2.317.482,41	3.343.623,57
Totais	19.326.767,64	11.122.432,86	30.449.200,50

Conforme TVF, os contratos acostados aos autos (fls.4838 a 4845 e fls.4846 a 4872), de um lado tem-se a Recorrente AMC e do outro lado as proprietárias das marcas AMC Administração e Participações Ltda., e TF Licenciamento de Marcas Ltda., revestem-se da modalidade de contratos de licença de uso e exploração de marca de indústria e comércio.

Nestes contratos, as Licenciadas (proprietárias das marcas) cedem à fiscalizada Recorrente o direito exclusivo de fabricar produtos com a marca das licenciadas e podendo

efetuar a distribuição dos produtos para lojas franqueadas pelas Licenciadas, como também poderia vender para outras lojas.

Em retribuição a este direito concedido à Recorrente, esta teria que arcar com gastos de publicidade, com realização de investimentos anuais neste sentido em campanhas desenvolvidas pelas Licenciadas:

CLÁUSULA PRIMEIRA: DO OBJETO

1.1 Pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, a **LICENCIANTE** cede à **FABRICANTE** o direito de exclusividade de fabricação e de distribuição de produtos apostos com a **TUFI DUEK**, mediante as seguintes ressalvas:

1.1.1. Fica ajustado que, com direito à fabricação dos produtos, fica autorizada a terceirização pela **FABRICANTE**, a qual, entretanto, permanecerá como única responsável perante a **LICENCIANTE** pelas obrigações assumidas nesse contrato;

1.1.2. Com relação à distribuição, fica ajustado que a **FABRICANTE** está autorizada a distribuir tanto para os **FRANQUEADOS** da **LICENCIANTE**, quanto para lojas multimarcas de qualquer região do Brasil e/ou exterior.

1.2 Em contrapartida à exclusividade de fabricação e de distribuição dos produtos com marca **TUFI DUEK** e considerando que a **FABRICANTE** tem interesse direto no desenvolvimento e divulgação das marcas, esta assume o compromisso de realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão, no percentual mínimo de 2% e máximo até 10% (das receitas líquidas obtidas com a venda de produtos da marca), cujas campanhas serão desenvolvidas pela **LICENCIANTE**.

1.2.1. O percentual disposto nesta cláusula não deve ser pago à **LICENCIANTE**, mas deve ser aplicado diretamente em ações de mídia que impulsionem a marca.

1.2.2. Inicialmente, ajustam as partes que os maiores esforços de publicidade e propaganda devem ser feitos em feiras, convenções, eventos, show-room, desfiles, sem prejuízo de outros que serão previamente autorizados pela **LICENCIANTE**.

Daqui por diante reproduzo o voto condutor acerca do item ora tratado, que adoto integralmente como razão de decidir pelos seus próprios e bons fundamentos:

Pois bem: o impugnante alega que a lei não o obriga a formalizar um contrato oneroso. De fato, não há dispositivo legal que imponha que o contrato de cessão de direitos sobre uma marca seja oneroso, a despeito de a doutrina afirmar que a onerosidade é inerente aos contratos de licenciamento de uso e exploração de marcas de indústria e comércio.

Contudo, discordo do contribuinte quanto a natureza daquele instrumento: o contrato é, sim, oneroso! As contrapartidas estão claramente pactuadas, consistindo em “*realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão, no percentual mínimo de 2% e máximo até 10% (das receitas líquidas obtidas com a venda de produtos da marca), cujas campanhas serão desenvolvidas pela Licenciante.*”

Atente-se também para o disposto no inciso 1.2.1: os gastos em publicidade e propaganda NÃO DEVEM ser pagos à Licenciante, mas devem ser aplicados diretamente em ações de mídia que impulsionem a marca. Leia-se: os investimentos, APESAR DE DEVIDOS À LICENCIANTE, devem ser pagos diretamente aos fornecedores daquelas ações de publicidade e propaganda. Sim, a contrapartida contratual, o que caracteriza a onerosidade do contrato, está ali explicitado, inclusive com limites mínimos e máximos de dispêndio.

Vejam agora como trata a legislação sobre o conceito e tratamento tributário dos *Royalties*, inicialmente pela Lei n.º 4.506 de 30 de novembro de 1964 e destacados pela fiscalização:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" **os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos**, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986)

a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) **uso ou exploração** de invenções, processos e fórmulas de fabricação e **de marcas de indústria e comércio**;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" **tôdas as espécies de rendimentos percebidos** pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos **referidos nos artigos 21 e 22**, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986) (...)

I – As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses; (...)

III – As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV – As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e **as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato** fizeram parte da **compensação pelo uso do bem ou direito**;

Pela literalidade legal, já é possível concluir que a contrapartida em ações de publicidade e propaganda, contratualmente previstas, constituem verdadeiros *royalties* nos exatos termos da lei. Note-se: “rendimentos de qualquer espécie”; “todas as espécies de rendimentos percebidos”; “despesas para preservação dos direitos cedidos quando de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito”. A fiscalização também debruça em cada um destas hipóteses vinculantes ao caso concreto no TVF (fl.5474/5475), pormenorizando cada qual.

Cita ainda a fiscalização (fls. 5475/5478), de forma bem oportuna, parecer do Dr. Denis Borges Barbosa, referência nacional em assuntos relativos à propriedade industrial e intelectual, onde atesta que “*Como as licenças prevêm, algumas vezes, que os ônus pela manutenção do direito (pagar ao INPI, ao advogado, etc) fiquem por conta do licenciado, o item IV se aplica para incorporar tais valores ao montante dos royalties, inclusive para efeitos de dedutibilidade.*”

O enquadramento da hipótese legal ao caso concreto é incontestado, não restando outra melhor interpretação do que a trazida pela fiscalização aos autos: as

despesas com publicidade e propaganda da Impugnante consistem, na verdade, em *royalties* de direito e propriedade da Licenciante que, por sua liberalidade, indica à licenciada os meios de investimento. Mas são recursos, originalmente, caracterizados como *royalties* da Licenciante, frise-se.

Firmada convicção sobre a natureza de *royalties* daqueles valores “travestidos” de despesas de publicidade e propaganda, resta conferir o tratamento dado pela legislação tributária e aplicado pela fiscalização, em contraponto às inconformidades do contribuinte. Pois vejamos, iniciando pelo RIR/99:

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

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

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

[...]

Temos então que os *royalties* não são dedutíveis quando pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

A jurisprudência já se consolidou pela interpretação finalística e teleológica do dispositivo, no sentido de que aquele busca vedar de forma ampla a destinação de *royalties* a sócios, dirigentes ou seus parentes.

Nas palavras de Noé Winkler, ao analisar o alcance daquele inciso I, “*A regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (...) o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à pessoa física, já que, como é óbvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da Lei*”

Ora, os sócios de todas as empresas mencionadas, **direta ou indiretamente**, são os mesmos, como se atesta pela análise da composição do Grupo AMC. Desta feita, não procede a alegação do contribuinte de que a condição de Sócio não se aplicaria ao caso, em função da AMC Têxtil, impugnante, ter “pago *royalties*” a suas Controladas, e não a sócio propriamente dito. Considerando a interpretação ampla do bom direito sobre aquela vedação, e considerando que todas as empresas do grupo têm os mesmos sócios, não são dedutíveis os *royalties* pagos entre eles.

[...]

Firmada convicção, portanto, de que os *royalties* contratados e “pagos” pela AMC às Licenciadoras são integralmente indedutíveis na apuração do Lucro Real.

A fiscalização acrescenta ainda dois fundamentos que inviabilizariam a dedução dos *royalties* caso não fosse considerada a vedação entre sócios: a não averbação do Contrato de Licença junto ao INPI, tendo por consequência a não

produção de efeitos em relação a terceiros daquele Contrato e o limite de 1% sobre a receita líquida obtida com as vendas do produto licenciado para fins de dedução dos *royalties*.

Contra o primeiro fator a Impugnante não se manifestou; contra o segundo fator a Impugnante alegou que tal limite não se aplicaria porquanto seria direcionado apenas a beneficiários domiciliados no exterior. Como bem pontuou a fiscalização, a legislação tributária e jurisprudência já se posicionaram quanto a aplicação aos beneficiários domiciliados no Brasil do referido limite de dedução, inclusive por manifestação da própria RFB na Solução de Consulta Cosit n.º 316 de 17/11/2014 (fl. 5494).

Necessária e suficiente, portanto, a citação dos dispositivos em referência (RIR/99), considerando ser questão secundária de mérito do presente processo, uma vez que preliminarmente são indedutíveis os *royalties* em referência:

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 74, e Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei n.º 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996.

Mais uma vez atesta-se correta a apuração da fiscalização, a despeito de secundária, onde levanta que do valor de R\$ 27 milhões de *royalties*, apenas o valor de R\$ 3.941.120,00 seria dedutível da apuração do IRPJ / CSLL caso não tivéssemos tratando de *royalties intragrupo*. (fl. 5495).

Derradeira questão alegada pelo Impugnante, superadas as questões anteriores, refere-se ao valor das despesas com publicidade e propaganda consideradas

como *royalties*. Como visto, o contribuinte segrega referidas despesas em dois grandes grupos em planilha excell, separadamente por Marca: “Ações com Vendas” e “Campanhas de Coleções”.

Entende que somente os investimentos do grupo “Campanhas de Coleções” teriam um alcance mais amplo, direcionado aos consumidores finais das coleções e diretamente relacionados com a Promoção da Marca. Relaciona entre aqueles campanhas publicitárias em revistas, desfiles em eventos de moda, dentre outros.

As “Ações de vendas” seriam Feiras, show-room de venda, convenções de representantes comerciais, visando diretamente a promoção de venda dos produtos fabricados e não tendo relação com a promoção da marca, no seu entender.

Discorda-se de pronto. Ambas ações, a despeito de doravante segregadas pelo Impugnante, “impulsionam a marca” e consistem em ações de publicidade requeridas pela Licenciadora em Contrato, sem qualquer distinção.

Vamos recorrer às letras dos Contratos de Licenciamento (e aditivos) mais uma vez e perquirir o seu alcance, conforme exemplo abaixo (fl. 4842):

1.2 Em contrapartida à exclusividade de fabricação e de distribuição dos produtos com marca **COLCCI** e considerando que a **FABRICANTE** tem interesse direto no desenvolvimento e divulgação das marcas, esta assume o compromisso de realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão, no percentual mínimo de 2% e máximo de 10% (das receitas anuais obtidas com as vendas de produtos da marca), cujas campanhas serão desenvolvidas pela **LICENCIANTE**.

1.2.1. O percentual disposto nesta cláusula não deve ser pago à **LICENCIANTE**, mas deve ser aplicado diretamente em ações de mídia que impulsionem a marca.

1.2.2. Inicialmente, ajustam as partes que os maiores esforços de publicidade e propaganda devem ser feitos em feiras, convenções, eventos, show-room, desfiles, além de assessoria e monitoramento de mídias sociais como facebook e instagram, sem prejuízo de outros que serão desenvolvidos e/ou previamente autorizados pela **LICENCIANTE**.

No “caput” do inciso 1.2 nota-se que o compromisso firmado é de *realizar investimentos anuais em publicidade e propaganda da marca em questão*, cujas campanhas serão desenvolvidas pela Licenciante, que dita as regras a serem seguidas, com o objetivo de *impulsionar a marca* (1.2.1). Adiante, prioriza os esforços a serem empreendidos (1.2.2) e cita taxativamente feiras, convenções, eventos, show-room, e desfiles, além de outros que serão desenvolvidos.

Ora, até mesmo na relação das ações a serem priorizadas o Contrato cita conjuntamente investimentos diversos que o contribuinte busca separar: Show-room e feiras, por exemplo, como Ações de Vendas; eventos e desfiles, como Campanhas de Coleções. O Licenciador nada difere. Ao contrário, relaciona todas estas ações como prioridades nos esforços de publicidade e propaganda.

Isto considerado, afirma-se que todo o valor investido naquelas ações compõe o valor dos *royalties* devidos às Licenciadoras, não cabendo qualquer redução pela natureza diversa das ações, igualmente consideradas no Contrato de Licenciamento, consistindo em Cláusula expressa entre as partes. Ademais, nota-se que o valor dos *royalties* relativo às marcas está menor que o limite

anual de 10% das receitas líquidas, conforme pactuado em contrato (quadro fl. 5495).

De tudo o exposto, deve ser mantida integralmente a infração tributária relacionada aos *royalties indedutíveis* e manter, por conseqüência, os lançamentos tributários decorrentes.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente acrescenta ainda a seguinte argumentação:

Primeiramente, o legislador determinou de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, **taxativa e individualmente**, as hipóteses em que o pagamento de royalties seria indedutível (artigo 353 do RIR, de 1999), não prevendo a indedutibilidade de royalties quando pago às empresas controladas.

Com efeito, conforme já demonstrado, o Princípio da Legalidade em matéria tributária determina que a exigência ou majoração de tributos é possível apenas na existência de lei em **sentido estrito**, o que não ocorre no caso, como muito bem restou reconhecido pela decisão ora recorrida, que se socorre de uma “interpretação finalística e teleológica”, bem como de “interpretação ampla do bom direito”, para justificar seu entendimento de que o dispositivo em questão visa vedar amplamente a destinação de pagamento de royalties.

Portanto, manifestamente equivocadas as afirmações da Turma Julgadora, sob o fundamento da “interpretação finalística e teleológica” e “interpretação ampla do bom direito”, uma vez que a Atividade Administrativa é subalterna à lei, ou seja, a Autoridade Fiscal não poderá fazer qualquer exigência, salvo se embasada em expressa disposição legal. A função da Administração é concretizar os comandos existentes no ordenamento jurídico pátrio, dando efetividade aos textos legais, sendo-lhe vedado extrapolar os limites delineados pelo legislador.

Ainda, é digno de nota que a interpretação finalística e teleológica adotada pela Turma Julgadora seja rechaçada no âmbito da própria Receita Federal, conforme já decidido na Solução de Consulta nº 20, de 2011 e no Parecer Normativo CST nº 139, de 1975, que dispõe expressamente que “*o fato de a beneficiária dos rendimentos, domiciliada no País, ser controlada pela empresa pagadora dos “royalties”, não implica, por si, observadas as condições legais, na indedutibilidade dos dispêndios*”, *verbis*.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: O fato de a beneficiária dos rendimentos, domiciliada no País, ser controlada pela empresa pagadora dos “royalties”, não implica, por si, observadas as condições legais, na indedutibilidade dos dispêndios. (Solução de Consulta nº 20, de 11 de fevereiro de 2011, 8ª RF – g.n.)

“6. O fato de a beneficiária dos rendimentos, domiciliada no País, ser controlada pela empresa pagadora dos mesmos não implica, por si, observadas as condições legais, na indedutibilidade dos dispêndios. Na hipótese inversa, isto é, se a beneficiária dos rendimentos, domiciliada no País, participar do capital da empresa pagadora, exercendo ou não seu controle, os gastos serão passíveis ou não de dedução, conforme se trate, respectivamente, de despesas com assistência técnica ou com “royalties” (Parecer Normativo

CST n9 102175 – item 7).” (Parecer Normativo CST n° 139, de 20 de novembro de 1975 – g.n)

Relativamente à questão de as empresas envolvidas serem societariamente ligadas, querendo questionar a indedutibilidade dos royalties pagos, a decisão de piso se manifestou de maneira adequada, posição que partilhei integralmente e que ora se reproduz novamente:

Temos então que os *royalties* não são dedutíveis quando pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

A jurisprudência já se consolidou pela interpretação finalística e teleológica do dispositivo, no sentido de que aquele busca vedar de forma ampla a destinação de royalties a sócios, dirigentes ou seus parentes.

Nas palavras de Noé Winkler, ao analisar o alcance daquele inciso I, “A regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (...) o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à pessoa física, já que, como é óbvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da Lei”

Ora, os sócios de todas as empresas mencionadas, **direta ou indiretamente**, são os mesmos, como se atesta pela análise da composição do Grupo AMC. Desta feita, não procede a alegação do contribuinte de que a condição de Sócio não se aplicaria ao caso, em função da AMC Têxtil, impugnante, ter “pago royalties” a suas Controladas, e não a sócio propriamente dito. Considerando a interpretação ampla do bom direito sobre aquela vedação, e considerando que todas as empresas do grupo têm os mesmos sócios, não são dedutíveis os *royalties* pagos entre eles.

[...]

Firmada convicção, portanto, de que os *royalties* contratados e “pagos” pela AMC às Licenciadoras são integralmente indedutíveis na apuração do Lucro Real.

Ainda, as mencionadas soluções de consultas estão reproduzidas de maneira parcial, sem que possa se saber com certeza se seus fundamentos se assemelham ao caso dos autos. Não obstante, tais atos não vinculam este Colegiado.

Sem nenhuma intenção de iniciar qualquer debate, o mencionado Parecer Normativo CST n° 139 de 1975, trata apenas de responder à indagação “*se os pagamentos efetuados a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, entre empresas domiciliadas no País, sujeitam-se, para efeitos de dedução, aos coeficientes percentuais estabelecidos pela Portaria MF n° 436, de 30.10.58, e, inclusive, quais seriam estes, em se tratando de produtos químicos (soda cáustica, inseticidas, raticidas, desinfetantes, ceras para assoalho).*”

Do Lançamento de CSLL em relação a infração "Royalties" indedutíveis, oriundos dos investimentos em ações de propaganda e publicidades

Em relação acerca da indedutibilidade das despesas com pagamentos de royalties na apuração da CSLL devida, a controvérsia dirimiou-se a partir da edição da **Súmula CARF n.º 117**, com efeitos vinculantes, conforme abaixo.

Súmula CARF n.º 117

A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei n.º 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL.

Para bem situar a razão sumulada, referida Súmula foi adotada após a edição da Instrução Normativa n.º 1.700, de 2017, quando a própria Receita Federal, no intuito de diminuir a litigiosidade em relação às questões de adição ao lucro do IRPJ e CSLL, apresenta o ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO, no qual restou a informação relativa à dedutibilidade dos royalties, com redação dada pela IN RFB de n.º 1881, de 03 de abril de 2019, relativamente à CSLL.

Conclusão

É o Voto, para afastar as preliminares de decadência e, quanto ao mérito, dar provimento ao recurso voluntário no que tange à exigência de CSLL sobre a glosa das despesas com **royalties**.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Com a devida vênia ao brilhante colega Relator, divirjo em relação à glosa das amortizações de ágio.

Isto porque, como bem fundamentado pela Recorrente, o art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 é claro ao permitir que o investidor, ao adquirir participações societárias com ágio,

fundamentá-lo em: (i) mais valia de ativos; (ii) expectativa de rentabilidade futura; ou (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Ora, não há uma ordem de obrigatoriedade. Trata-se de clara liberdade de autonomia negocial conferida ao investidor, que poderá optar por qual forma quer avaliar o investimento a ser feito.

No caso em análise, o investidor adquiriu o negócio para explorar o investimento adquirido, e é isso o que reflete o contrato firmado entre as partes. Há plena consonância entre a forma de valoração adotada e o negócio jurídico firmado entre as partes.

Trata-se, portanto, de liberdade negocial do investidor.

Não há como se negar que as marcas, inseridas no patrimônio da empresa, possuem um valor de mercado. Entretanto, foi opção do investidor valorar o negócio através da expectativa de rentabilidade futura, algo assegurado pela legislação aplicável.

Certo é que a legislação não impede que o pagamento do goodwill tenha mais de um fundamento. O que se avalia, em verdade é um conjunto que permite a existência de bens tangíveis e rentabilidade futura, conforme expresso pela doutrina:

Nada há no texto legal a impedir que haja mais de um fundamento para a contabilização do ágio. Ou seja: é possível que o comprador tenha pago o preço tanto em virtude de ativos (tangíveis ou intangíveis) da empresa, quanto tendo em vista a rentabilidade futura do empreendimento.

(...)

Parece que a solução mais adequada, para o caso é admitir que o legislador deu a liberdade ao contribuinte para lançar o fundamento que lhe pareça mais adequado (por que não: mais conveniente) desde que (igualmente) verdadeiro e que o faça no memento certo (no momento da aquisição do investimento). in Schoueri Luiz Eduardo pg 30 e segs. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários) São Paulo: Dialética. 2012

Não caberia ao fisco julgar a imprestabilidade do laudo pelo simples fato de não concordar com os motivos que fizeram a contribuinte pagar um valor maior do que o PL da própria empresa, ou de parte de empresas, como no caso em análise.

Os motivos que levaram ao investidor adquirir o negócio, e não as marcas isoladamente, cabem tão somente a ele. A aquisição do negócio por um conglomerado de empresas como a da Recorrente podem ocorrer para se garantir uma maior sinergia, um reposicionamento em mercado ou, até mesmo, para simplesmente encerrar as atividades e reduzir concorrência direta.

No presente caso, ele justificou a aquisição do negócio em expectativa de rentabilidade futura, o laudo condiz com a valoração pretendida e é consistente com o negócio jurídico realizado. E é apenas isso que compete ao agente fiscal analisar.

Qual a *expertise* que o agente fiscal tem para desqualificar a avaliação feita no negócio de modas? Ora, nem ele e nem esses julgadores teriam a qualificação técnica para afirmar se o negócio vale ou não o que foi pago. Exatamente por isso que temos que analisar apenas os elementos objetivos.

Não é por menos que o TVF está recheado de afirmações subjetivas, como por exemplo, a de que o laudo foi excessivamente generoso.

Entretanto, por outro lado, a Recorrente demonstra que a rentabilidade efetivamente obtida superou inclusive o previsto no próprio laudo de avaliação (“excessivamente otimista”).

A análise hoje, do “filme já concluído”, deixa ainda mais clara a correção do procedimento adotado pela Recorrente.

As ilações à respeito da suposta imparcialidade do emissor do laudo é algo absolutamente desprovido de qualquer razoabilidade, e opera uma verdadeira presunção de má fé do contribuinte ou dos técnicos responsáveis por sua elaboração. Algo que não condiz com o nosso sistema jurídico fundado na presunção de boa fé do jurisdicionado.

Ademais, apenas por hipótese de argumentação, se o que a recorrente buscou, como afirma o TVF, foi a compra das marcas, e que tais ativos não constaram da avaliação, a inclusão de tais ativos (mesmo que de forma mascarada), apenas majoraria a parcela de ágio obtida.

Por outro lado, a rentabilidade pretendida não apenas foi obtida como superada, e isto mantendo os negócios e as marcas em seu portfólio de produtos do grupo.

Desta forma, o que vejo é o TVF recheado de conjecturas subjetivas, com conclusões fundadas em entendimentos pessoais. ~

Por outro lado, de objetivo vejo: (i) a liberdade de valorar o investimento por qualquer das hipóteses previstas no art. 20 do decreto-lei 1.598/77; (ii) a escolha pelo investidor de um critério de valoração válido; (iii) a existência de um laudo condizente com o exigido pela legislação, e sem nenhum vício que o invalide; (iv) um contrato condizente com a valoração adotada, e; (v) não apenas a realização da rentabilidade futura indicada no laudo, mas a sua superação.

Assim, face a tudo o quanto exposto, dirirjo do Relator neste ponto, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso quanto à amortização do ágio.

Nos demais pontos, acompanho o voto do condutor.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva