



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



**Processo nº** 11080.731752/2015-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-003.145 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de setembro de 2019  
**Recorrente** MEDABIL SOLUÇÕES CONSTRUTIVAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/12/2010 a 31/12/2013

O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018).

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

Período de apuração: 31/12/2010 a 31/12/2013

O FATO GERADOR DO IRPJ. APURAÇÃO ANUAL DO LUCRO REAL. 31.12. DE CADA ANO

Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, facultou à pessoa jurídica optar pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese - apuração anual - o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano. Assim, o fato de o auto de infração discriminar valores de forma mensal não tem o condão de determinar a forma de apuração do lucro real, tampouco a data de ocorrência do fato gerador. Essa data é consequência da opção do contribuinte e está prevista em lei.

IRPJ. CSLL. Normas de apuração

O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ. Em complemento, o art. 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99, ao tratar dedutibilidade de amortização de bens e direitos atribui o mesmo tratamento - é dizer a mesma norma de apuração - tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

## CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS CORPORATIVOS (*COST SHARING*)

Nos contratos de compartilhamento de custos corporativos (*cost sharing*) as operações devem estar de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, bem como devem conduzir a um resultado legítimo. Dentre as condições de dedutibilidade das despesas rateadas elencadas na Solução de Divergência n.º 23, de 2013, destacam-se:

- i) tanto a sociedade centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços quanto a empresa descentralizada deve se apropriar tão somente da parcela que lhe caiba de acordo com o critério de rateio;
- ii) a empresa centralizadora, por sua vez, deve contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar;
- iii) a operação deve estar pautada pelos princípios de contabilidade;
- iv) a empresa centralizadora e as empresas descentralizadas devem manter escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

## VALOR EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO PASSÍVEL DE DISTRIBUIÇÃO

O valor excedente ao lucro presumido passível de distribuição no caso de beneficiário pessoa jurídica não pode ser caracterizado como lucro distribuído, vez que em desacordo com a escrituração contábil, bem como excede ao lucro presumido acrescido dos tributos devidos. Deve ser tratado como pagamento sem causa. Assim, a tributação deve ocorrer exclusivamente na fonte na pessoa jurídica que efetuou o pagamento e não no beneficiário, nos termos do art. 61 da Lei 8.981, de 1995.

## ÁGIO

Com o advento da Lei n.º 9.532, de 1997, decorrente da Medida Provisória n.º 1.602, de 1997, matriz legal do art. 386 do RIR/99, permitiu-se a amortização do ágio, com fundamento em rentabilidade futura da investida, no caso de a sociedade absorver o patrimônio de outra sociedade em virtude de incorporação, cisão ou fusão, mesmo no caso de algum desses eventos ocorrer de forma reversa.

## SIMULAÇÃO

A simulação deve ser analisada no sentido amplo, ou seja, o fato de o negócio jurídico estar formalmente documentado e alinhado ao texto legal não significa que seus efeitos sejam legítimos perante o fisco, embora o sejam perante as partes envolvidas. Nesse cenário, a existência, ou não, da simulação implica analisar a essência do negócio jurídico, sem a lente restritiva do Código Civil, conforme autorizado pelo art. 110 do CTN. Uma vez verificado que a aparente “congruência” do negócio jurídico está vinculada ao único objetivo econômico que é evitar ou reduzir tributo, estar-se-á diante de um grande indício de simulação.

## MULTA QUALIFICADA

Ao elaborar um cenário - arranjo tributário - com vistas a transparecer para o fisco ter havido uma reorganização societária legítima, tratou-se na verdade de ato simulado, vez que o objetivo era tão somente criar suporte fático para a

dedutibilidade do ágio. Ao agir com consciência e vontade, a recorrente modificou características essenciais da ocorrência do fato gerador que impactaram diretamente na redução do montante devido de IRPJ e CSLL, o que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar somente os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da infração "outras receitas - rendimentos indevidamente não tributados", item III.2 do Relatório de Ação Fiscal. Mantidas as demais infrações; b) por voto de qualidade, em manter a multa no patamar de 150%. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e André Severo Chaves (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

### **Relatório**

MEDABIL SOLUÇÕES CONSTRUTIVAS S/A, já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 03-78.890, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Brasília/DF, em 23 de fevereiro de 2018.

2. Trata-se de lançamento de ofício, com ciência em 09.12.2015, no montante total de R\$ 13.344.602,63, relativo aos seguintes tributos:

2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro

Líquido – CSLL, anos-calendário 2010 a 2013, nos montantes de R\$ 8.626.007,60 e R\$ 3.128.857,48, respectivamente, incluídos principal, juros de mora e multas de ofício de 75% e 150%.

2.2 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP, anos-calendário 2011, 2012 e 2013, nos montantes de R\$ 1.306.162,71 e R\$ 283.574,84, respectivamente, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

3. Houve ainda redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário 2010 e 2011, conforme valores elencados no Relatório de Ação Fiscal.

4. Foram apuradas as seguintes infrações:

i) despesas operacionais indevidas, item III. 1 do Relatório de Ação Fiscal; (IRPJ e CSLL);

ii) outras receitas – rendimentos indevidamente não tributados, item III.2 do Relatório de Ação Fiscal; (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS);

iii) indedutibilidade de despesas de amortização com ágio – Incorporação Devida Empreendimentos Imobiliários, item III. 3 do Relatório de Ação Fiscal; (IRPJ e CSLL);

5. Transcrevo parcialmente relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos, complementando-o ao final com o necessário.

## II. DO PROCEDIMENTO FISCAL

### II.1. Da dedução indevida, nos anos-calendário de 2010 a 2013, de despesas não necessárias

Segundo a autoridade fiscal, na escrituração contábil da Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda (Medabil Engenharia) foi constatada a falta de rubricas e lançamentos contábeis com despesas de confecção de folha de pagamento, controles de execução e andamento dos projetos, controles de contas a pagar/receber e financeiro, gestão administrativa, contato com clientes e fornecedores, assessoria jurídica e registros contábeis, além de despesas gerais, tais como água, luz, telefonia e dados.

Por meio de diligência, a autoridade fiscal indagou à Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda sobre a constatação anterior (fls. 480 a 481), e foi informada que todos esses serviços eram considerados "**serviços corporativos**" e realizados pelas áreas corporativas do grupo Medabil, havendo **um centro de custo compartilhado de serviços**, cujos termos são ajustados em contrato firmado entre as empresas (fls. 482).

Posteriormente o contrato foi apresentado pela Medabil Soluções Técnicas Ltda em atendimento a outro Termo de Intimação (fls. 487 a 497). Nele constam cláusulas de custos compartilhados e segregados em dois critérios de rateio (fls.490): um, de despesas/custos calculados em proporção à receita bruta obtida pela Medabil Soluções Técnicas Ltda em comparação a do grupo Medabil; e o outro, pela alocação direta de um percentual dos custos/despesas definidos no contrato.

Como esses custos estavam contabilizados na controladora do grupo Medabil, a Medabil Soluções Construtivas S/A, esta foi intimada a informar as rubricas contábeis com valores mensais contabilizados e os custos compartilhados, bem como foi intimada a apresentar a memória de cálculo dos rateios (fls.28 a 33). Pelo que foram entregues planilhas de cálculos anexas aos presentes autos (fls. 658 e ss).

Segundo a cláusula 4.2.2.1 do referido contrato, os custos totais apurados como de responsabilidade da controlada Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda (Medabil Engenharia) só seriam reembolsados pela controlada quando, após 36 meses de vigência do contrato, fossem superiores a 30% da receita bruta desta (fl. 490).

Assim, pela planilha de cálculo apresentada pela impugnante, apenas nos meses de julho a dezembro de 2013, esses custos deveriam ser reembolsados por sua controlada, o que não ocorreu, segundo constatado pela autoridade fiscal.

Segundo a autoridade fiscal, os valores apresentados estavam de acordo com os critérios de rateio estipulados no contrato, no entanto, não foi localizado nenhum lançamento contábil de exclusão dessas despesas no resultado tributável apurado pela controladora (impugnante).

A autoridade fiscal, então, intimou a impugnante a apresentar tais lançamentos contábeis (fl. 38). A resposta obtida foi que não foi localizado nenhum lançamento contábil para o período em questão (fl. 41).

Segundo a autoridade fiscal, nenhuma despesa ou custo contabilizado pela impugnante, que seria de responsabilidade da controlada Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda (Medabil Engenharia), no período de 2010 a 2013, foi expurgado da base de cálculo tributável para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos.

Concluiu a autoridade fiscal que a controladora (impugnante) misturou critérios de reembolso com critérios contábeis e fiscais. A cláusula contratual diz respeito a reembolso e não à responsabilização contábil e tributária de despesas, uma vez que contratos particulares não têm o poder de modificar ou afastar quaisquer definições tributárias.

Em seguida, a autoridade fiscal adicionou ao lucro real os valores constantes das planilhas de cálculos fornecidas pela impugnante para fins de apuração ex officio de IRPJ e da CSLL, na forma das tabelas de fls. 662.

## **II.2. Omissão de receita operacional, nos anos-calendário de 2010 a 2013.**

Segundo a autoridade fiscal, a Medabil Engenharia (controlada) distribuiu todo o seu lucro e a impugnante recebeu 99,99% desse valor, conforme o demonstrativo a seguir reproduzido.

[...]

Porém, no entendimento da autoridade fiscal, esse lucro apurado na controlada, Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda (Medabil Engenharia), estava majorado pelos valores de despesas por esta não contabilizadas, conforme demonstrado no item anterior; dessa forma, a controlada distribuiu um valor que não poderia ser caracterizado como lucro e muito menos poderia ser recebido por Medabil Soluções Construtivas S/A como isento de tributação de IRPJ e CSLL, conforme os artigos 219 e 664 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Concluiu a autoridade fiscal pela omissão de receitas caracterizadas como se lucros recebidos de Medabil Engenharia (controlada) fossem, efetuando o correspondente lançamento de IRPJ e CSLL na forma da tabela de fls. 664.

### **II.3. Dedução indevida, no ano-calendário de 2013, de despesa de amortização de ágio**

Segundo a autoridade fiscal, em novembro de 2009, as ações da Medabil Soluções Construtivas (Medabil) eram concentradas em duas pessoas: uma física, o Sr. Arlindo Bilibio e uma jurídica, a Medapar Administração e Participações Ltda, cujos sócios eram as pessoas físicas Sra. Lourdes Sasso Bilibio, César Bilibio, Lires Bilibio Brugnera e Márcia Bilibio, conforme quadro transcrito a seguir.

[...]

O Sr. Arlindo vendeu parte de suas ações em 03/11/2009 para a Medapar ficando com 14% das ações e a Medapar com o restante 86%. No entanto, em 30/12/2009 a Medapar foi extinta através de cisão total com parte do patrimônio vertido para a própria Medabil, ficando os demais acionistas da Medabil (também detentores do capital da Medapar extinta) com suas ações; e o restante do patrimônio vertido para a Debida Empreendimentos Imobiliários, na qual a Medapar detinha 51% do Capital.

Informa a autoridade fiscal que em 16/01/2012 o Sr. Arlindo Bilibio vende o restante de suas ações da Medabil para a Debida Empreendimentos Imobiliários (Debida) com um valor de ágio bem significativo, cujo valor total a ser pago será parcelado, sendo a primeira parcela no ato do contrato e as demais em 5 parcelas anuais consecutivas com vencimento sempre em janeiro de cada ano, a partir de janeiro de 2013 (fls.356).

Informa a autoridade fiscal que a Debida teria ficado com as ações do Sr. Arlindo, realizando, dentro do próprio ano, evento de cisão parcial, quando transfere as ações da Medabil "adquiridas" com ágio para a própria Medabil, que a partir de janeiro de 2013 passa a contabilizar e deduzir despesas com amortização de ágio, para fins de IRPJ e CSLL.

[...]

[...] Medabil foi intimada a apresentar o livro de registro de transferência de ações. Nele existe um registro cancelado com data de 16/01/2012 (fls.47), em que consta a transferência das ações da Medabil em posse do Sr. Arlindo, para a própria Medabil. Na seqüência desse registro cancelado, aparece o registro com a mesma data e quantidade de ações do registro anterior cancelado, com a transferência de ações do Sr. Arlindo para a Debida.

[...]

A autoridade fiscal constatou que o valor do primeiro pagamento ao Sr. Arlindo por suas ações foi contabilizado em contrapartida de obrigação junto à Medabil, o que equivale a dizer que a Medabil foi quem desembolsou os recursos financeiros para pagamento ao Sr. Arlindo pela aquisição de suas próprias ações.

A autoridade fiscal apresentou ainda duas transferências bancárias feitas pela própria Medabil como comprovante de pagamento ao Sr. Arlindo (fls. 519 a 521). Os demais valores devidos só seriam pagos a partir de 2013 quando a Medabil já havia incorporado parcialmente a Debida, ou seja, os pagamentos ao Sr. Arlindo por suas ações da Medabil continuaram a ser pagos pela própria Medabil.

Em 01 de novembro de 2012 a Debida realiza um evento de cisão parcial vertendo parte do seu patrimônio para a Medabil, apresentando como objetivo e justificativa dessa cisão "(...) *remanescendo a Debida realizando precipuamente sua atividade imobiliária, com transferência para a Medabil de obrigações contraídas pela Debida desvinculadas à referida atividade*" (fls.65). Ou seja, a Debida, no entendimento da Autoridade fiscal, reconhece que contraiu obrigações estranhas a sua atividade: a dívida pela aquisição das ações da Medabil do Sr. Arlindo.

Informa, ainda, a autoridade fiscal que a Debida Empreendimentos Imobiliários é uma empresa que tem como objeto social compra, venda e administração de bens imobiliários. No entanto, ela se prestou a realizar aquisição de participação societária, uma atividade completamente estranha ao seu objeto e atividade, ficando formalmente, apenas alguns meses com essa participação, realizando uma cisão parcial dentro do mesmo exercício contábil e fiscal, transferindo as ações da Medabil e o ágio incidente para a própria Medabil.

O patrimônio vertido engloba exatamente os valores do investimento e do ágio da própria Medabil com a aquisição das ações do Sr. Arlindo, bem como os valores ainda a pagar, conforme constante do Balanço Patrimonial da Parcela Cindida da Debida apresentado junto ao Laudo de Avaliação transcrito a seguir (fl.73).

	Valor R\$
Ativo Circulante	
Caixa	100,00
Ativo Não Circulante - Investimentos	
Investimento - Medabil Sistemas Construtivos S/A	27.244.626,82
Agio sobre investimentos Medabil Sistemas Construtivos S/A	92.095.532,88
<b>TOTAL ATIVO</b>	<b>119.340.259,70</b>
Passivo Circulante	
Provisão Arlindo Bilibio, re.compra e venda de ações (curto prazo)	20.456.146,22
Passivo Não-Circulante	
Provisão Medabil	10.313.442,05
Provisão Arlindo Bilibio, re.compra e venda de ações (longo prazo)	81.824.584,77
Patrimônio Líquido	
Lucros Acumulados	6.745.986,66
Capital Social	100,00
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>119.340.259,70</b>

Em análise do quadro acima, a autoridade fiscal verificou que o valor da primeira parcela paga em janeiro de 2012 foi de R\$ 10.313.442,05, conforme o contrato, valor este que aparece dentro do passivo da Debida como uma dívida junto à Medabil e, conforme já foi dito, foi efetivamente pago pela própria Medabil por transferência eletrônica bancária.

Segundo a autoridade fiscal, esse valor foi pago junto a outros valores devidos pela Medabil ao Sr. Arlindo, quais sejam, dividendos e juros de capital próprio de período em que ele era acionista, sendo descontado um valor que ele devia à Medabil desde 2009, conforme declaração apresentada (fls. 519).

Por sua vez, na escrituração contábil da Medabil, a seguir transcrita, informa a autoridade fiscal que, por ocasião do evento de incorporação, o valor que correspondia ao "empréstimo" feito à Debida para o pagamento da aquisição de suas próprias ações, mantido no passivo da incorporada, foi lançado em 01/11/2012 na rubrica contábil 11205006 Ativo Circulante Realizável a Curto Prazo - Adiantamento a Terceiros - Partes Relacionadas, que só mantém registros alusivos ao Sr. Arlindo Bilibio, liquidando o saldo existente até então.

Data	Débitos	Créditos	Saldo	D/ C	Histórico
31/12/2010	2.050.000,00		2.050.000,00	D	MOVTOAPB DE 31/12/10
17/01/2012	12.713.246,17		14.763.246,17	D	MOVTO CMG DE 17/01/12
30/04/2012		1.563.100,00	13.200.146,17	D	ENCONTRO DE CONTAS COM ADIANTAMENTO.
30/04/2012		2.128.519,21	11.071.626,96	D	ENCONTRO DE CONTAS COM ADIANTAMENTO.
30/04/2012		758.184,91	10.313.442,05	D	ENCONTRO DE CONTAS COM ADIANTAMENTO.
01/11/2012		10.313.442,05	0,00		CISÃO DEBIDA CFE AGE ITEM 5 ALINEA "A" DE 01/11/2012

Destaca, ainda, a autoridade fiscal, em relação ao evento de incorporação da Debida pela Medabil, que as 140.016 ações recebidas por incorporação são canceladas, e imediatamente, no mesmo instrumento Protocolo-Justificativa de Cisão Parcial de Debida (fls.58/60), Medabil emite 140.016 novas ações em substituição às canceladas, distribuídas entre os acionistas na mesma proporção já existente entre estes.

A autoridade fiscal intimou a Medabil para esclarecer tais lançamentos e os documentos apresentados demonstram que são valores que envolvem o Sr. Arlindo Bilibio (fls.392 a 403), inclusive o valor de pagamento da primeira parcela devida pela venda das ações da própria Medabil, conforme o anteriormente relatado.

A Medabil contabilizou mensalmente parcelas de amortização do ágio e de reversão da provisão de ágio (por ela constituída no mesmo valor do ágio), a primeira a débito e a segunda a crédito de conta de resultado. Para fins de lucro contábil, portanto, as contas se anulam.

No entanto, segundo a autoridade fiscal, a soma de tais valores anuais é excluída diretamente via LALUR da Medabil (fls.637), constatando-se que todo o ágio de mais de 90 milhões de reais pagos ao Sr. Arlindo por suas ações está sendo deduzido na proporção de 1/60 ao mês para fins de apuração dos tributos de IRPJ e CSLL, tendo por base a incorporação parcial da Debida.

Conclui a autoridade fiscal que os eventos de aquisição de ações da Medabil pela Debida, com sua posterior cisão parcial e incorporação pela mesma Medabil, foram apresentados para que as despesas de amortização com ágio pudessem ser enquadradas como dedutíveis para fins tributários, conforme legislação específica. No entanto, quando uma empresa adquire as próprias ações, não existe previsão legal de que qualquer sobrepreço na operação possa ser utilizado como despesa dedutível para fins de apuração de tributos.

#### II.4. Da Multa de Ofício Qualificada

Em relação à qualificação da multa de ofício por dedução indevida da despesa de amortização do ágio, segundo a autoridade fiscal, a situação na qual a Debida se apresenta como a compradora das ações da Medabil e depois sofre uma cisão parcial com incorporação, pela própria Medabil, de patrimônio representado por estas mesmas ações, se presta apenas para gerar ganhos tributários com a possibilidade de amortização de 1/60 mensal dos valores de despesas com amortização de ágio, ou seja, 34% sobre o valor do ágio, na impugnante.

Assim, conforme descrito pelos elementos e argumentos apresentados no item anterior, a autoridade fiscal concluiu pela **simulação** do real comprador das ações da Medabil: ela mesma. Pelo que qualificou a multa de ofício.

Em vista da apuração ex ofício do IRPJ e da CSLL, houve alteração dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo de CSLL no período fiscalizado (fls. 675).

6. Em sede de impugnação, o contribuinte alegou em síntese: i) decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 09/12/2010, uma vez que eventuais implicações tributárias já se encontram homologadas por força do art. 150, §4º, do CTN; ii) improcedência dos argumentos da autoridade fiscal referentes às “despesas operacionais indevidas” ao argumento de que todos os custos e despesas foram diretamente contratados pela impugnante, sendo sempre ela responsável pelo pagamento de tais custos ou despesas, ademais não tem a autoridade fiscal ingerência sobre a forma como a impugnante escriturou as suas operações; iii) os valores de “Outras Receitas” sobre os quais a fiscalização pretende cobrar crédito tributário são exatamente os mesmos valores sobre os quais a própria fiscalização já promoveu o lançamento de tributos a título de "Despesas Operacionais Indevidas", o que configura *bis in idem*; iv) em relação às despesas de amortização com ágio - incorporação Debida Empreendimentos Imobiliários” não houve simulação na medida em que havia uma obrigação contratual estabelecida desde 2009 para que a Debida adquirisse as ações, em razão da Promessa de Compra e Venda, e a Debida, assim o fez, em 16/01/2012; impossibilidade de aplicação da multa de 150% ante a ausência de prova que ampare a qualificação desta penalidade; v) impossibilidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.
7. Em sede julgamento de primeira instância o feito foi baixado em diligência para sanar incorreções decorrentes de lapso manifesto da autoridade fiscal referente à glosa de custos/despesas compartilhadas (despesas não necessárias) no ano-calendário 2013.
8. Em decorrência da diligência a autoridade fiscal apresentou explicações/constatações acerca do ocorrido, bem como efetuou lançamentos complementares de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.
9. Em sede impugnação complementar, a impugnante alegou que se trata de lançamentos insubsistentes em razão de serem decorrentes da consideração de **valores negativos** de novembro e dezembro de 2013 (saldo credor na conta de despesas).
10. A Turma Julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a impugnação somente para afastar a tributação constante do auto de infração complementar, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

PRAZO DECADENCIAL. IRPJ. LUCRO ANUAL.

Na sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro anual, não há que se falar em decadência, seja pelo disposto no art. 150, §4º, do CTN, seja pelo art. 173, I, do CTN, uma vez que a contagem do prazo decadencial inicia-se, no mínimo, em 31 de dezembro do ano do fato gerador mais antigo.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE REEMBOLSO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Considera-se indevida a apropriação de despesas oriundas de contrato de rateio sem o correspondente reembolso em desconformidade com o regime de competência.

**LUCRO PRESUMIDO. DISTRIBUIÇÃO A PESSOA JURÍDICA. LUCRO EFETIVO. DEMONSTRAÇÃO.**

A parcela de lucro efetivo que exceder ao lucro apurado de forma presumida poderá ser distribuída, desde que haja demonstração do excedente por meio de escrituração contábil nos termos da lei comercial.

**INCORPORAÇÃO DAS PRÓPRIAS AÇÕES. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.**

Não existe previsão legal para uma pessoa jurídica aproveitar despesas com amortização de ágio na aquisição de suas próprias ações para dedução da base de cálculo do IRPJ.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES.**

Por se tratar de exigências reflexas realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL, Contribuição para o PIS e COFINS.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**CSLL. BASE DE CÁLCULO.**

A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício conforme o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

11. Cientificada da decisão de primeira instância, em 27.03.2018, a recorrente interpôs recurso voluntário em 25.04.2018 em que aduz, em resumo, as seguintes alegações:

**Preliminares****Nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação e violação ao contraditório e ampla defesa e deficiência de fundamentação**

i) O acórdão recorrido não rebateu todos os argumentos veiculados na impugnação que eram capazes de, em tese, levar a insubsistência do auto de infração; o que está em desacordo com o art. 31 do Decreto 70.235, de 1972; art. 489, §1º do Código de Processo Civil; simplesmente considerou como sendo verdadeiras várias alegações feitas pela fiscalização, não considerando, em diversos pontos, os argumentos trazidos que expressamente contradizem cada uma das alegações da fiscalização; o julgador não é obrigado a concordar com os argumentos da impugnação, mas é o obrigado a analisar os fundamentos de defesa e não somente mencioná-los não significa analisá-los; [cita doutrina e julgados do CARF que corroboram a tese defendida]

**Decadência**

ii) todos os supostos fatos geradores ocorridos antes de 09.12.2010 e suas implicações tributárias encontram-se homologados por força do artigo 150, §4º do CTN; os autos de infração relacionam fatos geradores mensais a título de CSLL e IRPJ – motivos determinantes do ato

administrativo fiscalizatório, os quais vinculam a administração; portanto, não pode a fiscalização de um lado, afirmar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é mensal, para fins de lançamento, inclusive em relação a acréscimos moratórios, e, de outro, negar a ocorrência mensal do fato gerador, para não reconhecer a decadência; o acórdão recorrido manifestou-se somente em relação ao IRPJ; nem se diga que por se tratar de lançamento reflexo o argumento jurídico de que o fato gerador do IRPJ se aperfeiçoaria em 31 de dezembro do respectivo ano também se aplica à CSLL em relação à decadência; trata-se de tributos distintos com fundamentos legais distintos, o que se decide em relação ao IRPJ não será, necessariamente, aplicado à CSLL;

## **Mérito**

### **Infração 1 (Fato I): despesas operacionais indevidas**

#### **Liberdade para escrituração**

iii) o contrato firmado com Medabil controlada constitui instrumento apto a suportar os lançamentos contábeis a serem adotados por ambas as empresas, não pode a fiscalização interferir ou pretender alterar os critérios de contabilização ao seu arbítrio; em defesa cita o Parecer Normativo CST nº 347, de 1970;

iv) a fiscalização não apontou qualquer desacordo da forma de escrituração promovida pela recorrente e pela sua controlada com as normas e padrões de contabilidade, bem como não apontou que as obrigações contratadas pela recorrente, na realidade, teriam sido contratadas por outras pessoas (como por exemplo, contabilização de despesas cujo destinatário/tomador do serviço apontado no documento fiscal ou documento equivalente seja diverso da recorrente);

v) o acórdão recorrido, sem analisar os argumentos da recorrente em sua impugnação, inova, inferindo que a razão pela qual os autos de infração devem ser mantidos é que não poderia haver "*a apropriação de despesas oriundas de contrato de rateio sem o correspondente reembolso em desconformidade com o regime de competência*";

vi) são os "critérios de reembolso" – o acordado entre as partes no que se refere a obrigações e direitos, o que cria a efetiva disponibilidade jurídica dos valores – é que deve servir para que a contabilização seja efetuada de forma adequada, respeitando-se, inclusive, o princípio de competência. Não há paralelo entre "critérios de reembolso" e "critérios contábeis e fiscais", como pretendeu a fiscalização: a contabilidade serve-se do que pactuado contratualmente (denominado pela fiscalização como "critérios de reembolso"), para o reconhecimento dos eventos econômicos dali decorrentes e para informar também o regime de competência;

#### **Possibilidade de dedução dos custos suportados pela recorrente**

vii) a fiscalização parte da premissa equivocada, para chegar a uma conclusão também equivocada – de que os custos seriam "*de responsabilidade da Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda. (Medabil Engenharia)*", quando, na realidade, esses custos eram suportados pela recorrente, nos termos do "*Contrato de Compartilhamento de Custos Corporativos*" firmado entre as empresas. De acordo com as cláusulas "*4.2.2.1*" e "*4.2.2.2*", do referido contrato, a controlada somente estaria obrigada a efetuar o reembolso dos custos incorridos após 36 meses.

É dizer, os custos e despesas eram de responsabilidade da recorrente até que a condição suspensiva ocorresse, transferindo, por força do contrato, o ônus econômico daqueles custos/despesas;

**Adição à base de cálculo da CSLL das supostas despesas não necessárias promovidas pela fiscalização; inovação do acórdão recorrido: violação aos motivos determinantes**

viii) o que motivou a autuação pela fiscalização não foi a análise proposta no acórdão recorrido, mas sim a aplicação à CSLL das regras do IRPJ sobre a indedutibilidade de despesas: de uma maneira genérica, a fiscalização tenta imputar regras aplicáveis ao Lucro Real à base de cálculo da CSLL indistintamente, apontando no "*Enquadramento Legal*" do respectivo auto de infração o artigo 57 da Lei nº 8.981/95;

ix) por vias transversas, pretende o acórdão recorrido atingir o mesmo objetivo de adicionar à base de cálculo da CSLL as despesas adicionadas ao Lucro Real, a despeito da inexistência de embasamento legal, sob o argumento de que as despesas não seriam "*efetivas*" e que reduziriam "*indevidamente*" o lucro líquido do exercício; nesse sentido o julgador incorreu na violação à "Teoria dos Motivos Determinantes" ao substituir os motivos determinantes do ato administrativo de autuação por novos motivos, de forma a inovar o objeto da autuação, o que é vedado; [cita doutrina e acórdãos do CARF]

x) A fiscalização não tem o poder de verificar, sob o ponto de vista contábil, se a despesa é "efetiva" ou "indevida", mas apenas verificar se o seu tratamento fiscal é adequado, de acordo com o que estabelecido legalmente, via adição/inserção/dedução/exclusão na base de cálculo de todos os tributos; ademais, não há qualquer elemento nos autos que identifique as despesas em questão como inidóneas ou não suportadas por documentos hábeis;

**Falta de previsão legal para a adição das despesas supostamente não necessárias à base de cálculo da CSLL**

xi) na disciplina da CSLL, inexistente regra que determine, como condição de dedutibilidade de despesas, o atendimento aos requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, que se aplica apenas ao caso do IRPJ; a fiscalização tenta imputar regras aplicáveis ao Lucro Real à base de cálculo da CSLL indistintamente, apontando no "*Enquadramento Legal*" do respectivo auto de infração o artigo 57 da Lei nº 8.981/95; [cita acórdãos do CARF]

**Infração 2 (Fato II): omissão de receitas**

xii) trata-se de tentativa ilegal de cobrança em duplicidade de supostas "despesas operacionais indevidas", ademais o art. 664 do RIR/99 disciplina apenas situações nas quais os lucros são apurados até 31.12.1994, o que não é o caso;

xiii) inovou o acórdão recorrido, pois não consta dos autos que haveria "receitas auferidas por serviços prestados pela Recorrente e pela controlada" e que contabilmente "foram apenas nesta reconhecidas". As "notas fiscais emitidas pela controlada às fls. 498 a 505" (em realidade, a listagem de notas fiscais emitidas pela controlada) apenas demonstram que os serviços prestados pela controlada (e não pela recorrente) foram lá faturados, como deveriam ser. A recorrente não auferiu qualquer receita em decorrência de tais serviços, uma vez que não os prestou;

**Inexistência de despesas a serem reconhecidas na Medabil Engenharia**

xiv) os valores dos custos e despesas aqui debatidos devem ser reconhecidos e deduzidos na recorrente, já que incorridos, contratados e pagos por ela. Nenhuma das despesas em comento podem ou devem ser contabilmente reconhecidas na Medabil Controlada, pois não foram por ela contratadas (exceto no que se refere ao contrato de compartilhamento e somentenas condições lá pactuadas);

**Ausência de vedação para que uma pessoa jurídica suporte custos ou despesas de outra pessoa jurídica**

xv) é possível uma pessoa jurídica realizar, incorrer ou assumir despesas que se relacionam com atividades de outras pessoas e que esses valores sejam contabilizados como despesas da pessoa jurídica que efetua o pagamento. O art. 299 do RIR/99 ao definir o que são despesas necessárias e operacionais, para fins de dedução na apuração do IRPJ, restringe-se àquelas que são dedutíveis, de modo que há vários outros tipos de despesas que não são dedutíveis. Tem-se, portanto, duas consequências: i) reconhece-se a existência da despesa como da empresa que a incorreu, contratou, independentemente de sua natureza; e ii) conclui-se o tratamento tributário daquela despesa, pela aplicação da regra geral, ou de sua não aderência, levando à indedutibilidade;

xvi) equivocou-se a fiscalização ao entender que o lucro da Medabil Controlada estaria majorado em razão dessa empresa não haver contabilizado valores de despesas que foram pagas pela recorrente, uma vez que, ainda que não fossem efetivamente vinculadas à recorrente, mas à controlada, o que se admite apenas para argumentar, a recorrente as teria assumido, incorrido e suportado, não havendo qualquer vedação legal para tanto, independentemente do tratamento tributário a lhes ser dispensado;

**Impossibilidade de a fiscalização imputar despesas**

xvii) questiona-se a possibilidade de a fiscalização interferir na contabilidade do contribuinte, reconhecendo despesas que não eram de sua responsabilidade para, de maneira indireta e em decorrência dessa imputação, efetuar determinado lançamento;

**Impossibilidade de concomitância da infração 1 (despesas operacionais indevidas) e infração 2 (omissão de receitas): tributação em duplicidade do mesmo evento econômico**

xviii) os valores de "Outras Receitas" (item "III.2" do Relatório de Ação Fiscal), sobre os quais a fiscalização pretende cobrar crédito tributário, são os mesmos valores sobre os quais a própria fiscalização já promoveu o lançamento de tributos a título de "Despesas Operacionais Indevidas" (item "III.1" do Relatório de Ação Fiscal);

xix) ao alocar contabilmente as despesas da recorrente para minorar o seu lucro e chegar à conclusão de que as distribuições de dividendos foram efetuadas em excesso, atribuindo-se esse excesso como "outros rendimentos", a fiscalização tributa duas vezes o mesmo evento econômico: i) quando não reconhece a dedutibilidade da despesa incorrida (e efetivamente paga) pela recorrente (infração 1); e ii) quando arbitrariamente infere que o valor distribuído "em excesso" – valor das despesas incorridas pela recorrente – são outros rendimentos pagos à

recorrente; trata-se de *bis in idem*, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio; trata-se de um raciocínio circular que deve ser quebrado;

**Falta de silogismo lógico: pagamento “em excesso” seria o próprio pagamento das despesas, e não “outros rendimentos”**

xx) o pagamento do suposto "excesso" teria sido efetuado para quitar "contas a pagar" que Medabil Controlada devia a recorrente em função de ter financeiramente suportado suas despesas; jamais outros rendimentos;

**Infração 3 (Fato 3): dedutibilidade da amortização do ágio**

xxi) não houve simulação de qualquer natureza nas operações ocorridas, sendo a real adquirente das ações a Sociedade DEBIDA;

**Cisão total da MEDAPAR (30.12.2009) e a obrigação de compra das ações da MEDABIL pela MEDAPAR, sucedida pela DEBIDA ( 28.12.2009) (1ª etapa)**

xxii) o acórdão recorrido não abordou dois fatos que, por si só, permitem afastar a suposta presença de simulação na caracterização subjetiva da figura do comprador das ações: i) a sucessão da Debida em todas as obrigações e direitos assumidos pela Medapar contraídas após 1º de dezembro de 2009 (item 19 da "Justificação e Protocolo de Cisão Total da Medapar") - fato ocorrido em 30 de dezembro de 2009 e, ii) a existência de obrigação de compra das ações de Arlindo assumida pela Medapar em 28 de dezembro de 2009;

xxiii) a Medapar, por meio da cisão total ocorrida em 30.12.2009, verte para a Medabil somente a participação societária detida na própria Medabil. Portanto, exceto pela participação detida pela Medapar na recorrente, a Debida fica com todo o patrimônio da Medapar, bem como os direitos e deveres de todas as operações ocorridas a partir de 10 de dezembro de 2009, conforme se "Justificação e Protocolo de Cisão Total" da Medapar, parágrafo 5, anexo à "Alteração Contratual" da Debida ocorrida em 30 de dezembro de 2009, em especial em seus parágrafos 16.1, 18 e 19 (fl. 854);

xxiv) a Debida, além de ficar com a integralidade do patrimônio da Medapar (exceto pelo investimento na recorrente), é a titular de todas as operações ocorridas a partir de 10 de dezembro de 2009 em nome da Medapar. O intuito dos sócios era que a Debida passasse a suceder a Medapar em suas funções de holding familiar, atividade que já era exercida pela Debida no ramo imobiliário;

xxv) ocorre que, em 28 de dezembro de 2009, antes de sua cisão total, a Medapar assina com o Sr. Arlindo um "Contrato de Promessa de Compra e Venda de Ações e outras Avenças", de caráter irrevogável e irrevogável, (fls. 864- 896), cujo objeto é a venda da participação societária remanescente de 14% do Sr. Arlindo na recorrente;

xxvi) tendo em vista que "todas e quaisquer operações ocorridas a partir de 1º de dezembro de 2009, mesmo que ainda praticadas em nome da CINDIDA (Medapar)" devem ser refletidas, na Debida, fica claro que as obrigações da Medapar decorrentes da Promessa de Compra e Venda assinada em 28 de dezembro de 2009 foram sucedidas pela Debida, obrigando-a a efetuar a aquisição dos 14% na forma estabelecida no documento. Portanto, mais de 3 anos antes do início

da amortização do ágio e seu aproveitamento fiscal pela recorrente, já era a Debida a obrigada a adquirir as referidas ações;

### **Inexistência de simulação**

xxvii) se havia uma obrigação contratual estabelecida desde 2009 para que a Debida adquirisse as ações, em razão da Promessa de Compra e Venda, a aquisição ocorrida em 2012 pela Debida, adimplindo com a sua obrigação contratual estabelecida há mais de 24 meses antes, não pode ser considerada simulada;

xxviii) o conceito de simulação, por força do art. 110 do CTN, e ó estampado no art. 167 do Cpodigo Civil. Assim, para que esta ocorra é necessário que exista uma aparência externa do negócio jurídico diversa do seu real conteúdo, a qual é dada por umna condição, declaração, confissão ou cláusula falsa. É dizer, genericamente, há dois negócios jurídicos: um aparente e que é revelado; e outro oculto, porém, fiel à verdadeira intenção dos partícipes do negócio. O negócio jurídico aparente, declarado pelas partes, certamente possui uma causa falsa que o embasa; [cita acórdãos do CARF]

xxix) no caso concreto, a obrigação de adquirir as ações era da Debida e já havia pelo menos mais de 24 meses antes da efetiva aquisição, o que revela tratar-se de operação com propósitos extratributários bem definidos, manifestados já em 2009. A Debida simplesmente adimpliu com sua obrigação contratual. Na vigência da Promessa de Compra e Venda, nenhuma outra pessoa poderia adquirir as ações de Adindo, sob pena de descumprimento contratual;

xxx) “o que não seria usual seria a própria empresa adquirir as suas ações. Nesse contexto, considerando-se que a obrigação de adquirir era da Debida, o que poderia ser caracterizado como simulação seria se a própria recorrente registrasse suas próprias ações como de sua propriedade”;

### **Elementos trazidos pela fiscalização e valoração pelo acórdão para a identificação da suposta simulação**

xxxi) a fiscalização aponta que a própria Medabil arcou com todo esforço financeiro pela aquisição de suas próprias ações, ocorre que os recursos foram entregues pela recorrente em nome da Debida que, à época, não possuía recursos e se valeu do caixa da empresa Medabil, capitalizada nese período. “Juridicamente, a operação do pagamento por conta e ordem efetuada pela Medabil, devidamente registrada como um empréstimo, poderia ter como mutuante uma instituição financeira. Entretanto havendo recursos disponíveis dentro do grupo, não faria qualquer sentido econômico buscar um financiamento mais oneroso havendo recursos na sociedade investida”;

xxxii) a fiscalização aponta no livro de registro de ações transferência das ações da Medabil em posse do Sr. Arlindo para a própria Medabil, posteriormente cancelado e, após, novo registro para constar a transferência de ações do Sr. Arlindo para a Debida; trata-se demero equívoco de registro uma vez que os recursos haviam sido transferidos pela recorrente, o que foi prontamente corrigido;

xxxiii) a fiscalização aponta que o contrato entregue à fiscalização entre o Sr. Arlindo e a Debida só foi formalizado e assinado em setembro de 2012 (fls.352/368), embora ele já tivesse recebido

valores em janeiro de 2012 (da própria Medabil); ocorre que a aquisição já estava sob as regras contidas na Promessa de Compra e Venda. Entretanto, no 2º semestre do ano de 2012, com a possibilidade de ingresso de recursos de investidor institucional no grupo (que de fato ocorreu, fls. 897-918), sentiu-se a necessidade de formalizar e resumir todas as bases negociais avançadas;

xxxiv) a fiscalização aponta que o objetivo e justificativa de incorporação parcial da Devida afirmam textualmente que seria para que a empresa ficasse apenas com sua atividade imobiliária e houvesse a transferência de obrigações reconhecidas como estranhas à sua atividade (fl. 63), ou seja, aquisição de participação societária e dívidas vinculadas à referida aquisição; ocorre que a Devida decidiu reestruturar suas atividades após 10 meses da operação de aquisição das ações, a qual foi atribuída como responsabilidade da Devida em razão da cisão total da Medapar, que ocorreu 24 meses antes da aquisição (ou mais de 34 meses antes da cisão parcial da Devida);

#### **Impossibilidade de aplicação da multa de 150%**

xxxv) a multa qualificada de 150% deve ser afastada em razão a de fiscalização não ter produzido provas acerca da existência dos fatos que compõem o suporte fático da norma que define as hipóteses de incidência da multa qualificada; afinal, a conduta subjetiva dolosa, necessária à configuração de fraude ou simulação, não se presume; prova-se, o que não ocorreu nos autos;

xxxvi) ainda que se entenda que a fiscalização desincumbiu-se do ônus probatório, o que só se admite para permitir o debate, a multa qualificada deve ser reduzida por não ter a recorrente agido dolosamente para sonegar, nem para fraudar, inexistindo simulação. Pelo contrário, agiu de forma clara, documentando todas as suas operações; [cita doutrina]

#### **Não incidência dos juros sobre a multa de ofício**

xxxvii) nos termos da legislação que disciplina a matéria (art. 161, do CTN e arts. 43 e 61 da Lei 9.430, de 1996), só é admitida a incidência de multa de juros de mora sobre o valor atualizado do tributo, não sendo autorizada a cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício. [cita julgados do CARF]

xxxviii) Por fim, requer seja julgado procedente o recurso voluntário para o fim de:

- a) pronunciar a nulidade o acórdão recorrido, por evidente preterição do direito de defesa da recorrente; ou sucessivamente;
- b) julgar insubsistentes os lançamentos, nos termos da fundamentação; ou, subsidiariamente;
- c) afastar a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430, de 1996, nos termos da fundamentação; e, em qualquer hipótese;
- d) afastar a exigência dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da fundamentação.

12. É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

13. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

14. Trata-se de auto de infração referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em que foram apuradas as seguintes infrações: i) despesas operacionais indevidas, item III.1 do Relatório de Ação Fiscal; (IRPJ e CSLL); ii) outras receitas – rendimentos indevidamente não tributados, item III.2 do Relatório de Ação Fiscal; (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS); iii) indedutibilidade de despesas de amortização com ágio – Incorporação Devida Empreendimentos Imobiliários, item III.3 do Relatório de Ação Fiscal; (IRPJ e CSLL).

15. Analisaremos cada infração isoladamente. Antes, porém, vejamos as preliminares.

### **Preliminares**

#### **Nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação e violação ao contraditório e ampla defesa e deficiência de fundamentação**

16. Alega a recorrente nulidade do acórdão recorrido em virtude de não ter rebatido todos os argumentos veiculados na impugnação que eram capazes de, em tese, levar a insubsistência do auto de infração o que está em desacordo com o art. 31 do Decreto 70.235, de 1972; art. 489, §1º do Código de Processo Civil bem como acarreta vício de motivação e violação ao contraditório e ampla defesa.

17. A decisão recorrida foi fundamentada e não há que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada e explicita as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

18. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa.

19. No mesmo sentido já se pronunciou este CARF, veja-se:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIÇÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 165.430, de 18.09.2008)

20. De igual forma já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob a égide do Novo Código de Processo Civil:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA

[...]

2. **O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.** A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. [...] (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ – Primeira Seção, DJE 15.06.2018) (Grifo nosso)

## Decadência

21. Aduz a recorrente que todos os supostos fatos geradores ocorridos antes de 09.12.2010 encontram-se homologados por força do artigo 150, §4º do CTN. Alega ainda que ao elencar os fatos geradores mensais nos autos de infração de CSLL e IRPJ, em função da teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, a autoridade fiscal estaria vinculada, portanto, não poderia de um lado, afirmar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é mensal, para fins de lançamento, e, de outro, negar a ocorrência mensal do fato gerador, para não reconhecer a decadência. Por fim, assentou que o acórdão recorrido manifestou-se somente em relação ao IRPJ, fundamentação que não se aplica à CSLL, uma vez que são tributos distintos com fundamentos legais distintos.

22. Inicialmente, importante observar a orientação prevista na Súmula CARF nº 116 – vinculante – no sentido de que “*para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança*”.

23. Dito isso, cumpre salientar que, nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, facultou à pessoa jurídica optar pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano.

24. Portanto, o fato de o auto de infração discriminar valores de forma mensal não tem o condão de determinar a forma de apuração do lucro real, tampouco a data de ocorrência do fato gerador. Essa data é consequência da opção do contribuinte e está prevista em lei. A hipótese alegada pela recorrente é uma tentativa velada de atribuir uma força ao auto de infração, maior do que a prevista em lei, com o intuito de dela se beneficiar. Sem razão.

25. No caso em análise o fato gerador ocorreu em 31.12.2010 e a ciência do auto de infração em 09.12.2015, portanto, conforme decidido no acórdão recorrido, não há que se falar em decadência, seja na forma dos arts. 150, §4º ou 173, I, ambos do CTN.

26. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de

1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

27. Em reforço ao mandamento legal acima, o art. 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99, ao tratar dedutibilidade de amortização de bens e direitos atribui o mesmo tratamento – é dizer a mesma norma de apuração – tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, veja-se:

Art. 13. **Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, **amortização**, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

28. Desde já registro que este entendimento adotado em relação à CSLL é válido para as demais infrações em que houve este mesmo questionamento por parte da recorrente.

29. Ante o exposto rejeito as preliminares.

## Mérito

### **Infração 1: despesas operacionais indevidas, item III.1 do Relatório de Ação Fiscal**

30. Trata-se de glosa de custos/despesas decorrentes de contrato de compartilhamento de custos corporativos, também conhecido como *cost sharing*. Vejamos inicialmente, quais os parâmetros devem ser verificados no compartilhamento de custos/despesas.

31. Oportuno destacar que a livre iniciativa, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, e o princípio da livre concorrência, estampados nos arts. 1º e 170 da Constituição Federal de 1988, respectivamente, aliados à globalização da economia, fizeram com que grupos econômicos, por questões de logística e racionalização econômica, dentre outras, concentrassem custos/despesas em uma única sociedade, os quais seriam rateados posteriormente mediante critérios específicos.

32. Se por um lado, busca-se a otimização de custos/despesas, eficiência logística, não se pode perder de vista os mandamentos fiscais e contábeis que norteiam a dedutibilidade e contabilização de tais custos/despesas.

33. Nessa linha, a Receita Federal por meio do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação – CST 347, de 1970, destaca forma de escrituração das operações como “livre escolha do contribuinte dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade”, ressalva, porém, em bom tom, que haverá impugnação do fisco “quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo”.

34. O referido Parecer, citado inclusive pela recorrente em sua peça recursal, está em consonância com os arts. 299 e 251 do RIR/99 os quais tratam, respectivamente, das despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e do dever de deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Veja-se:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 251. **A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25). (Grifo nosso)

35. Verifica-se, pois, deve haver uma relação harmônica entre o contrato de compartilhamento de custos e as regras fiscais e contábeis.

36. A Receita Federal, ao se pronunciar especificamente sobre o tema, por meio da Solução de Divergência nº 23, de 2013, destaca ser possível a concentração, em uma única sociedade, do “controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada”.

37. Salienta ainda a legitimidade de a sociedade ter um planejamento que vise à obtenção de custos mais baixos, desde que não haja colisão com a legislação fiscal, menciona o citado Parecer Normativo CST nº 347 e estabelece as seguintes condições:

**Solução de Divergência nº 23, de 23 de setembro de 2013**

[...]

15. Assim, a **forma de rateio de despesas** administrativas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, **desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado**

**diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal. [...]**

17. Sendo assim, no que tange ao IRPJ, **despesas administrativas rateadas são dedutíveis se:**

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) **o rateio se der através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;**
- d) o critério de rateio estiver de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- e) **a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.**
- f) **a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.** (Grifo nosso)

38. Partindo da premissa que as operações devem estar de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, bem como devem conduzir a um resultado legítimo, dentre as condições de dedutibilidade das despesas rateadas elencadas acima, destacamos:

- i) tanto a sociedade centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços quanto a empresa descentralizada deve se apropriar tão somente da parcela que lhe caiba de acordo com o critério de rateio;
- ii) a empresa centralizadora, por sua vez, deve contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar;
- iii) a operação deve estar pautada pelos princípios de contabilidade;
- iv) a empresa centralizadora e as empresas descentralizadas devem manter escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

39. Vejamos a seguir o contrato de compartilhamento de custos celebrado entre as contratantes (fls. 488-496):

#### **CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS CORPORATIVOS**

Este Contrato é celebrado em **19/07/2010** (a "Data de Vigência") entre:

**CONTRATANTE 1: MEDABIL SISTEMAS CONSTRUTIVOS S.A.**, sociedade devidamente constituída e validamente existente de acordo com as leis do Brasil, estabelecida em Porto Alegre, RS, Na Av. Severo Dullius, 1395 — 12º andar, Bairro

São João, Brasil, neste ato representada na forma de seu estatuto social atualizado (a "MSC"); e

**CONTRATANTE 2: MEDABIL ENGENHARIA LTDA**, sociedade devidamente constituída e validamente existente de acordo com as leis do Brasil, com sede social na Rua Pinheiro Machado, 87, sala A, Nova Bassano, RS, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 10.686.147/0001-30, neste ato representada na forma de seu Contrato Social atualizado (a "ME"); e

Também conjuntamente designadas neste instrumento como as "Sociedades" ou individualmente a "Sociedade".

#### ARTIGO 4

##### CRITÉRIOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTO E PROCEDIMENTOS DE REEMBOLSO

4.1 Disposições Gerais. Sem prejuízo da Cláusula 3.1 acima, o compartilhamento dos custos será feito considerando os métodos a seguir relacionados:

4.1.1. Pelo critério da Receita Bruta do Grupo MEDABIL: Para as áreas corporativas Indicadas no Anexo I

$$\text{Percentual (x\%)} = \frac{\text{Valor total da Receita Bruta ME}}{\text{Valor total da Receita Bruta Grupo MEDABIL}}$$

Valor de Rateio = (x%) (vezes) o total dos custos corporativos do Anexo I

4.1.2. Pela Alocação direta de custos: Conforme Anexo II, ou seja, considerando o gasto efetivo que cada Sociedade despense nas áreas corporativas de seus recursos humanos e materiais em benefício de cada Sociedade.

[...]

4.1.2 Procedimentos de Reembolso:

4.2.2.1. O total dos valores a serem reembolsados pela Sociedade que não arcar diretamente com o custo relativo aos serviços e gastos compartilhados, obtidos pelos métodos indicados neste contrato, somente serão exigíveis pela Sociedade credora quando, ao término de 36 (trinta e seis) meses de vigência deste Contrato, o total destes custos mensais no período de 3 (três) meses consecutivos, for igual ou superior a 30% (trinta por cento) da Receita Bruta da Sociedade devedora indicados em relatório específico para tanto.

4.2.2.2. Se o total dos custos mensais não atingir o percentual conforme indicado no item 4.2.2.1, o valor devido terá seu vencimento automaticamente prorrogado por mais 36 (trinta e seis) meses, quando a Sociedade devedora estará obrigada a efetuar o reembolso dos custos incorridos até aquela data (ou seja, até o final do 36º mês de vigência deste Contrato), corrigidos monetariamente pelo IGPM/FGV. A Sociedade credora emitirá uma Nota de Débito (a "ND") para documentar o reembolso, o qual poderá ser feito no prazo máximo de 5 (cinco) dias úteis a contar da data de emissão da ND.

[...]

#### ARTIGO 5

##### PRAZO E RESCISÃO

5.1 Este Contrato permanecerá em vigor pelo período de 3 (três) anos **a contar da data de assinatura** deste contrato, podendo ser prorrogado pelas mediante assinatura de termo aditivo.

#### ARTIGO 6

##### DISPOSIÇÕES DIVERSAS

6.6. Vigência: Este Contrato serve para regular a relação de compartilhamento de custos havida entre as Sociedades desde 01/07/2010. [...]

Porto Alegre, RS, 19 de julho de 2010.

40. Inicialmente, verifica-se que a data de vigência do contrato é a partir de 19.07.2010, portanto, o compartilhamento de custo corporativo anterior a esta data carece de validade. Em relação aos critérios de rateio, observa-se a existência de dois métodos, quais sejam:

i) **método receita bruta**, para as áreas corporativas especificadas no Anexo I do contrato (compras, comerciais, diretoria comercial, engenharia de orçamentos, dentre outras);

ii) **método alocação de custos**, para as áreas corporativas e percentuais especificados no Anexo II do contrato (tecnologia da informação, 2%; jurídico, 5%; contábil/fiscal 8%, dentre outras).

41. Acerca dos valores a serem reembolsados, o contrato dispõe que estes somente serão exigíveis pela Sociedade credora após 36 meses de vigência do contrato, quando os custos mensais no período de 3 meses consecutivos, for igual ou superior a 30% da receita bruta da Sociedade devedora; prorrogados por mais 36 meses, no caso de os custos não atingirem o parâmetro especificado.

42. A seguir, o que apurou a autoridade fiscal.

43. Conforme consta do Relatório de Ação Fiscal, Medabil Soluções Construtivas S/A, doravante Medabil, ora recorrente, iniciou suas atividades em 1967 e ao longo do tempo incorporou outras empresas e cindiu-se algumas vezes em outras empresas formando o grupo empresarial denominado Medabil, no qual a recorrente assume posição de controladora. Dentre as empresas do grupo consta Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda., constituída em 2009, à época com o nome de Medabil Engenharia Ltda., doravante ME.

44. A autoridade fiscal constatou na contabilidade da ME a ausência de escrituração de despesas/custos como folha de pagamento, controles de execução e andamento dos projetos, água, luz, telefonia, dentre outros. Intimada acerca desse fato, informou tratar-se de "serviços corporativos" realizados pelas áreas corporativas do grupo Medabil, bem como que havia um centro de custo compartilhado de serviços, conforme contrato de compartilhamento de custos celebrado entre as partes (fls.482).

45. Ao analisar as despesas/custos da recorrente (fls. 658) e o contrato de compartilhamento de custos, em específico a cláusula 4.2.2.1 – que trata do reembolso, conforme visto acima – a autoridade fiscal apurou que nenhuma despesa ou custo contabilizado pela controladora Medabil, que seria de responsabilidade da controlada ME, no período fiscalizado de 2010 a 2013, foi expurgado da base de cálculo tributável para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pela controladora. Intimada, novamente, a Medabil informou que “*não foram localizados registros contábeis de expurgo das despesas do período de 07/2013 a 12/2013, nos termos Contrato de Compartilhamento de Custos Corporativos de 19/09/10. Em relação aos demais períodos não caberiam registros contábeis de expurgo por não ter implementado as condições para tanto*” (fls. 38-41).

46. Destacou ainda a autoridade fiscal que:

**A controladora misturou critérios de reembolso com critérios contábeis e fiscais.** A cláusula contratual diz respeito a reembolso e não à responsabilização contábil e tributária de despesas; e não poderia ser diferente, uma vez que contratos particulares não têm o poder de modificar ou afastar quaisquer definições tributárias.

A empresa poderia só cobrar efetivamente o reembolso de sua controladora de acordo com o previsto no contrato entre ambas, o que não ocorreu, mas deveria ter excluído ou expurgado de seus resultados para fins de apuração de tributos sempre que uma despesa ou custo fosse realizado em favor de outra empresa, mesmo sendo do mesmo grupo empresarial. (Grifo nosso)

47. Assim, os valores apurados pela fiscalização foram acrescidos ao lucro da Medabil título de glosas de despesas operacionais, para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

48. O voto condutor do acórdão recorrido ao enfrentar a matéria salientou que o fundamento da autoridade fiscal para constituir o crédito tributário foi a constatação de despesas não necessárias na apuração do lucro líquido da impugnante, nos termos dos arts. 248, 251 e 299 do RIR/99. Apontou o princípio da competência, previsto no art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976 como um dos princípios basilares da ciência contábil e de observância obrigatória pela então impugnante.

49. Destacou ainda que a ora recorrente não apresentou escrituração correspondente aos lançamentos contábeis dos atos diretamente relacionados com o rateio de cada uma das despesas por esta apropriadas em sua integralidade, conforme entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro de 2013.

50. E ao manter a glosa das despesas, assim concluiu:

Dessa forma, sem o necessário registro contábil das operações decorrentes de contrato de rateio de despesas entre a impugnante e sua controlada, como determinam as Leis supracitadas, as referidas “despesas” não poderiam reduzir o lucro líquido da impugnante, para fins de apuração do IRPJ, com fundamento apenas em disposição contratual. Destaca-se que não houve, segundo constatado pela autoridade fiscal, o reembolso à impugnante, de acordo com a previsão contratual entre esta e a controlada, o que nos leva a concluir pela manutenção da referida glosa de despesas.

51. Novamente, a recorrente aduz que a fiscalização imputou regras aplicáveis ao Lucro Real à base de cálculo da CSLL indistintamente, apontando no "Enquadramento Legal" do respectivo auto de infração o artigo 57 da Lei nº 8.981/95. Nessa linha, o acórdão recorrido, ao manter esse ponto da autuação teria violado, novamente, a “Teoria dos Motivos Determinantes” ao substituir os motivos determinantes do ato administrativo de autuação por novos motivos, de forma a inovar o objeto da autuação, o que é vedado.

52. Sobre esse ponto reitero o posicionamento deste Relator, quando da análise das preliminares, no sentido de que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Em reforço tem-se ainda o art. 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99.

53. De acordo com o posicionamento da recorrente são os critérios de reembolso acordado entre as partes é que deve servir para que a contabilização seja efetuada de forma adequada, respeitando-se, inclusive, o princípio de competência. A recorrente afirma ainda: “ora, é o que pactuado contratualmente que determina o que ocorre no mundo dos fatos e o que deve ser contabilizado”.

54. Nessa mesma esteira aponta que a fiscalização parte de uma premissa equivocada, para chegar a uma conclusão também equivocada – no sentido de que os custos seriam “*de responsabilidade da Medabil Soluções Técnicas Construtivas Ltda. (Medabil Engenharia)*”, quando, na realidade, esses custos eram suportados pela recorrente, nos termos do “*Contrato de Compartilhamento de Custos Corporativos*” firmado entre as empresas. Defende a recorrente que, nos termos das cláusulas “4.2.2.1” e “4.2.2.2”, do referido contrato, a controlada somente estaria obrigada a efetuar o reembolso dos custos incorridos após 36 meses. É dizer, os custos e despesas eram de responsabilidade da recorrente até que a condição suspensiva ocorresse, transferindo, por força do contrato, o ônus econômico daqueles custos/despesas.

55. Tal raciocínio, além de fazer letra morta do art. 123<sup>1</sup> do CTN, desconsidera completamente art. 251 do RIR/99, citado acima, no sentido de que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

56. Os artigos 7º e 67 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, reproduzidos nos artigos nº 251 e 274 do Decreto nº 3000, de 1999 – Regulamento do imposto de renda – RIR/99, dispõem que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e que o lucro líquido do exercício deve ser apurado com observância da Lei nº 6.404, de 1976.

**DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977**

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância **das leis comerciais e fiscais**.

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. [RIR/99: arts . 251 e 274] (Grifo nosso)

57. O art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, por sua vez, estabelece que na apuração do resultado do exercício deve ser observado o regime de competência:

**LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976.**

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

---

<sup>1</sup> CTN. Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

58. Com base na legislação acima tem-se que a regra geral para fins de apuração do lucro real é o regime de competência, salvo disposição que especifique o contrário. Portanto, não é o critério de reembolso que determina o momento da contabilização.

59. Inclusive, nesse sentido se posicionou a Receita Federal na Solução Divergência citada acima no sentido de que a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços deve apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe caiba de acordo com o critério de rateio, bem como contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

60. *In casu*, conforme planilha abaixo, verifica-se que do custo total apurado pela Medabil, sociedade centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, os valores rateados para ME pelos métodos receita bruta e alocação de recursos deveriam ter sido expurgados de sua contabilidade para não influenciarem no resultado, haja vista que tais valores, pelo critério de rateio firmado em contrato, não lhe pertencem.

Período	Custo total	Medódo de rateio		Total mensal	Período	Custo total	Medódo de rateio		Total mensal
		Rec. Bruta	Aloc. recursos				Receita Bruta	Aloc. recursos	
jan/10	2.183.146,80	20.468,42	88.840,16	109.308,58	jan/12	1.921.801,32	70.770,05	77.961,96	148.732,01
fev/10	1.612.560,55	105.342,35	56.650,11	161.992,46	fev/12	2.187.319,30	114.500,18	105.284,97	219.785,15
mar/10	1.964.603,22	24.210,31	59.109,45	83.319,76	mar/12	2.337.719,05	282.880,47	62.516,47	345.396,94
abr/10	1.833.943,36	102.715,70	50.745,75	153.461,45	abr/12	2.498.242,83	109.942,27	91.472,69	201.414,96
mai/10	2.143.952,72	148.811,56	52.720,42	201.531,98	mai/12	1.979.670,36	191.676,03	73.547,52	265.223,55
jun/10	2.350.390,57	34.227,40	64.065,06	98.292,47	jun/12	4.044.223,19	652.855,70	99.053,61	751.909,31
jul/10	2.499.226,35	72.287,97	59.489,80	131.777,76	jul/12	2.696.218,56	141.773,30	76.944,29	218.717,59
ago/10	2.158.833,03	85.424,86	42.547,31	127.972,17	ago/12	2.551.439,15	98.011,00	106.125,18	204.136,18
set/10	1.856.702,12	114.257,22	62.188,41	176.445,62	set/12	2.701.875,82	162.812,12	66.810,68	229.622,80
out/10	2.299.271,30	235.178,36	58.568,79	293.747,15	out/12	3.135.111,22	178.532,62	72.995,96	251.528,58
nov/10	2.188.743,94	101.680,62	82.694,65	184.375,27	nov/12	2.156.428,76	91.822,39	109.405,60	201.227,99
dez/10	5.714.394,97	641.840,98	104.323,97	746.164,95	dez/12	0,00	0,00	190.280,39	190.280,39
Total	<b>28.805.768,93</b>	<b>1.686.445,74</b>	<b>781.943,88</b>	<b>2.468.389,62</b>	Total	<b>28.210.049,56</b>	<b>2.095.576,12</b>	<b>1.132.399,32</b>	<b>3.227.975,44</b>
jan/11	1.860.814,55	179.838,06	68.355,10	248.193,16	jan/13	2.782.614,24	348.492,67	67.643,18	416.135,86
fev/11	2.235.775,81	433.482,31	55.726,76	489.209,06	fev/13	2.975.409,39	187.030,27	121.069,76	308.100,02
mar/11	2.001.661,00	308.726,82	80.267,97	388.994,79	mar/13	2.147.850,49	203.890,31	137.170,74	341.061,05
abr/11	2.021.852,84	425.038,67	79.996,22	505.034,89	abr/13	2.105.500,26	81.578,12	258.868,32	340.446,44
mai/11	2.528.735,97	212.325,78	55.175,87	267.501,65	mai/13	1.959.162,93	92.951,35	92.230,62	185.181,98
jun/11	2.354.886,17	184.043,16	8.421,88	192.465,04	jun/13	2.049.160,95	13.142,51	79.308,31	92.450,82
jul/11	779.240,87	53.028,09	76.896,16	129.924,25	jul/13	3.224.571,14	9.522,30	103.856,51	113.378,80
ago/11	4.052.379,76	295.343,49	73.261,40	368.604,89	ago/13	2.414.507,37	1.588,87	78.528,95	80.117,82
set/11	3.209.960,01	71.985,98	71.148,19	143.134,17	set/13	2.774.191,26	8.189,01	83.670,54	91.859,54
out/11	2.262.213,83	33.041,46	61.340,85	94.382,31	out/13	2.506.599,51	0,00	103.925,36	103.925,36
nov/11	2.969.627,06	30.930,03	80.498,87	111.428,90	nov/13	4.029.352,82	0,00	0,00	0,00
dez/11	1.686.180,89	31.516,31	167.219,03	198.735,34	dez/13	3.123.591,62	0,00	0,00	0,00
Total	<b>27.963.328,76</b>	<b>2.259.300,15</b>	<b>878.308,30</b>	<b>3.137.608,45</b>	Total	<b>32.092.511,98</b>	<b>946.385,41</b>	<b>1.126.272,28</b>	<b>2.072.657,69</b>

61. Tais valores estão em consonância com os apresentados pela Medabil às fls. 658. Ressalte-se que apuramos uma divergência de valores no ano-calendário 2012, entretanto, deve prevalecer o valor glosado pela fiscalização, uma vez que é menor.

62. Do exposto, tendo em vista que as despesas/custos da ME, não foram expurgados da contabilidade da Medabil para que não repercutissem no lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com razão a autoridade fiscal ao efetuar a glosa.

### **Infração 2: outras receitas – rendimentos indevidamente não tributados, item III.2 do Relatório de Ação Fiscal**

63. Esta infração está relacionada à anterior. Segundo a autoridade fiscal, Medabil, detentora de 99,99% do capital social da ME, teria recebido lucros distribuídos acima do limite permitido por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, os quais estariam majorados pelos valores correspondentes às despesas apuradas na infração anterior.

64. Relata a autoridade fiscal que a ME optou pela tributação na forma do lucro presumido, de forma que não necessitaria ter contabilidade completa para a apuração do valor tributável ou para distribuição de lucros se esse fosse limitado ao lucro presumido descontados os tributos apurados.

65. Observa, porém, que a possibilidade legal de distribuição de lucros em valor superior ao calculado na forma do parágrafo anterior está condicionada à demonstração na escrituração contábil, com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o lucro presumido. Ocorre que os lucros apurados por ME não contemplaram as despesas que foram objeto de glosa na Medabil, o que resultou em um lucro maior que o devido.

66. Após constatar que a controlada ME distribuiu todos os lucros apurados nos anos-calendário 2011 a 2013 e que 99,99% foram distribuídos para Medabil assentou:

No entanto, esse lucro apurado na controlada Medabil Soluções Técnicas Construtivas (Medabil Engenharia) **estava majorado pelos valores de despesas não contabilizadas**, conforme demonstrado no item anterior; **dessa forma, a controlada distribuiu um valor que não poderia ser caracterizado como lucro e muito menos poderia ser recebido por Medabil Soluções Construtivas S/A como isento de tributação de IRPJ (e CSLL reflexo)**, conforme os artigos 219 e 664 do Decreto 3000/99 (RIR/99).

Sendo assim, **existem valores que na verdade representam outras receitas e não lucros recebidos pela Medabil Soluções Construtivas, os quais não sofreram tributação de espécie alguma**. Tais valores estão sujeitos à tributação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no âmbito dos tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil — RFB. (Grifo nosso)

67. Nessa linha, tendo em vista que Medabil recebeu 99,99% dos lucros distribuídos por sua controlada ME, a autoridade fiscal aplicou esse percentual sobre as despesas referentes à infração anterior para fins de apuração de receitas não tributadas, as quais foram consideradas

recebidas nos meses em que houve recebimento dos lucros considerados inexistentes. Esta infração refletiu tanto no IRPJ e CSLL quanto no PIS e na COFINS.

68. Ao se pronunciar sobre essa infração o acórdão recorrido pontuou que o total de receitas auferidas por Medabil e ME foram reconhecidos apenas em ME, entendeu que Medabil recebeu sua proporção de receita como se lucros distribuídos fossem. Entendeu ainda não se tratar de duplicidade de cobrança, uma vez que esta infração ocorreu após a apuração do lucro líquido e anterior antes de tal apuração. Veja-se:

Como o total de receitas auferidas por serviços prestados pela impugnante e pela controlada foram apenas nesta reconhecidas (cf. notas fiscais emitidas pela controlada às Fls. 498 a 505), aquela recebeu efetivamente a sua proporção de receita como se lucros distribuídos fossem, como constatado pela autoridade fiscal (Fls. 662 a 664), sem adicioná-la ao lucro líquido como determina o art. 664, parágrafo único, do RIR/99 supracitado.

Não se trata, como quer fazer crer a impugnante, de cobrança em duplicidade com a das "despesas operacionais indevidas". Nesta, a infração cometida pela impugnante ocorrera antes da apuração do seu lucro líquido, conforme já analisado neste voto. Naquela, a infração ocorreu após a apuração do lucro líquido, ao receber valores distribuídos por sua controlada a título de lucros distribuídos, quando, em verdade, trata-se de receitas próprias, as quais não foram reconhecidas pela impugnante para fins de tributação do IRPJ, PIS e COFINS.

69. A recorrente, por sua vez, alega que ao alocar contabilmente as despesas da recorrente para minorar o seu lucro e chegar à conclusão de que as distribuições de dividendos foram efetuadas em excesso, atribuindo-se esse excesso como "outros rendimentos", a fiscalização tributa duas vezes o mesmo evento econômico: i) quando não reconhece a dedutibilidade da despesa incorrida (e efetivamente paga) pela Recorrente (infração 1); e ii) quando arbitrariamente infere que o valor distribuído "em excesso" – valor das despesas incorridas pela recorrente – são outros rendimentos pagos à recorrente; trata-se de bis in idem, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio; trata-se de um raciocínio circular que deve ser aqui quebrado.

70. Inicialmente, oportuno observar que a fundamentação legal utilizada pela autoridade fiscal e corroborada pelo acórdão recorrido, art. 664 do RIR/99, refere-se a resultados apurados até 31 de dezembro de 1994; o que não é o caso dos autos. Entretanto, embora incorreto, entendo que o mero enquadramento legal equivocado, a depender da situação, não é suficiente para insubsistência do lançamento.

71. Por outro, entendo também não proceder a alegação da contribuinte no sentido de se tratar do mesmo evento econômico. Tem-se no caso em análise, duas infrações distintas: i) glosa despesas indevidas, a infração anterior e, ii) distribuição de valores a título de lucro acima do limite legal. A controvérsia, portanto, neste caso, cinge-se a verificar como deve ocorrer a tributação de valores distribuídos como se lucros fossem.

72. Com o advento da Lei nº 9.249, de 1995 os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, ficaram isentos de imposto de renda. Veja-se:

Lei n.º 9.249, de 1995

Art. 10. **Os lucros ou dividendos** calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base **no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda** na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. (Grifo nosso)

**73.** A Receita Federal ao tratar da matéria no art. 48 da Instrução Normativa – IN SRF n.º de 1997, em relação à pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, estabeleceu dois limites de isenção: i) o lucro presumido diminuído dos impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; ii) o lucro efetivo comprovado mediante escrituração contábil elaborada com observância da lei comercial.

**74.** Na hipótese de excesso de distribuição de lucro apurado com base na escrituração contábil, dispõe a referida IN que esse valor deve ser imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, sujeito à incidência de imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais. No caso de inexistência de reservas ou lucros acumulados a tributação deve ocorrer no beneficiário pessoa física, de acordo a tabela progressiva mensal, nos termos da Lei n.º 7.713, de 1998. Veja-se:

**Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997**

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º **A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.**

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei N.º 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei N.º 9.250, de 1995. (Grifo nosso)

**75.** A IN, entretanto, não tratou da tributação de valores excedentes ao lucro passível de distribuição no caso de beneficiário pessoa jurídica. Tendo em vista que esse valor não pode ser caracterizado como lucro distribuído, uma vez que em desacordo com a escrituração contábil, bem como excede ao lucro presumido acrescido dos tributos devidos, entendo que deve ser tratado como pagamento sem causa. O que significa dizer que a tributação deve ocorrer

exclusivamente na fonte na pessoa jurídica que efetuou o pagamento e não no beneficiário, nos termos do art. 61 da Lei 8.981, de 1995. Veja-se:

**Lei nº 8.981, de 1995**

Art. 61. **Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte**, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º **A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991. (Grifo nosso)

76. Observe-se que a Receita Federal, alguns anos após a referida IN nº 93, de 1997 também chegou à mesma conclusão, ao dispor exatamente nesse sentido no art. 238<sup>2</sup>, §4º da IN nº 1700, de 2017.

77. Ante tais fundamentos considero que os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da infração “outras receitas – rendimentos indevidamente não tributados” devem ser cancelados.

**Infração 3: indedutibilidade de despesas de amortização com ágio – incorporação Debida Empreendimentos Imobiliários, item III.3 do Relatório de Ação Fiscal**

78. Segundo a autoridade fiscal as operações societárias (cisão parcial e incorporação) realizadas por Debida Empreendimentos Imobiliários Ltda., doravante Debida, e Medabil objetivaram legitimar dedutibilidade de despesas de amortização com ágio para fins de IRPJ e CSLL.

79. Essas operações societárias, continua a autoridade fiscal, visaram “mascarar” o evento real, qual seja, aquisição das próprias ações pela Medabil, evento cuja despesa com amortização de ágio é indedutível. A simulação teria ocorrido em virtude de os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, matriz legal do artigo 386 do RIR/99, permitirem a dedutibilidade de ágio nos casos de fusão, incorporação ou cisão.

---

<sup>2</sup> Instrução Normativa RFB, nº 1700, de 2017

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013. [...]

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

80. A controvérsia cinge-se, portanto, a verificar se a recorrente teria adquirido suas próprias ações e deduzido o respectivo ágio, o que é vedado pela legislação de regência.

81. Vejamos, inicialmente, o regime do ágio no ordenamento jurídico brasileiro vigente à época da ocorrência do fato gerador<sup>3</sup>.

82. O ágio foi regulamentado inicialmente pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em seus artigos 20 e seguintes, os quais foram reproduzidos nos artigos 385, 386, 387 e 426 do Decreto nº 3.000, de 1.999 – RIR/99.

83. Nos termos da legislação de regência, o custo de aquisição de investimento sujeito a avaliação pelo valor do patrimônio líquido deve ser desdobrado em: i) investimento – valor referente à participação no patrimônio líquido da sociedade adquirida à época da aquisição; e ii) ágio ou deságio, valor referente à diferença entre o custo de aquisição do investimento e valor do item anterior.

84. O ágio registrado deverá indicar como fundamento econômico dentre as seguintes hipóteses: i) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior 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. Veja-se:

**Decreto nº 3.000, de 1.999 – RIR/99**

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)

---

<sup>3</sup> Houve significativas alterações com o advento da Lei nº 12.973/2014 as quais não se aplicam ao caso em análise.

85. Regra geral, o ágio registrado em sociedade adquirente de participação societária é dedutível somente na alienação ou liquidação do investimento<sup>4</sup>. Assim, nos termos do art. 391 do RIR/99, até a realização do ágio, mediante alienação ou liquidação, eventual amortização na escrituração contábil deve ser adicionada ao lucro real e controlada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para utilização posterior.

**Decreto nº 3.000, de 1.999 – RIR/99**

Amortização do Ágio ou Deságio

Art. 391. As contrapartidas da **amortização do ágio** ou deságio de que trata o art. 385 **não serão computadas na determinação do lucro real**, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento** (art. 426). (Grifo nosso)

86. Com o advento da Lei nº 9.532, de 1997, decorrente da Medida Provisória nº 1.602, de 1997, matriz legal do art. 386 do RIR/99, permitiu-se a amortização do ágio, com fundamento em rentabilidade futura da investida, no caso de a sociedade absorver o patrimônio de outra sociedade em virtude de incorporação, cisão ou fusão, mesmo no caso de algum desses eventos ocorrer de forma reversa.

**Decreto nº 3.000, de 1.999 – RIR/99**

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

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):

[...]

III - **poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja** o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior [**rentabilidade futura**], **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;**

[...]

§ 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.** (Grifo nosso)

87. A exposição de motivos da MP nº 1.602, de 1997, origem da Lei nº 9.532, de 1997, elenca como um dos objetivos da regulamentação restringir as hipóteses de aproveitamento fiscal do ágio apenas “*aos casos reais*, ou seja, impedir operações fictícias com vistas a obter ganhos tributários mediante expediente nada ortodoxos:

---

<sup>4</sup> Art. 33 do DL 1.598, de 1977.

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "**planejamentos tributários**", vêm utilizando o **expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária** mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às **hipóteses de casos reais**, tendo em vista o **desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo**. (Grifo nosso)

88. Portanto, para fins de amortização do valor do ágio, a sociedade deve absorver o patrimônio de outra pessoa jurídica, mediante incorporação, cisão ou fusão, ainda que de forma reversa, e o fundamento econômico do ágio deve ser rentabilidade futura.

89. No caso em análise, a autoridade fiscal não questionou o laudo de avaliação em relação à rentabilidade futura, assim a questão de fundo é verificar se houve absorção de patrimônio de outra sociedade ou patrimônio próprio.

90. A seguir, para melhor entendimento dos fatos, as etapas das operações que deram origem ao ágio.

#### **1ª etapa: venda de ações da Medabil para Medapar e cisão total da Medapar com versão parcial para Debida**

91. Em novembro de 2009, Medabil apresentava a seguinte composição acionária: Sr. Arlindo Bilíbio, 22,35% e Medapar Administração e Participações Ltda., doravante Medapar, 77,65%. Os sócios da Medapar são Lourdes Bilíbio, César Bilíbio, Lires Bilíbio e Márcio Bilíbio, doravante família Bilíbio (sem a participação do Sr. Arlindo Bilíbio).

92. Em 03.11.2009, o Sr. Arlindo aliena parte de suas ações da Medabil para Medapar, permanece com 14% e a Medapar com 86%.

93. Em 30.12.2009 Medapar é extinta mediante cisão total, parte do patrimônio é vertido para a própria Medabil, com ajuste proporcional na participação acionária dos sócios da família Bilíbio, e a parte restante vertida para Debida, na qual a Medapar detinha 51% do capital (fls. 850).

94. A seguir quadro da composição societária da Medabil, Medapar e Debida.

Composição da Medabil Soluções Construtivas S.A - Medabil			
Acionistas	2008 a 02.11.2009	03.11 a 30.12.2009	31.12.09 a 15.01.2012
Medapar	77,64	86,00	-
<b>Arlindo Bilíbio</b>	22,35	14,00	<b>14,00</b>
Lourdes Bilíbio	-	-	44,72
Cesar Bilíbio	-	-	13,76
Lires Bilíbio	-	-	13,76
Márcia Bilíbio	-	-	13,76
Total	100,00	100,00	100,00

Composição da Medapar		Composição da Debida		
Sócios	2007 a 2009	Sócios	2008 a 30.11.2009	01.12.09 a 2013
Lourdes Bilíbio	52,00	Medapar	51,00	
Cesar Bilíbio	16,00	Lourdes Bilíbio	1,00	27,52
Lires Bilíbio	16,00	Cesar Bilíbio	16,00	24,16
Márcia Bilíbio	16,00	Lires Bilíbio	16,00	24,16
Total	100,00	Márcia Bilíbio	16,00	24,16
		Total	100,00	100,00

### 2ª etapa: venda de ações do Sr. Arlindo à Debida

95. Em 16.01.2012 o Sr. Arlindo vende, com ágio, o restante de suas ações da Medabil (14%) para a Debida com recebimento da primeira parcela no ato da negociação e o restante em 5 parcelas anuais consecutivas com vencimento sempre em janeiro de cada ano, a partir de janeiro de 2013 (fls. 353). O contrato viria a ser assinado somente em **05.09.2012** e apresenta os seguintes valores:

PL da Medabil em 31.12.2011	102.751.393,99
Ações do Sr. Arlindo (14% do PL)	14.385.195,16
Valor pago pela aquisição das ações pela Debida	106.480.672,88
Ágio na aquisições das ações pela Debida	92.095.477,72
Parcela paga em 16/01/2012	10.313.442,05
Parcela vencimento 15/01/2013-14-15-16-17	19.233.446,17

### 3ª etapa: cisão parcial da Debida com incorporação por Medabil

96. Em 01.11.2012, Debida, cujos sócios são os mesmos da Medabil, mediante cisão parcial verte parcela do seu patrimônio para Medabil, parcela esta que engloba os valores do investimento e ágio da Medabil adquiridos do Sr. Arlindo, bem como os valores a pagar dessa operação, conforme “Balanço Patrimonial da Parcela Cindida da Debida”, veja-se (fls.73):

Ativo Circulante	
Caixa	100,00
Ativo Não Circulante — Investimentos	
Investimento — Medabil Sistemas Construtivos S/A	27.244.626,82
<b>Ágio sobre investimentos Medabil Sistemas Construtivos S/A</b>	<b>92.095.532,88</b>
<b>TOTAL ATIVO</b>	<b>119.340.259,70</b>
Passivo Circulante	
<b>Provisão Arlindo Bilibio, re.compra e venda de ações (curto prazo)</b>	<b>20.456.146,22</b>
Passivo Não-Circulante	
Provisão Medabil	10.313.442,05
<b>Provisão Arlindo Bilibio, re.compra e venda de ações (longo prazo)</b>	<b>81.824.584,77</b>
Patrimônio Líquido	
<b>Lucros Acumulados</b>	<b>6.745.986,66</b>
Capital Social	100,00
<b>TOTAL PASSIVO</b>	<b>119.340.259,70</b>

97. Consta do “Protocolo Justificativa de Cisão Parcial” de Debida a busca por maior eficiência administrativa e gestão de recursos na realização de sua atividade fim – atividade imobiliária – “com transferência para Medabil de obrigações contraídas pela Debida desvinculadas da referida atividade”. Nesse ponto, vê-se a própria Debida reconhecer obrigações referentes à aquisição das ações da Medabil do Sr. Arlindo como estranhas ao seu objeto social. Veja-se (fls. 63):

Protocolo Justificativa de Cisão Parcial

Objetivo: **justificativa**: A presente operação tem o intuito de promover a reestruturação operacional e societária da Debida por meio de realização de um cisão parcial desproporcional, vertendo parte de seu patrimônio para a Medabil. Como resultado dessa operação proposta, pretende-se promover maior eficiência na administração e gestão dos recursos da Debida, **remanescendo a Debida realizando precipuamente sua atividade imobiliária, com transferência para a Medabil de obrigações contraídas pela Debida desvinculadas à referida atividade.** (Grifo nosso)

#### 4ª etapa: amortização do ágio por Medabil

98. Após incorporar parcela do patrimônio cindido da Debida, Medabil ajusta sua composição acionária proporcionalmente à participação de seus acionistas e inicia a amortização do ágio para fins de IRPJ e CSLL em janeiro de 2013.

99. Embora Medabil contabilize mensalmente parcelas de amortização de ágio e de reversão da provisão de ágio – lançamentos que se anulam –, na apuração anual a exclusão é feita via LALUR (fls. 637).

100. Diante desse cenário, a autoridade fiscal entendeu ter a recorrente adquirido suas próprias ações e deduzido o respectivo ágio, o que é vedado pela legislação de regência; assim, considerou indedutível a despesa com amortização de ágio.

101. A decisão de primeira instância manteve indedutibilidade das despesas com ágio sob os seguintes fundamentos:

Pois bem. A despeito da formalização do contrato de compra e venda de ações celebrado entre DEBIDA e o Sr. Arlindo (Fls. 352 a 368), bem como das informações sobre a titularidade das referidas ações no Livro de Registro de Ações, as provas colhidas nos presentes autos pela autoridade fiscal, quais sejam, os comprovantes de transferência bancária feitas pela própria impugnante ao Sr. Arlindo Bilíbio (Fls. 519 a 521), a escrituração contábil da sociedade DEBIDA (Livro Diário às Fls. 667), o referido contrato de compra e venda confirmam que o negócio jurídico compra e venda de ações ocorreu em 16/01/2012, com pagamento pelas ações da impugnante realizado pela própria impugnante, cujos sócios são os mesmos da sociedade incorporada.

Além do mais, conforme já relatado, na escrituração da impugnante, o valor que correspondia ao “empréstimo” feito à DEBIDA para o pagamento de aquisição de suas próprias ações, mantido no passivo da incorporada, foi lançado em rubrica contábil que mantém registros alusivos aos pagamentos realizados pela impugnante ao Sr. Arlindo Bilíbio.

Ainda, conforme já relatado, após a incorporação, a impugnante emitiu novas ações após o cancelamento da mesma quantidade recebida por incorporação da DEBIDA, utilizada para viabilizar a amortização indevida do ágio.

Destarte, ao contrário do afirmado pela impugnante, o negócio jurídico compra e venda de ações realizou-se efetivamente entre o Sr. Arlindo e a impugnante, adquirindo suas próprias ações, não havendo que se falar na DEBIDA como proprietária das ações da MEDABIL. E aproveitamento de despesas com amortização de ágio para dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da aquisição das próprias ações não tem previsão legal.

102. Feitas essas considerações, prossigo no exame da questão posta ao crivo deste CARF.

103. Vejamos o cenário completo da composição acionária da Medabil desde a alienação de parte das ações do Sr. Arlindo para a Medapar até a cisão parcial seguida de incorporação da Debida:

Composição da Medabil Soluções Construtivas S/A - Medabil*					
Acionistas	2008 a 02.11.2009	03.11 a 30.12.2009	31.12.2009 a 15.01.2012	16.01 a 30.10.2012	01.11 a 007.11.2012
Medapar	77,64	86,00	-	-	-
<b>Arlindo Bilíbio</b>	22,35	14,00	<b>14,00</b>	-	-
Lourdes Bilíbio		-	44,72	44,72	52,00
Cesar Bilíbio		-	13,76	13,76	16,00
Lires Bilíbio		-	13,76	13,76	16,00
Márcia Bilíbio		-	13,76	13,76	16,00
<b>Debida Empreendimentos</b>		-	-	<b>14,00</b>	-
Total		100,00	100,00	72,24	100,00

\* Fonte: DIPJ, Termo de transferência de ações e contrato de compra e vendas (fls. 666)

104. Inicialmente os sócios da Medabil eram Sr. Arlindo e Medapar, cujos sócios eram família Bilibio. Após, tem-se alienação de parte das ações do Sr. Arlindo para a Medapar, seguida da extinção desta, com aumento proporcional na participação acionária da família Bilibio, desta feita na Medabil. Em seguida Sr. Arlindo aliena, com ágio, suas ações para Debida, cujos sócios, nessa data, também são a família Bilibio. O passo final foi a cisão parcial da Debida com incorporação pela Medabil.

105. Ora, se a intenção do Sr. Arlindo era alienar suas ações da Medabil e a intenção dos demais sócios da Medabil era adquirir tais ações por que não fizeram uma negociação direta em vez de recorrer à Debida? A meu ver, para criar o suporte fático para dedução da despesa com ágio. Se a negociação fosse direta não haveria a possibilidade legal de dedução do ágio.

106. Daí o motivo de a própria Debida ter reconhecido no protocolo de cisão que a dívida referente à aquisição das ações da Medabil do Sr. Arlindo lhe era estranha, afinal seu objeto social é empreendimentos imobiliários. A Debida funcionou como veículo para que o ágio fosse criado e posteriormente transferido para a Medabil e deduzido como despesa.

107. A recorrente alega, como um de seus argumentos centrais, a existência de um "Contrato de Promessa de Compra e Venda de Ações e outras Avenças", de caráter irrevogável e irrevogável, (fls. 864- 896), assinado em 28 de dezembro de 2009 entre o Sr. Arlindo e a Medapar, cujo objeto era a venda da participação societária remanescente de 14% do Sr. Arlindo na Medabil. Com a extinção da Medapar, com efeito, suas obrigações foram assumidas pela Debida.

108. Nesse sentido, continua a recorrente, desde 28 de dezembro de 2009, Debida tinha a obrigação de adquirir as ações do Sr. Arlindo, ou seja, mais de 3 anos antes da amortização do ágio.

109. Ocorre que mesmo na referida promessa de compra e venda é possível verificar que o ator principal é própria Medabil. Situação que se manteve no contrato de compra e venda entre o Sr. Arlindo e a Debida, conforme veremos mais adiante. Nesse ponto, oportuno não perder de vista que, com exceção do Sr. Arlindo, os sócios de ambas as sociedades são os mesmos.

110. Vejamos algumas cláusulas da referida promessa de compra e venda em que figuram como partes na qualidade de promitente vendedor, Arlindo Bilibio, na qualidade de promitente compradora Medapar e na qualidade de interveniente anuente Medabil.

111. Inicialmente, veja-se que a Medapar e a Medabil funcionam no mesmo endereço e andar, a diferença é a indicação de uma sala para uma delas:

1.1. **ARLINDO BILIBIO**, [...]("Arlindo" ou "Promitente-Vendedor");

II. E de outro lado, na qualidade de Promitente-Compradora:

2.1. **MEDAPAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.**, **sociedade limitada**, sociedade limitada, com sede na **cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, na Avenida Severo Dullius, n.º 1.395, 12.º andar, sala A**, inscrita no

CNPJ/MF sob o n.º 06.209.816/0001-06, [...] neste ato representada na forma de seu Contrato Social ("Medapar" ou "**Promitente-Compradora**");

III. E, na qualidade de interveniente-anuente:

3.1. **MEDABIL SISTEMAS CONSTRUTIVOS S.A.**, sociedade por ações, com sede na **cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, na Rua Severo Dullius, n.º 1395, 12.º andar**, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 94.638.391/0001-6, neste ato representada na forma de seu Estatuto Social ("**Medabil**" ou "**Companhia**"). (Grifo nosso)

112. O preço total a ser pago pela Medapar, promitente compradora, ao Sr. Arlindo, promitente vendedor, deverá ser deduzido pelo valor dos dividendos ou juros sobre capital próprio pagos pela própria Medabil ao promitente vendedor:

**3.4. Do Preço de Compra das Ações Aplicável à Aquisição por Implemento da Condição. O preço total a ser pago pela Promitente-Compradora pela aquisição das Ações Arlindo nos termos deste Capítulo III é de R\$ 93.800.000,00 (noventa e três milhões e oitocentos mil reais), valor este que será reduzido pelo valor dos dividendos ou juros sobre o capital próprio que venham a ser eventualmente pagos pela Companhia [Medabil] ao Promitente-Vendedor conforme o disposto na Cláusula 6.1 ("Preço de Compra no Implemento da Condição"). O Preço de Compra no Implemento da Condição será pago pela Promitente-Compradora ao Promitente-Vendedor em 6 (seis) parcelas anuais, iguais e consecutivas, vencendo-se a primeira no dia 15 (quinze) de janeiro de 2012 e as demais no mesmo dia e mês dos anos subseqüentes, observadas as condições descritas nas Cláusulas 3.4.1 a 3.9 abaixo:**

**3.4.1. Nas hipóteses em que a Companhia optar em pagar juros sobre capital próprio como alternativa de pagamento de dividendos o Promitente Vendedor terá o direito de optar entre a redução do preço pelo valor do dividendo ou dos juros de capital próprio, comunicando a Promitente Compradora com antecedência mínima de 5 (cinco) dias antes da data de deliberação da matéria pelos acionistas da Companhia.**

[...]

#### **VI. DO CRÉDITO DO PROMITENTE-VENDEDOR CONTRA A COMPANHIA INTERVENIENTE DE DIVIDENDOS**

**6.1. Os lucros acumulados não distribuídos pela Companhia até a presente data, no valor de R\$ 60.055.000,00 (sessenta milhões e cinquenta e cinco mil reais) relativos aos exercícios sociais anteriores à presente data, bem como os lucros que venham a ser apurados pela Companhia a partir desta data, relativos aos exercícios sociais encerrados após a presente data, serão creditados, na Data do Fechamento, aos acionistas da Companhia na proporção de sua participação no capital social, sendo que, caso não seja realizado um Evento de Liquidez no prazo de 24 (vinte e quatro) meses a contar desta data, com a alienação da totalidade das Ações Arlindo, os dividendos que competirem ao Promitente-Vendedor ser-lhe-ão pagos em moeda corrente nacional até a Data do Fechamento por Implemento da Condição.**

**6.1.1. Os valores pagos pela Companhia ao Promitente-Vendedor a título de dividendos, na forma da Cláusula 6.1 acima, serão deduzidos do Preço de Compra.** (Grifo nosso)

113. Medabil, na condição de interveniente, figura ainda como responsável solidária, sem benefício de ordem, por todas as obrigações assumidas pela Medapar, bem como qualquer passivo que venha a ser eventualmente imputado ao Sr. Arlindo, garantindo-lhe inclusive patrocínio de sua defesa e pagamento de eventual condenação:

## IX. OUTRAS OBRIGAÇÕES

[...]

9.2. **A Companhia, na capacidade de Interveniente Garantidora declara-se devedora solidária e sem benefício de ordem das obrigações assumidas pela Promitente-Compradora** relativamente ao pagamento das parcelas do preço descritas na Cláusula 3.4, relativamente ao principal e a todos os acréscimos que porventura venham a ser devidos nos termos deste Contrato.

[...]

9.3. **Em caso de alienação das Ações Arlindo à Medapar em razão do Implemento da Condição, nos termos do Capítulo III, o Promitente-Vendedor não responderá por nenhum passivo ou exigência de qualquer natureza**, incluindo, mas não limitando, aqueles de natureza tributária, civil, comercial, administrativa, trabalhista e previdenciária, que tenham origem em ato ou fato gerador, ou mesmo omissão, passado, presente ou futuro, seja principal, decorrente dele ou acessório, independentemente do momento em que se tornar exigível da Companhia, **ficando o Promitente-Vendedor eximido pela Promitente-Compradora e pela Companhia de qualquer responsabilidade a esses títulos.** [...]

9.3.1. Nos casos de **eventual exigência**, por **terceiros**, **diretamente contra o Promitente-Vendedor, de qualquer passivo da Companhia**, ou exigência previsto na Cláusula 9.3, **assumem a Promitente-Compradora e a Companhia a integral responsabilidade pelos ônus do patrocínio de sua defesa e do pagamento de quaisquer valores objeto de condenação**, inclusive os decorrentes do processo, independentemente de sua denúncia à lide. Não sendo voluntariamente cumprida a obrigação prevista nesta Cláusula 9.3.1, caberá ao Promitente-Vendedor direito de regresso. (Grifo nosso)

114. Por fim, consta das disposições gerais que no caso de a promitente compradora transferir obrigações decorrentes do referido contrato para qualquer terceiro, inclusive a obrigação de pagamento do preço de compra, Medabil continuará como garantidora e devedora solidária, sem benefício de ordem. Nesse sentido, qualquer notificação acerca do negócio deverá ser enviada para o endereço da Medabil:

## XII. DISPOSIÇÕES GERAIS

12.2 [...] É facultado à Promitente-Compradora, independentemente da obtenção de consentimento do Promitente-Vendedor, **transferir a terceiros todas as suas obrigações decorrentes do presente Contrato, inclusive a obrigação de pagamento do Preço de Compra** no Implemento da Condição, hipótese em que a **Companhia permanecerá como garantidora e devedora solidária**, sem benefício de ordem, das parcelas do Preço de Compra ainda devidas na data da cessão, devendo o instrumento de cessão conter referência ao presente instrumento e a assunção de todas as obrigações pelo cessionário, sem qualquer ressalva. A transferência pela Promitente-Compradora será notificada ao Promitente-Vendedor.

[...]

12.3. Avisos. Quaisquer avisos, comunicações e/ou notificações com relação às transações previstas neste Contrato deverão ser feitos através de carta com aviso de recebimento, fax, telegrama ou através de meios registrados ou canais judiciais, e deverão ser endereçadas às partes nos seguintes endereços:

**Se à Promitente-Compradora ou à Companhia: Medabil Sistemas Construtivos S.A. At.: Srs. [César Bilibio e Lires Bilibio] Rua Severo Dullius, nº 1395, 12º andar, 90200-310 — Porto Alegre, RS**

115. O que se vê nas cláusulas da referida promessa de compra e venda é a interveniente – Medabil – assumindo todo o protagonismo do negócio, inclusive como garantidora solidária do pagamento do preço. O que de fato ocorreria com a extinção da Medapar e a assunção de suas obrigações e direitos pela Debida, posteriormente incorporada por Medabil.

116. As cláusulas acima, principalmente as de garantias foram ratificadas, desta feita, no contrato de compra e venda entre o Sr. Arlindo e a Debida (fls. 352-368).

117. Destacamos a seguir a cláusula em que o Sr. Arlindo, na qualidade de vendedor, recebe como parte do preço créditos de dividendos junto à Medabil, o que confirma o pagamento pela Medabil na compra suas próprias ações, tal qual na promessa de compra e venda elencada acima:

### III. PREÇO DE AQUISIÇÃO

#### 3.1. PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO.

O preço de compra total pela aquisição das Ações é de R\$ 106.480.672,88 (cento e seis milhões, quatrocentos e oitenta mil, seiscentos e setenta dois reais e oitenta e oito centavos) (o "Preço de compra"). **O Preço de compra será pago pela Compradora ao Vendedor mediante TED (Transferência Eletrônica Disponível) para a conta-corrente nº [o], de titularidade do Vendedor**, mantida junto à agência [o] do Banco nº [o], Banco [o], em 6 (seis) parcelas anuais e consecutivas, sendo a primeira no valor de R\$ 10.313.412,05 (dez milhões, trezentos e treze mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e cinco centavos) já paga na Data do Fechamento e as 5 (cinco) demais parcelas no valor de R\$ 19.233.446,17 (dezenove milhões, duzentos e trinta e três mil, quatrocentos e quarenta e seis reais e dezessete centavos) [...]

[...]

### V. DO CRÉDITO DO VENDEDOR CONTRA A COMPANHIA INTERVENIENTE DE DIVIDENDOS

5.1. **O Vendedor declara que recebeu a quantia total de R\$ 8.920.004,12** (oito milhões, novecentos e vinte mil, quatro reais e doze centavos) **que inclui todos os seus créditos existentes na Data de Fechamento**, a saber:

(a) R\$ 758.184,91 (setecentos e cinquenta e oito mil, cento e oitenta e quatro reais e noventa e um centavos) relativos a dividendos declarados até 2008 e não pago até a Data do Fechamento;

(b) R\$ 2.128.519,21 (dois milhões, cento e vinte e oito mil, quinhentos e dezenove reais e vinte e um centavos) relativos a juros sobre capital próprio relativos ao exercício de 2009 e não pagos até a Data do Fechamento;

(c) R\$ 6.033.300,00 (seis milhões e trinta e três mil e trezentos reais) relativos dividendos decorrentes de lucros acumulados em exercícios anteriores a 2012, ou seja, até 31 de dezembro de 2012.

5.2. **O Vendedor outorga à Companhia e à Compradora a mais ampla, rasa, irrevogável e irretroatável quitação, para nada mais reclamar da Companhia no que tange a pagamento de dividendos e juros sobre capital próprio, no presente ou no futuro.**

118. Realizados os atos formais, bastou à Debida adquirir as ações do Sr. Arlindo, com ágio; posteriormente, mediante cisão seguida de incorporação, transferi-lo para Medabil.

119. Nesse contexto, conforme demonstrado acima, entendo restar evidenciado que a aquisição das ações do Sr. Arlindo, de fato, ocorreu por parte da Medabil. Daí a autoridade fiscal

ter apontado os seguintes elementos:

i) no livro de registro de transferência de ações da Medabil há um cancelamento de 16.01.2012, com a transferência das ações da Medabil em posse do Sr. Arlindo para a própria Medabil e, em seguida, consta o mesmo registro, porém com a transferência de ações do Sr. Arlindo para a Debida;

i.i) a recorrente alega tratar-se de mero equívoco de registro uma vez que os recursos haviam sido transferidos pela recorrente, o que foi prontamente corrigido;

ii) lançamentos contábeis na Debida demonstram que o valor do primeiro pagamento ao Sr. Arlindo por suas ações foi contabilizado em contrapartida de obrigação junto à Medabil, ou seja, a Medabil desembolsou os recursos financeiros para pagamento ao Sr. Arlindo pela aquisição de suas próprias ações; nesse sentido, apurou duas transferências eletrônicas bancárias da Medabil para o Sr. Arlindo (fls. 519-521);

Data	Cód.Conta	Conta	Débitos	Créditos	Histórico
16/01/2012	131010000000010	AGIO S/INVEST MEDABIL SIST CONST	92.095.532,88		REF CONTRATO COMPRA VENDA ACOES MEDABIL ARLINDO BY DEBIDA
16/01/2012	131010000000009	MEDABIL SISTEMAS CONSTRUTIVOS	14.385.140,00		REF CONTRATO COMPRA VENDA ACOES MEDABIL ARLINDO BY DEBIDA
16/01/2012	226000000000006	ARLINDO BILIBIO		76.933.784,66	REF CONTRATO COMPRA VENDA ACOES MEDABIL ARLINDO BY DEBIDA
16/01/2012	216020000000006	ARLINDO BILIBIO MEDABIL SISTEMAS		19.233.446,17	REF CONTRATO COMPRA VENDA ACOES MEDABIL ARLINDO BY DEBIDA
16/01/2012	228000000000002	MEDABIL SISTEMAS CONSTRUTIVOS		10.313.442,05	REF CONTRATO COMPRA VENDA ACOES MEDABIL ARLINDO BY DEBIDA

ii.i) alega a recorrente que a Debida não possuía recursos à época, assim, utilizou recursos disponíveis e menos onerosos dentro do grupo. Saliencia ainda ter sido o pagamento feito por conta e ordem e registrado como empréstimo, o qual poderia ter como mutuante uma instituição financeira.

120. A meu ver, a reestruturação societária realizada pelo grupo comandado pela família Bilíbio tratou-se, na verdade, de mera roupagem jurídica - arranjo tributário - com finalidade exclusiva de constituir de forma artificiosa um ágio que jamais existiria caso as negociações ocorressem de forma independente. Basta verificar o “antes” e o “depois”, ou o filme completo, se assim preferir, conforme elencado acima, para se constatar que tudo se resumiu à saída do Sr. Arlindo do Grupo. Entretanto, se sua saída ocorresse de forma natural, ou seja, com a simples alienação de suas ações, não haveria suporte fático para a dedução do ágio. Daí a arquitetura do então arranjo tributário.

121. Nesses termos, considero legítima a glosa da despesa com ágio.

### Simulação e multa qualificada

122. Segundo a recorrente, se havia uma obrigação contratual estabelecida desde 2009 para que a Debida adquirisse as ações do Sr. Arlindo, em razão de Promessa de Compra e Venda, o adimplemento dessa obrigação contratual em 2012 pela Debida não poderia ser considerada simulada.

123. Ademais, continua a recorrente, o conceito de simulação, por força do art. 110 do CTN, e ó estampado no art. 167 do Código Civil. Assim, para que esta ocorra é necessária a existência de uma aparência externa do negócio jurídico diversa do seu real conteúdo, a qual é dada por uma condição, declaração, confissão ou cláusula falsa. É dizer, genericamente, há dois negócios jurídicos: um aparente e que é revelado; e outro oculto, porém, fiel à verdadeira intenção dos partícipes do negócio. O negócio jurídico aparente, declarado pelas partes, certamente possui uma causa falsa que o embasa. O que não é o caso.

124. No tocante à multa qualificada de 150%, sustenta o seu afastamento em razão da ausência de provas, uma vez que a conduta subjetiva dolosa, necessária à configuração de fraude ou simulação, não se presume. Ademais, para fins de argumentação, salienta não ter agido dolosamente nem para sonegar, nem para fraudar, inexistindo simulação; pelo contrário, agiu de forma clara, documentando todas as suas operações.

125. A meu ver, sem razão a recorrente. Explico.

126. Nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal – CF, Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado<sup>5</sup>. Tem-se na hipótese uma questão de hierarquia normativa, ou seja, prevalência das normas tributárias estampadas de forma expressa ou implícita na CF.

127. Entretanto, a CF não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, o instituto da simulação para definir ou limitar competência tributária, o que significa dizer que ao interpretar o CTN é possível extrair desse instituto definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Privado.

128. Nesse sentido, o intérprete da legislação tributária não está adstrito ao conceito de simulação previsto no Código Civil<sup>6</sup>, tal qual aduz a recorrente. Nesse ponto, oportuno destacar que até mesmo entre os civilistas há divergências ao conceituar simulação, como observa Marciano Seabra de Godoi<sup>7</sup> ao tratar do conceito *restritivo* e *amplo e causalista* de simulação:

O **entendimento tradicional na doutrina brasileira** é o de que a **simulação** só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura,

<sup>5</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

<sup>6</sup> ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 96.

<sup>7</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 49, n. 194, p. 135-136, abr./jun. 2012. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496582>

algum *fato* ou um *dado* concreto que se mostra falso (p. ex. declara-se que o preço de venda de um imóvel é de R\$ 500 mil, mas o vendedor recebe do comprador de fato R\$ 1 milhão). [...]

**Essa visão considera a divergência entre a *vontade interna* e a *vontade manifesta* como o principal requisito da simulação.** [...] Segundo essa concepção, que pode ser considerada como *restritiva*, somente há simulação se as partes mentem sobre fatos ou sobre dados concretos, escondendo-os ou inventando-os, total ou parcialmente, qualitativa ou quantitativamente.

Contudo, **o conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso.** Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos civilistas definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão *causalista*. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo” (PEREIRA, 2005, p. 505). A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico (CLAVERÍA GOSÁLBEZ, 1998). (Grifo nosso).

129. A meu ver, a simulação deve ser analisada no sentido amplo, ou seja, o fato de o negócio jurídico estar formalmente documentado e alinhado ao texto legal não significa que seus efeitos sejam legítimos perante o fisco, embora o sejam perante as partes envolvidas. Nesse cenário, a existência, ou não, da simulação implica analisar a essência do negócio jurídico, sem a lente restritiva do Código Civil, conforme autorizado pelo art. 110 do CTN. Uma vez verificado que a aparente “congruência” do negócio jurídico está vinculada ao único objetivo econômico que é evitar ou reduzir tributo, estar-se-á diante de um grande indício de simulação.

130. Na hipótese, o Direito não pode ficar preso às amarras da literalidade da lei. Ante o seu dinamismo, modifica-se a norma, é dizer, em razão de nova interpretação do texto legal, extrai-se novo significado que atenda aos anseios dos novos desafios propostos. Afinal, a realidade caminha muito mais rápido do que a norma e mais ainda do que o texto legal. Daí o conceito amplo de simulação estar mais alinhado ao Direito e consentâneo com a realidade atual.

131. No cenário atual, na era da globalização, do mundo digital, são comuns arranjos tributários extremamente sofisticados, porém artificiosos, com várias fusões, incorporações, cisões, não raro envolvendo pessoas jurídicas sediadas no exterior, bem como em países com tributação favorecida. Tudo isso com o objetivo único de evitar ou reduzir o pagamento de tributo, porém, de forma artificiosa. Nesse novo cenário, em que há o cumprimento formal da lei, caso os fatos sejam analisados sob a lente restritiva do Direito Privado não há que se falar em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da artificialidade. Ressalto, porém, a legitimidade e importância do planejamento tributário e das reorganizações societárias, seja no cenário interno ou externo, o que se reprova é o uso artificioso de tais institutos.

132. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco e permitir o planejamento tributário artificioso, o que seria

uma forma injusta e desigual de exigir o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos<sup>8</sup>.

133. *In casu*, tem-se um arranjo tributário em que a aparente congruência do negócio jurídico – aquisição das ações do Sr. Arlindo pela Devida e posterior cisão seguida de incorporação pela Medabil –, na verdade, objetivou única e exclusivamente evitar/reduzir IRPJ e CSLL. Trata-se de “ágio” que em situações independentes jamais ocorreria.

134. Oportuno destacar ainda que o transcurso de mais de 24 meses – desde assinatura da promessa de compra e venda até a dedução do ágio – não tem o condão de legitimar uma operação artificialista perante o fisco. A roupagem jurídica atribuída aos fatos não suplanta a essência simulatória do negócio jurídico.

135. Conforme citado anteriormente na exposição de motivos da MP nº1.602, de 1997, origem da Lei nº 9.532, de 1997, a hipótese de aproveitamento fiscal do ágio deve restringir-se “*aos casos reais*” e não a operações artificiosas, constituídas formalmente na letra da lei, mas materialmente ao arrepio desta. Nesse sentido, agiu corretamente a autoridade fiscal ao qualificar a multa por entender haver “*fraude com a simulação dos fatos apresentados*”.

136. Nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, “*fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*”.

137. Extraí-se da segunda parte do dispositivo acima que a fraude também se caracteriza como ação dolosa tendente a excluir ou modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal de modo a evitar ou reduzir o montante do tributo devido.

138. Ao elaborar um cenário – arranjo tributário – com vistas a transparecer para o fisco ter havido uma reorganização societária legítima, tratou-se na verdade de ato simulado, vez que o objetivo era tão somente criar suporte fático para a dedutibilidade do ágio. Ao agir com consciência e vontade, a recorrente modificou características essenciais da ocorrência do fato gerador as quais impactaram diretamente na redução do montante devido de IRPJ e CSLL, o que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

### **Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

139. Sustenta a recorrente, nos termos da legislação de regência, não haver autorização para cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

---

<sup>8</sup> Sobre o dever fundamental de pagar tributos conferir: GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos em tempos de crise fiscal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Coords.). O dever fundamental de pagar impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 229-264.

140. Em relação a esta matéria este CARF consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme súmula vinculante n.º 108. Veja-se:

**Súmula CARF n.º 108**

**Incidem juros moratórios**, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, **sobre o valor correspondente à multa de ofício**. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (Grifo nosso).

## Conclusão

141. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar somente os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da infração “outras receitas – rendimentos indevidamente não tributados”, item III. 2 do Relatório de Ação Fiscal. Mantida as demais infrações, bem como a multa qualificada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior