



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.724182/2015-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.141 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PROFFITO HOLDING PARTICIPACOES S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOBSERVÂNCIA.

Não existe inovação de critério jurídico, quando a autoridade julgadora concorda com a acusação fiscal, mas apresenta argumentos subsidiários que corroboram e complementam o seu entendimento

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ÁGIO INTERNO. EMPRESA VEÍCULO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os requisitos previstos nos artigos 7º, inciso III e 8º da Lei nº 9.532/97 são autorizadores da amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura. São eles: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; e iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida.

Restando suficientemente comprovado nos autos o atendimento adequado a todos os requisitos, não deve subsistir a glosa fiscal equivocada em enquadrar tal operação idônea como aparente abuso de planejamento fiscal, ainda mais sem efetiva comprovação do alegado

IRPJ E CSLL. CUSTOS OU DESPESAS COMPROVADOS. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis os custos e as despesas que, pela sua própria natureza se relacionam com as atividades operacionais da empresa, desde que estejam devidamente escrituradas e comprovadas com documentação adequada a efetiva necessidade e realização

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Augusto Carvalho de Souza** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado)

**RELATÓRIO**

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário de 2010, nos valores totais de R\$ 15.629.407,49 e R\$ 5.686.330,56 respectivamente.

O auto de infração foi dividido por tributo, sendo identificadas 03 (três) infrações:

- 1) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DESPESAS DESNECESSÁRIAS – Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo
- 2) AMORTIZAÇÃO – VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS – Amortização indedutível em função da natureza da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo
- 3) MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – Falta de PAGAMENTO DO Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

A infração 2) AMORTIZAÇÃO – VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS foi devido a exclusões de despesas de amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL consideradas indevidas decorrente da incorporação da pessoa jurídica **EGEC PAR II** pela **PROFFITO**.

A infração de 1) DESPESAS DESNECESSÁRIAS ocorreu devido a identificação pela autoridade fiscal da escrituração de uma despesa de R\$ 1.040.000,00 referente à um aditivo de contrato de locação no qual consta na cláusula a expressão: “a título de mera liberalidade ...”, sendo, por isso, considerada indedutível.

A cobrança de 3) MULTA OU JUROS ISOLADOS foi determinada em função da infração de amortização indedutível, tendo em vista que o contribuinte apurou o lucro com base em estimativas mensais e sendo os valores das exclusões realocadas provocando a falta de recolhimento.

A impugnação foi apresentada tempestivamente, sendo relatada pela autoridade julgadora de primeira instância da seguinte forma:

#### **DOS FATOS E DOS AUTOS**

*a. Alega que ECISA ENGENHARIA, COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A. (ECISAENG) e ECISA PARTICIPAÇÕES S.A. (ECISAPAR) detinham 100% do capital social de EGEC PAR II, que, por sua vez, adquiriu de terceiros a ela não vinculados e mediante pagamento de ágio, 100% do capital social da IMPUGNANTE (anteriormente denominada GRAÚNA HOLDING PARTICIPAÇÕES LTDA.), conforme Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças<sup>1</sup>, de 18.05.2007, e Livro Registro de Transferência de Ações Nominativas (DOC. 02). Em 31.03.2008, a IMPUGNANTE incorporou EGEC PAR II e, em razão disso, ECISAENG e ECISAPAR passaram a ter investimentos diretos na IMPUGNANTE (REESTRUTURAÇÃO), que passou a deduzir o ágio acima referido, nos termos do art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997;*

*b. Relata que, ao analisar os efeitos societários, contábeis e fiscais da REESTRUTURAÇÃO, a fiscalização entendeu que: (a) ela (REESTRUTURAÇÃO) teria ocasionado o surgimento de ágio; (b) no ano-calendário de 2010, a IMPUGNANTE teria deduzido da base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) as despesas decorrentes da amortização desse ágio; e (c) essa dedutibilidade não seria permitida porque o ágio amortizado teria surgido de uma operação interna e sem efetivo pagamento (a incorporação de EGEC PAR II por sua controlada);*

*c. Cita trechos do TVF;*

*d. Segue narrando que, ainda de acordo a fiscalização, a IMPUGNANTE, no ano-calendário de 2010, teria indevidamente considerado como dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas de R\$ 1.040.000,00 relativas a ressarcimentos efetuados em favor de locatária de loja comercial em empreendimento {shopping center} de propriedade da IMPUGNANTE. Segundo o Termo de Constatação Fiscal anexo aos AUTOS (TERMO), os referidos ressarcimentos não seriam necessários à*

*atividade da IMPUGNANTE e à manutenção de sua fonte produtora de renda, requisitos estes obrigatórios para a dedutibilidade de despesas, nos termos dos arts. 249, I, e 299 e 300 do Decreto n° 3.000, de 26.03.1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), e do Parecer Normativo (PN) da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) n° 32, de 17.08.1981;*

*e. Anota que, em razão das supostas infrações cometidas pela IMPUGNANTE (itens 2.3, 2.5 e 2.6, acima), a fiscalização lavrou os AUTOS para dela exigir o recolhimento de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2010, com acréscimo de juros moratórios e multa de 75%. Tendo em vista a glosa das despesas mencionadas em 2.3 e 2.5, acima, a fiscalização entendeu, ainda, que houve pagamento a menor de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no decorrer do ano-calendário de 2010, razão pela qual foram também lançadas nos AUTOS multas isoladas previstas no inciso II, alínea "b", do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27.12.1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n° 11.488, de 15.06.2007, correspondentes a 50% das estimativas que, supostamente, deixaram de ser recolhidas pela IMPUGNANTE naquele período;*

#### **DA IMPUGNAÇÃO CONJUNTA**

*f. Afirma que a fiscalização, com base nos mesmos elementos de prova e em um único MPF, lavrou dois autos de infração, nos quais exige IRPJ e CSLL, com acréscimo de juros moratórios e multa de 75%, e multa isolada de 50%. Assim, ante essa correspondência entre os AUTOS e, ainda, o fato de que eles foram reunidos em um único processo para julgamento conjunto, por força do que dispõe o parágrafo primeiro do art. 9º do Decreto n° 70.235/72, e o art. 10 da Portaria da RFB n° 666/08, a IMPUGNANTE esclarece que aquilo que for arguido na presente impugnação deverá ser aplicado, indistintamente, aos autos de infração de IRPJ e CSLL, salvo quando expressamente vinculado a apenas um destes tributos, devendo ser todos os referidos AUTOS considerados impugnados;*

#### **DO APROVEITAMENTO FISCAL DE ÁGIO E DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO**

*g. Frisa que o TERMO descreve os efeitos societários e contábeis da incorporação de EGEC PAR II pela IMPUGNANTE para sustentar que essa operação teria dado surgimento ao ágio amortizado pela IMPUGNANTE. Segundo a fiscalização, a dedutibilidade fiscal das despesas decorrentes da amortização desse ágio não poderia ser reconhecida porque ele (ágio) decorreria de uma operação interna e sem pagamento efetivo (a incorporação entre empresas do mesmo grupo - mais especificamente, a incorporação de EGEC PAR II pela IMPUGNANTE). A fiscalização parece desconhecer os efeitos societários e contábeis de uma incorporação tal como a realizada entre a EGEC PAR II e a IMPUGNANTE. Com o objetivo de demonstrar os equívocos cometidos na lavratura dos AUTOS, algumas digressões acerca das incorporações de empresas se fazem necessárias;*

*h. Esclarece que a incorporação é a operação pela qual uma sociedade (a incorporadora) absorve o patrimônio de outra (a incorporada), sucedendo-lhe em*

*todos seus bens direitos e obrigações (art. 227 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 - LSA). As incorporações são usualmente tratadas por "horizontais" e "verticais". Nas operações do primeiro grupo, a incorporadora não participa do capital da incorporada, cabendo-lhe emitir ações representativas de aumento - de capital (decorrente da absorção do acervo líquido da incorporada) para atribuí-las aos acionistas da incorporada. Nas do segundo, a incorporadora já é titular da totalidade das ações da incorporada e neste caso, a operação não acarreta necessariamente aumento de capital da incorporadora, mas simples substituição de suas ações da incorporada pelo acervo líquido que representam. Há também as incorporações "inversas" ou "reversas", em que a empresa destinatária do investimento incorpora a titular do investimento. Nas "incorporações reversas", a investida (incorporadora) sucede a investidora (incorporada) nos bens, direitos e obrigações que lhe são transferidos, dentre eles os investimentos da investidora (incorporada) na investida (incorporadora). Em contrapartida do recebimento do acervo líquido da investidora (incorporada), cabe à investida (incorporadora) aumentar seu capital e entregar as ações representativas desse aumento aos acionistas da investidora (incorporada). Ou seja, também nas incorporações reversas ocorre o aumento de capital. Nas incorporações reversas, contudo, a investida (incorporadora) passa a ter ações representativas de seu próprio capital (provenientes da incorporada), que são canceladas no próprio ato ou, opcionalmente, mantidas em tesouraria, na hipótese de a investida (incorporadora) dispor de lucros ou reservas suficientes à subsistência das ações (art. 30, § 1º, "b", da LSA). Ou seja, nas incorporações reversas ocorre um aumento de capital - para a emissão de ações destinadas aos acionistas da investidora (incorporada) - e uma subsequente redução parcial de capital, para cancelamento das ações representativas do próprio capital da investida (incorporadora), caso a mesma não possa ou não queira mantê-las em tesouraria. Em alguns casos, esse aumento de capital já é realizado por valores líquidos (i.e. já descontado o valor correspondente ao investimento da incorporadora na incorporadora), o que dispensa a referida redução de capital. Nos termos do art. 21 da Lei nº 9.249, 26.12.1995, em vigor na época da REESTRUTURAÇÃO, a pessoa jurídica que tivesse seu patrimônio absorvido- em virtude de incorporação deveria levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos poderiam ser avaliados pelo seu valor contábil ou de mercado. Ou seja, a incorporadora poderia receber em aumento de capital acervo líquido da incorporada avaliado a valor contábil ou de mercado;*

*i. Alega que, no caso concreto, a REESTRUTURAÇÃO importou na incorporação reversa de EGEC PAR II pela IMPUGNANTE. Assim, a IMPUGNANTE recebeu o acervo de EGEC PAR II, aumentando o seu próprio capital social pelo valor do patrimônio líquido de EGEC PAR II, já descontado do montante do seu investimento na própria IMPUGNANTE, com a consequente emissão de ações em favor de ECISAPAR e ECISAENG (antigas quotistas de EGEC PAR II). Nos termos do item 2.2 do Protocolo e Justificação de Incorporação de EGEC PAR II pela IMPUGNANTE (DOC. 03), o patrimônio líquido da EGEC PAR II foi avaliado e*

recebido pela IMPUGNANTE por valores contábeis. Ou seja, a operação foi realizada com base nos valores contábeis da incorporada, hipótese também aventada pelo art. 21 da Lei nº 9.249/95;

j. Afirma que, como expressamente constou do TERMO, a REESTRUTURAÇÃO importou apenas: (i) na "versão do acervo líquido da EGEC PAR II para a PROFFITO", acervo este avaliado a valor contábil e que já considerava o ágio objeto da anterior aquisição da própria IMPUGNANTE, conforme mencionado em 2.1, acima; (ii) conseqüente aumento "do capital social da PROFFITO" em "R\$ 159.427.058,74 (cento e cinquenta e nove milhões, quatrocentos e vinte e sete mil, cinquenta e oito reais, setenta e quatro centavos)", equivalente ao patrimônio líquido da EGEC PAR II já descontado do valor do investimento na própria IMPUGNANTE, "o qual passou a ser de R\$ 196.048.656,74 (cento e noventa e seis milhões, quarenta e oito mil, seiscentos e cinquenta e seis reais, setenta centavos)"; e (iii) "emissão de 89.271.592 (oitenta e nove milhões, duzentas e setenta e uma mil, quinhentas e noventa e duas) ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, pelo preço de emissão de R\$ 1,78587 por ação, fixado de acordo com as disposições do artigo 170, § 1º, da Lei nº 6.404/76, com base no valor de patrimônio líquido contábil da PROFFITO, conforme aprovado pela Assembleia Geral Extraordinária realizada em 31.03.2008, tudo de acordo com o disposto no Protocolo e Justificação";

k. Sustenta ser impossível que a incorporação de EGEC PAR II pela IMPUGNANTE tenha dado origem ao ágio cuja amortização fiscal foi glosada pela fiscalização. A versão do acervo líquido de EGEC PAR II a valor contábil, o conseqüente aumento do capital social da IMPUGNANTE e a entrega de ações às antigas quotistas de EGEC PAR II pelo valor desse aumento não deram origem a qualquer ágio, mas apenas refletiram os efeitos ordinários de qualquer operação dessa natureza. Ao adquirir a IMPUGNANTE, EGEC PAR II contabilizou seus investimentos na mesma pelo método da equivalência patrimonial (MEP), desdobrando o custo do investimento de forma a indicar o correspondente valor de patrimônio líquido contábil (PLC) e ágio, na medida em que pagou pelo investimento valor superior ao de seu PLC. Esse procedimento era então imposto pelo art. 385 do RIR;

l. Argumenta que o registro de ágio depende, necessariamente, da aquisição de um investimento por preço superior ao de seu PLC; por outro lado, à época, seu montante sempre correspondia à parcela do preço que excedesse aquele valor. No caso concreto, pode-se dizer que ocorreram duas aquisições tendo por objeto investimentos na IMPUGNANTE (PROFFITO): (i) uma aquisição por EGEC PAR II, mediante operação de compra e venda; e (ii) outra pela própria IMPUGNANTE, mediante sucessão de todos os bens, de EGEC PAR II, a quem incorporou, dentre os quais figuravam investimentos nela própria, a IMPUGNANTE (ver itens 4.7. e seguintes). Assim, a incorporação importou em que se transferissem para IMPUGNANTE investimentos nela própria que sequer foram registrados no seu ativo, por força do § 5º do art. 182 da LSA (ver item 4.8.) e o ágio já mencionado

*em (i) do item anterior, que passou a ter o tratamento previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e da Instrução Normativa nº 11, de 10.02.1999. Apenas isso;*

*m. Reclama que a fiscalização, contudo, sugere que o ágio amortizado pela IMPUGNANTE teria surgido com a própria operação de incorporação da EGEC PAR II e que, portanto, ele (ágio) decorreria de operações entre empresas do mesmo grupo (EGEC PAR II e IMPUGNANTE) e sem pagamento efetivo;*

*n. Cita trecho do TVF;*

*o. Destaca que o equívoco, como já demonstrado, é patente. Aliás, é lógico que uma operação de incorporação vertical ou reversa (como a ora analisada) ocorre entre empresas do mesmo grupo econômico, eis que as partes envolvidas são sempre investidora e investida, e sem efetivo desembolso. O negócio referido em (i), acima, gerou efetivamente o registro de ágio; já a operação mencionada em (ii) não gerou nem poderia ter gerado, por vários motivos, sendo um deles porque as ações da IMPUGNANTE foram por ela adquiridas por valor correspondente ao de seu PLC acrescido do ágio pago por EGEC PAR II, ou seja, pelo valor contábil das ações no ativo da incorporada (ver item 4.14.). A acusação de que o ágio amortizado pela IMPUGNANTE decorreria de uma operação efetuada entre empresas do mesmo grupo e sem pagamento efetivo jamais poderia ser verificada a partir da análise da operação de incorporação da EGEC PAR II, já que, repita-se à exaustão, dela não poderia decorrer o surgimento de ágio;*

*p. Aduz que a operação em questão (qual seja, incorporação de EGEC PAR II pela IMPUGNANTE). apenas viabilizou a dedução da amortização de um ágio que surgiu em momento anterior, quando da aquisição da IMPUGNANTE junto a terceiros, conforme mencionado no item 2.1, acima. Negar aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 à REESTRUTURAÇÃO sob a alegação de que tal ágio surgiria coma incorporação de empresas pertencentes a um mesmo grupo seria o mesmo que tornar tais dispositivos legais sem efeito. Na realidade, caso tivesse analisado com cuidado os documentos contábeis ora anexados (DOC. 04), a fiscalização teria constatado que todo o ágio amortizado pela IMPUGNANTE já havia sido contabilmente registrado em momento anterior à incorporação de EGEC PAR II e que, portanto, jamais poderia decorrer desta;*

*q. Acrescenta que, de resto, a fiscalização faz menção a normas que determinam a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas (NBC-TG-36) para afirmar que os créditos e débitos de empresas do mesmo grupo econômico devem desaparecer e o ágio deve ser anulado nessa consolidação. A IMPUGNANTE simplesmente não consegue entender o que pretendeu sustentar a fiscalização. Note-se, contudo, que as demonstrações contábeis consolidadas têm por objetivo apenas evidenciar a posição patrimonial de um grupo econômico, mas jamais poderia se prestar para negar a existência de patrimônios separados das empresas que compõem o referido grupo ou mesmo apurar a base de cálculo de tributos de forma conjunta. Com efeito, vige no ordenamento tributário brasileiro o princípio da entidade, fazendo com que, no caso concreto, devam ser*

*respeitadas as distintas personalidades jurídicas, tanto da IMPUGNANTE quanto de suas controladoras diretas e indiretas, para fins de apuração dos tributos por elas devidos;*

*r. Conclui que resta demonstrado que os fatos descritos no TERMO não levam - e jamais poderiam levar - à conclusão a que chegou a fiscalização de que o ágio amortizado pela IMPUGNANTE teria surgido da REESTRUTURAÇÃO;*

*s. Cita o art. 142 do CTN. O referido dispositivo atribui privativamente à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário pelo lançamento - ou seja, de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Essa definição de lançamento deixa claro que ele se decompõe em duas partes concorrentes, mas distintas: de um lado, uma declarativa, consistente na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, na determinação da matéria tributável, no cálculo do montante do tributo devido e na identificação do sujeito passivo; de outro, uma dispositiva, consistente na "constituição do crédito tributário". Isso explica porque o art. 1º do Decreto nº 70.235/72 define como objeto do processo administrativo fiscal a "determinação" e "exigência" dos créditos tributários da União Federal. Por sua vez, os arts. 10 e 11 do referido Decreto nº 70.235/72, ao estabelecerem o conteúdo obrigatório do auto de infração, enumeram as matérias que respeitam à parte enunciativa ou relatório (a qualificação do autuado, o local, a data e hora da lavratura, e assinatura do agente), à parte declarativa ou fundamentação (a descrição do fato, o valor do crédito tributário, a disposição legal infringida) e à parte dispositiva (a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias);*

*t. Destaca a parte declarativa ou de fundamentação de qualquer auto de infração, que enfeixa - incindivelmente - a descrição do fato, o valor do crédito tributário e a disposição legal infringida. E assim é porque essa parte do auto busca demonstrar a relação entre os fatos apurados, a matéria objeto da autuação e a hipótese contemplada na norma jurídica que teria sido infringida. Por via de consequência, ela está intimamente ligada à valoração do fato tributário;*

*u. Repete que a fiscalização entende que a única operação por ela analisada (incorporação reversa de EGEC PAR II pela IMPUGNANTE) teria justificado o surgimento de ágio entre empresas do mesmo grupo e sem pagamento efetivo; ou seja, a fiscalização, com o intuito de fundamentar (motivação do lançamento) a glosa de despesas decorrentes do aproveitamento fiscal do referido ágio, valora de forma equivocada os fatos, atribui a estes significação jurídica inteiramente incompatível com as normas jurídicas aplicáveis e, por consequência, chega a conclusões totalmente equivocadas;*

*v. Conclui que os AUTOS devem ser considerados totalmente improcedentes porque fundamentados em premissas equivocadas que não demonstram ou mesmo permitem a conclusão a que chegou a fiscalização no sentido de que o*

*ágio em causa teria surgido em razão de operações não onerosas e efetuadas por empresas do mesmo grupo;*

**DA DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS INCORRIDOS PELA IMPUGNANTE A TÍTULO DE RESSARCIMENTO - CONSIDERAÇÕES GERAIS**

*w. Explica que em 04.06.2010, a IMPUGNANTE celebrou Termo Aditivo de Contrato de Locação de Loja de Uso Comercial (Termo Aditivo) com PASTA TAMBORÉ COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA (LOCATÁRIA). O referido instrumento teve por objetivo regular as alterações que deveriam ser efetuadas no espaço físico da loja comercial objeto da locação, em razão da expansão do shopping center da qual fazia parte;*

*x. Cita trecho do Termo Aditivo;*

*y. Anota que, de acordo com a fiscalização, não se poderia admitir que a IMPUGNANTE, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, deduzisse os referidos ressarcimentos como despesas operacionais, já que decorrentes de atos de mera liberalidade não necessários à sua atividade de empreendedora de shopping center;*

*z. Afirma que a dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ está subordinada aos requisitos previstos no art. 299 do RIR, segundo o qual as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa;*

*aa. Cita doutrina;*

*bb. Defende que, de acordo com o art. 299 do RIR, portanto, as despesas necessárias são aquelas relacionadas aos negócios realizados pelo contribuinte ou incorridas para a manutenção da fonte produtora de renda. Assim, são necessárias (e, por conseguinte, dedutíveis), despesas de produção, manutenção de equipamentos, contratação de determinados serviços etc; por outro lado, não são necessárias (e, por conseguinte, indedutíveis), despesas com brindes aos empregados, perdão de dívidas, doações não previstas pela legislação do IRPJ etc, que configuram atos de liberalidade. No caso concreto, não pode haver dúvida quanto ao fato de que as despesas incorridas pela IMPUGNANTE com os ressarcimentos em causa seriam por ela dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;*

*cc. Repisa que: (i) a IMPUGNANTE pretendia expandir o shopping center do qual a loja comercial fazia parte; e (ii) essa expansão tornou imperiosa a readequação do espaço físico da loja à nova configuração que passaria a ter o shopping center. Assim, foi acordada a suspensão temporária das atividades operacionais da LOCATÁRIA, que certamente teve de suportar os prejuízos econômicos daí advindos. Tais prejuízos foram ainda majorados pelo fato de a LOCATÁRIA ser obrigada a efetuar trabalhos de reforma e nova decoração tão logo a loja lhe fosse novamente disponibilizada;*

*dd. Argumenta que o Termo Aditivo evidencia que a IMPUGNANTE nada mais fez do que ressarcir os custos da LOCATÁRIA, indenizando-a pelos prejuízos que lhe foram ocasionados pela própria IMPUGNANTE em razão da expansão que pretendia fazer ao shopping center. Ou seja, os ressarcimentos jamais decorreram de ato de mera liberalidade da IMPUGNANTE. O fato de o Termo Aditivo mencionar que o ressarcimento decorreria de uma liberalidade não altera a realidade, já que mais do que a redação de uma cláusula contratual, o que deve prevalecer é o seu conteúdo, em linha com o art. 112 do Código Civil. No caso, a redação utilizada no Termo Aditivo objetivou apenas fazer com que, do ponto de vista contratual e negocial, a IMPUGNANTE não reconhecesse expressamente a sua obrigação de ressarcir a LOCATÁRIA, apesar de ela (obrigação) existir;*

*ee. Acrescenta que a necessidade das despesas relativas aos ressarcimentos é comprovada pelo recebimento de algo (vantagem ou utilidade) em contrapartida dos dispêndios. No caso, a IMPUGNANTE não incorreu em tais gastos de forma deliberada, mas sim para possibilitar que a loja comercial permanecesse alugada; isto permitiu que ela (a IMPUGNANTE) continuasse a receber os alugueis devidos pela LOCATÁRIA. É difícil conceber que despesas como estas não estariam relacionadas com a atividade econômica explorada pela IMPUGNANTE, qual seja, a de empreendedora de shopping centers. Em outras palavras, é até mesmo intuitiva a constatação de que as despesas em causa contribuíram para o lucro da atividade da IMPUGNANTE e, portanto, jamais poderiam ser consideradas desnecessárias;*

*ff. Frisa que, caso a IMPUGNANTE tivesse ela própria assumido a responsabilidade pela condução das obras de reforma da loja comercial e tivesse arcado com os respectivos gastos, as despesas daí decorrentes jamais teriam sido questionadas pela fiscalização. Em suma, a obrigação de ressarcir os prejuízos da LOCATÁRIA com a suspensão de suas atividades, reforma e redecoração da loja, além de terem decorrido de atos ocasionados pela própria IMPUGNANTE, possibilitaram a manutenção do contrato de locação e os benefícios econômicos daí advindos para a IMPUGNANTE. Assim, resta demonstrado que a glosa das despesas em causa não encontra amparo legal, devendo ser julgada improcedente;*

**DA DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS INCORRIDOS PELA IMPUGNANTE A TÍTULO DE RESSARCIMENTO - INAPLICABILIDADE DOS REQUISITOS DO ART. 299 DO RIR À CSLL**

*gg. Ainda no que se refere às despesas relativas aos ressarcimentos efetuados em favor da LOCATÁRIA por conta das reformas efetuadas em loja comercial, ressalta que o eventual não atendimento dos requisitos previstos no art. 299 do RIR, analisados na seção precedente, somente poderia levar à indedutibilidade das despesas em questão para fins de IRPJ, e não para fins de CSLL. Isso porque tal dispositivo do RIR aplica-se apenas ao IRPJ, e não há na legislação da CSLL dispositivo que condicione a dedutibilidade de despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade;*

hh. Deduz que nem todas as normas de IRPJ são aplicáveis automaticamente à CSLL, o sendo apenas aquelas referentes "à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo" (art. 6º da Lei nº 7.689, de 15.12.1988). Nos termos dos arts. 1º e 2º da referida lei, a alíquota e a base de cálculo da contribuição são definidas a partir de regras próprias, o que afasta, de plano, a possibilidade de aplicação subsidiária do mencionado artigo do RIR. Tem-se, portanto, que, para fins de CSLL, podem ser deduzidas quaisquer despesas que tenham sido levadas em consideração na apuração do lucro líquido do exercício, ou seja, que tenham sido pagas ou incorridas, o que não se discute no caso concreto. Esta é a única condição à qual as mesmas se subordinam;

ii. Argumenta que esse entendimento de que as regras relativas à apuração da base de cálculo de IRPJ não são aplicáveis para fins de CSLL já foi confirmado em diversos precedentes do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme ementas juntadas:

jj. Conclui que, ainda que fosse considerada procedente para fins de IRPJ a glosa das despesas incorridas pela IMPUGNANTE com os ressarcimentos efetuados em favor da LOCATÁRIA, o que se admite apenas para fins de argumentação, ao menos deveria ser reconhecido que tal glosa não seria aplicável à

#### **CSLL. DO DESCABIMENTO DA MULTA ISOLADA DE 50% EXIGIDA PELOS AUTOS**

kk. Entende que, ainda que superados os fundamentos acima, o que o IMPUGNANTE admite novamente apenas para fins de argumentação, a multa isolada de 50% exigida pelos AUTOS deve ser cancelada. Como visto, os AUTOS exigem da IMPUGNANTE o pagamento de multa isolada de 50% pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL em razão das infrações mencionadas nos itens 2.3 e 2.5, acima (dedutibilidade indevida do produto de amortização de ágio e de ressarcimentos efetuados a empresa locatária de imóvel de sua propriedade);

ll. Relata que o fundamento legal invocado pela fiscalização para lançar a referida multa isolada foi o inciso II, alínea "b", do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007;

mm. Assevera que os AUTOS também impõem à IMPUGNANTE multa de ofício acessória de 75% pela falta de recolhimento do IRPJ e CSLL anuais em razão das mesmas infrações que a levaram a concluir que as estimativas mensais não teriam sido devidamente recolhidas (dedutibilidade indevida do produto de amortização de ágio e de ressarcimentos efetuados a empresa locatária de imóvel de sua propriedade), justificando-as com base no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96;

nn. Reclama que ambas as multas (a isolada e a proporcional) foram aplicadas em decorrência das mesmas infrações; ou seja, sobre os mesmos valores de IRPJ e CSLL exigidos pelos AUTOS foram aplicadas duas multas distintas: (i) a multa isolada, incidente sobre antecipações ou parcelas (estimativas mensais) do IRPJ e

da CSLL que, supostamente, deixaram de ser recolhidos pela RECORRENTE no decorrer do ano-calendário de 2010; e (ii) a multa proporcional de 75% sobre a soma dessas antecipações ou parcelas, isto é, sobre o IRPJ e a CSLL devidos no encerramento do mesmo período-base de 2010. A cobrança de duas multas em razão da mesma infração configura patente "bis in idem", o que não é admitido pela doutrina e jurisprudência pátrias;

oo. Sustenta que, na hipótese de haver cobrança da multa proporcional sobre a totalidade do IRPJ e da CSLL devidos em função da infração apurada, sem dedução do IRPJ e da CSLL que seriam exigíveis a título de estimativa, não é possível a cobrança concomitante da multa isolada. A penalidade decorrente do não recolhimento do tributo apurado ao fim do ano (multa proporcional) absorve a penalidade decorrente do não-recolhimento de determinado valor a título de estimativa mensal (multa isolada), já que ambas, repita-se, decorrem de normas sancionatórias que concorrem ente si para penalizar uma mesma conduta. A dupla penalização de ilícitos materialmente relacionados não tem cabimento, devendo, em face do princípio da consunção, ser as multas isoladas lançadas nos AUTOS absorvidas pela multa de ofício (proporcional) neles também lançadas;

pp. Cita decisões do CARF;

qq. Conclui que a multa isolada de 50% exigida pelos AUTOS deve ser cancelada, por força do princípio da consunção, já que os AUTOS também exigem multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e a CSLL que supostamente deixaram de ser recolhidos pela IMPUGNANTE em virtude das mesmas infrações (dedutibilidade indevida do produto de amortização de ágio e de ressarcimentos efetuados a empresa locatária de imóvel de sua propriedade);

rr. Registra que a imposição de multa isolada na hipótese de não cumprimento de obrigação principal (no caso, de recolher o IRPJ e CSLL) ofende o art. 97, V, combinado com o art. 113, ambos do CTN, que somente autorizam a cobrança de multa isolada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, conforme já reconheceu o antigo Io Conselho de Contribuintes (atual Ia Seção do CARF);

ss. Afirma que os AUTOS não obedeceram à regra contida no art. 38 do Decreto n° 7.574/2011 e no art. 9º do Decreto n° 70.235/1972, que determinam que as multas isoladas devem ser lançadas em auto de infração específico; Tal fato acarreta a nulidade da exigência relativa à multa isolada, como decidido pelo CARF;

tt. Cita trecho de decisão do CARF;

uu. Conclui que deve a multa isolada de 50% ser cancelada.

#### **DO DESCABIMENTO DE JUROS SOBRE A MULTA**

vv. Entende que, na hipótese de os argumentos expostos nas Seções anteriores serem superados, o que a IMPUGNANTE mais uma vez admite somente para fins de argumentação, é descabida a incidência de juros sobre as multas lançadas

*pelos AUTOS, já que isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa;*

*ww. Alega que os artigos atualmente em vigor (art. 59 da Lei 8.383, 30.12.1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996), que disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos para com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não recolhidos no vencimento, não prevêm a possibilidade de cobrança de juros sobre a multa;*

*xx. Cita julgados do CARF;*

*yy. Conclui ser ilegal a cobrança de juros sobre a multa aplicada à IMPUGNANTE;*

#### **DO PEDIDO**

*zz. Ao final, pede e espera a IMPUGNANTE que os AUTOS sejam considerados improcedentes e que, conseqüentemente, sejam cancelados os créditos por eles lançados.*

Ao iniciar o julgamento, a 2ª Turma da DRJ de Curitiba proferiu um despacho de diligência (fls. 331/332), no qual relata a necessidade de maiores, especificamente, de informações relacionadas à infração de glosa de amortização de ágio.

Para a DRJ há lacunas no TVF sobre a operação que deu origem ao ágio e dessa forma, orientou a diligência para:

*Levando em conta que a formação do ágio constitui o próprio cerne desse litígio, proponho o encaminhamento dos autos à DRF de origem, a fim de que a autoridade fiscal efetue diligências junto ao contribuinte para esclarecer os seguintes pontos:*

- i) levantar todas as informações pertinentes à operação que deu origem ao ágio;*
- ii) confirmar se em tal operação ocorreu a figura do ágio interno;*
- iii) pronunciar-se quanto a eventuais demais aspectos pelos quais entende que a amortização do ágio foi indevida*

Através do Termo de Encerramento de Diligência (fls. 483/515), é apresentado um “fluxograma documental e real” com os passos que ocorreram na reorganização societária que deu origem à amortização do ágio, incorporação de EGECPAR II pela PROFFITO e na sequência a incorporação reversa, conforme trecho abaixo:

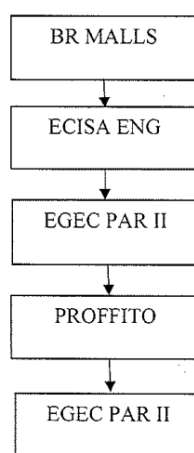
*Preliminarmente, apresentamos como se desenha o presente caso através dos seguintes passos e fluxogramas abaixo:*

*1) ECISA ENGENHARIA, Comércio e Indústria S/A (ECISA ENG) adquire EGEC PAR II Participações Ltda. (EGEC PAR II);*

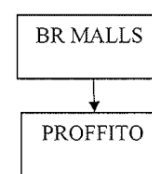
*2) ECISA ENG firma Contrato para aquisição de PROFFITO Holding Participações S/A (PROFFITO) de determinadas pessoas físicas;*

- 3) EGED PAR II firma Contrato de Mútuo com **BR MALLS** Participações S/A (BR MALLS), controladora do "Grupo BR MALLS", cujo objeto é o empréstimo do numerário necessário à aquisição de PROFFITO. EGED PAR II jamais pagou tal empréstimo a BR MALLS;
- 4) ECISA ENG cede e transfere o Contrato para aquisição de PROFFITO de determinadas pessoas físicas para EGED PAR II;
- 5) BR MALLS efetivamente efetua o pagamento às pessoas físicas pela aquisição de PROFFITO;
- 6) BR MALLS integraliza o mútuo firmado com EGED PAR II em ECISA ENG;
- 7) ECISA ENG integraliza o mútuo firmado entre EGED PAR II e BR MALLS em EGED PAR II - empresa veículo;
- 8) PROFFITO incorpora EGED PAR II (Incorporação reversa).

## A) FLUXOGRAMA DOCUMENTAL



## B) FLUXOGRAMA REAL



Na diligência são descritos todos os atos societários que antecederam a aquisição da PROFFITO pela EGED PAR II e posteriormente a incorporação reversa.

A conclusão da diligência é que não houve nem uma “*mera reavaliação de ativos*”, porque o mesmo montante contabilizado como “*Partes relacionadas BR MALLS*” foi contabilizado na conta “*Capital Social*”, conforme Balanços Patrimoniais de EGED PAR II, sendo efetuado apenas uma troca de registros contábeis.

A conclusão (trecho abaixo) foi que a EGED PAR II foi apenas uma “*empresa veículo*” em todo o processo e que nunca foi a real adquirente da PROFFITO, pois não houve o efetivo desembolso financeiro para aquisição.

*A BR MALLS, investidora original, realizou a aquisição da participação societária com ágio na empresa PROFFITO, a investida. Então, BR MALLS aumentou a sua participação societária em ECISA ENG com o mesmo numerário que pagou pela participação societária em PROFFITO, ou seja, transformou em créditos aquele numerário para efetivar o aumento de capital de ECISA ENG. Após, ECISA ENG*

"transferiu" esta participação societária em PROFFITO decorrente daquele numerário transformado em créditos, traduzido em aumento de capital, a valor contábil para uma empresa-veículo, a EGEC PAR II que foi incorporada pela PROFFITO, a investida.

A EGEC PAR II É empresa-veículo. É aquela utilizada para viabilizar a amortização do ágio. Via de regra, a empresa veículo é extinta após a incorporação, fusão ou cisão, uma vez que sua finalidade não é o exercício de uma atividade econômica, mas viabilizar o planejamento tributário. A empresa-veículo para planejamento tributário de amortização de ágio é SEMPRE necessária. Sempre deve haver a absorção de patrimônio de empresa que se tem participação societária, ou seja, uma pessoa jurídica tem que perder patrimônio ou ser extinta por incorporação, cisão, fusão. A EGEC PAR II foi extinta ao ser incorporada por PROFFITO.

Todos os atos foram formalizados, mas em nenhum momento houve circulação de numerário entre as empresas BR MALLS, ECISA ENG e EGEC PAR II do mesmo grupo econômico cujo controle pertence à empresa BR Malls Participações S/A que efetivamente suportou o ônus para aquisição da participação societária em PROFFITO, uma vez que BR MALLS foi quem efetuou o pagamento para adquirir tal participação societária.

PROFFITO não apresentou a movimentação financeira do mútuo porque afinal EGEC PAR II jamais efetuou qualquer pagamento referente ao mútuo firmado com a BR MALLS, controladora do Grupo BR MALLS. EGEC PAR II jamais efetuou qualquer pagamento para adquirir as ações de PROFFITO. EGEC PAR II jamais cumpriu o papel de adquirente das ações de PROFFITO. Trata-se tão somente de uma confusão patrimonial desenvolvida "intergrupo BR MALLS" com aumento de capital social das várias empresas do "Grupo BR MALLS" sem respaldo econômico.

BR MALLS É CREDORA E DEVEDORA DE SI MESMA.

Com a empresa EGEC PAR II já em nome da ECISA ENG, o passo a seguir foi integralizar como capital na empresa EGEC PAR II as ações da PROFFITO pelo valor constante da avaliação feita por empresa especializada. Na empresa EGEC PAR II, a participação societária na empresa PROFFITO foi contabilizada pelo seu valor patrimonial segregado pelo ágio na integralização. A empresa veículo EGEC PAR II é uma empresa não operacional ou com atividades inexpressivas, ou seja, não produz riqueza relevante, mas possui participação societária na PROFFITO. Nessas condições, o ágio contabilizado em sua escrituração, se amortizado, não integrará o lucro real, pois será adicionado ao lucro líquido, tornando-se nulo, haja vista que a única ou principal receita da empresa veículo EGEC PAR II será resultado de equivalência patrimonial da PROFFITO. Então, o próximo passo é efetivar a incorporação reversa, ou seja, a empresa PROFFITO incorpora a empresa veículo EGEC PAR II, transferindo com o "patrimônio" da empresa veículo EGEC PAR II o ágio contabilizado. Desta feita, a ECISA ENG volta agora a ter participação direta na PROFFITO.

(LAUDO empresa especializada – ANEXO XXXIX)

*O valor é originalmente contabilizado numa empresa-veículo, a EGEC PAR II, intragrupo, ("Grupo BR MALLS"), com o sobre preço (ágio) em relação ao valor patrimonial da PROFFITO e, quando a EGEC PAR II é incorporada pela PROFFITO, tem-se na contabilidade da PROFFITO um valor trazido da EGEC PAR II que corresponde ao ágio pago pela participação na PROFFITO mesma. Então, se trata do ágio de si mesmo contabilizado e amortizado pela própria PROFFITO, após a incorporação da empresa EGEC PAR II pela PROFFITO.*

*(...)*

*Salienta-se o fato de que, depois de realizadas todas as etapas, não há qualquer alteração nas relações jurídicas constituídas, com exceção do aparecimento do ágio decorrente da aquisição da participação societária em PROFFITO cujo pagamento foi efetuado pela controladora do "Grupo BR MALLS".*

*Trata-se de planejamento fiscal o ágio tratado aqui que envolve as participações societárias entre as empresas do mesmo grupo cuja controladora é a empresa BR MALLS. Estamos a falar do planejamento fiscal visto pelo ângulo da causa ou do motivo do negócio jurídico. Atos formais de reorganização societária, sem substância econômica, são meramente aparentes, apenas com vistas à redução do tributo que não pode ser o motivo dos atos, senão temos apenas o ato justificado pelo ato.*

*(...)*

*Quanto ao conceito de ágio pago, este é definido como aquele em que há um efetivo sacrifício patrimonial por parte da adquirente. Devemos lembrar que o sacrifício patrimonial foi efetuado por BR MALLS, controladora do "Grupo BR MALLS", para adquirir as ações de PROFFITO. A mera transferência escritural, para o patrimônio da PROFFITO, das ações registradas originalmente pela EGEC PAR II, em seu patrimônio não caracteriza qualquer desembolso, principalmente se, ato contínuo, é feita a reversão do investimento. No caso do ágio interno, não há um efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) por parte da EGEC PAR II pelas participações subscritas em operações com empresas controladas, o que revela a falta de substância econômica das operações. Não há efetiva modificação patrimonial entre as empresas do "Grupo BR MALLS", o que impede o registro e o reconhecimento contábil do ágio.*

*Todos estes passos são realizados num curto espaço de tempo, dias ou no máximo alguns meses, como relatado acima, o que caracteriza, a falta de propósito negociado da empresa veículo EGEC PAR II, que não a economia tributária.*

*Por isso, o pagamento do ágio a terceiros por BR MALLS não justifica os fatos que ocorreram "intragrupo BR MALLS".*

*(...)*

*Ora, a mera liberalidade de BR Malls ao celebrar Contrato de Mútuo sem qualquer contraprestação por parte de EGEC PAR II tendo em vista o registro do ágio*

*originalmente no ativo da empresa veículo EGEC PAR II decorrente da aquisição da participação societária em PROFFITO, como demonstrado ao longo do presente relatório, não é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, simplesmente trata da espontaneidade de se doar, da vontade própria, é uma exceção, não é habitual no mundo dos negócios.*

*(...)*

*Toda a operação descrita acima envolvendo as empresas do "Grupo BR MALLS", apresenta uma aparente situação para que, assim, os reais fatos permaneçam à sombra. Resta cristalino o planejamento tributário abusivo*

Ao tomar ciência do encerramento, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 877/899) onde, inicialmente expõe sua indignação com a conclusão, reforçando as alegações já efetuadas na impugnação:

*5. Em sua impugnação, a PETICIONÁRIA demonstrou o equívoco cometido pela fiscalização, uma vez que:*

*(i) o negócio que efetivamente deu origem ao registro do ágio deduzido a partir da incorporação de EGECPAR II pela PETICIONARIA foi a aquisição de 100% do capital social da PETICIONÁRIA por EGECPAR II, mediante operação de compra e venda celebrada com terceiros; e*

*(ii) a incorporação reversa de EGECPAR II pela PETICIONÁRIA com versão do acervo líquido da primeira por valor contábil não gerou e nem poderia ter gerado qualquer surgimento de ágio, mas apenas viabilizou a dedução da amortização, nos exatos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, daquele ágio que surgiu em momento anterior, quando da aquisição da PETICIONÁRIA junto a terceiros.*

Em seguida afirma que houve alteração dos fundamentos de lançamento, pois o relatório final da diligência trata da utilização de **“empresas-veículo”** e que esse ponto não faz parte do TVF, sendo usado pela fiscalização para fundamentar a indedutibilidade do ágio a existência de ágio interno.

Além disso, a diligência conclui que a indedutibilidade está baseada no art. 299 do RIR, sendo que esse dispositivo foi utilizado pela fiscalização em outra infração.

A contribuinte resume suas contrarrazões nos seguintes pontos:

*16. A PETICIONÁRIA passa então a demonstrar as razões pelas quais as críticas feitas pelo TERMO jamais poderiam justificar a manutenção dos AUTOS ainda que se desconsidere que ele (o TERMO): **(i) expressamente confirmou o efetivo "pagamento de ágio a terceiros",** ou seja, a inexistência de qualquer vício relacionado à formação do ágio pago por EGECPAR II na aquisição da PETICIONÁRIA; **(ii) fundamentou a indedutibilidade das despesas com sua amortização com base em fundamentos que nada têm a ver com a formação do ágio - "cerne deste litígio",** nas palavras da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA;*

e (iii) **incorreu em alteração no enquadramento legal do lançamento**. Tais críticas consistem, fundamentalmente, em:

(i) considerar que EGECPAR II, por não ter atividade relevante e ter como único ativo a própria participação na PETICIONÁRIA, seria mera empresa-veículo destinada exclusivamente a viabilizar a amortização de um "ágio de si mesmo" pela PETICIONÁRIA;

(ii) sustentar que (a) BR MALLS seria a "investidora original" da participação societária na PETICIONARIA por ser a pessoa do grupo BR MALLS que teria efetuado a transferência dos recursos necessários à aquisição dos investimentos na PETICIONÁRIA; e, portanto; (b) na verdade, teria ocorrido uma verdadeira "transferência das ações" para EGECPAR II, sem que tivesse havido desembolso financeiro por parte dessa última; e

(iii) a figura do ágio interno se caracterizaria então pela ausência de pagamento por parte de EGECPAR II pela aquisição da participação na PETICIONÁRIA em operações com empresas do próprio Grupo BRMALLS. **(Griffou-se)**

Em contraponto a acusação de que a BR MALLS seria a verdadeira investidora e que houve apenas transferência de ações dentro do "Grupo BR MALLS", a contribuinte afirma que a EGECPAR II foi a empresa de dentro do grupo que adquiriu as ações da PROFFITO através da cessão de direitos em um contrato de compra e venda, na qual estava na posição de compradora a ENCISA ENGENHARIA, outra empresa do "Grupo BR MALLS". (Itens 18 a 21 – fl. 883)

Em relação à parte financeira, a contribuinte afirma que a EGECPAR II contraiu um mutuo com a BR MALLS para quitação do preço estabelecido. A BR MALLS por sua vez utilizou esse crédito do mutuo para aumentar o capital social da ENCISA ENGENHARIA, sendo que a ENCISA ENGENHARIA, aproveitou e aumentou o capital da PROFFITO (requerente) no momento em que recebeu ações da emissão da EGECPAR II. (Itens 23 – fl. 884)

A Recorrente reafirma que a diligência confirmou o pagamento à terceiros do ágio e que o sacrifício patrimonial da EGECPAR II ocorreu no momento em que liquidou o mútuo com ações de sua emissão.

Aduz que suprimento momentâneo de recursos pela BR MALLS está de acordo com as ações que ocorreram por ocasião das desestatizações nos anos 90, quando *holdings*, pertencentes à um mesmo grupo econômico, propiciaram o *funding* necessário para realização dos investimentos.

Em relação ao "ágio interno" (Item 16 (III) acima– Fl 882), a contribuinte aduz que a operação realizada tem respaldo na Instrução CVM nº 349, de 13.01.2001 e na Orientação Técnica do Comitê de Pronunciamento Contábeis ("OCPC") nº 02, mesmo ressaltando que não é o caso em questão, mas que o ato normativo "reconhece a legitimidade do registro de ágio mesmo por ocasião da transferência de investimentos a uma empresa veículo, o que, reiterar-se, não ocorreu no caso concreto"

Ao final das contrarrazões, a contribuinte reafirma o principal ponto de sua argumentação que é o fato de que o ágio foi gerado em uma operação com terceiros não vinculados.

*38. A restrição ao registro de ágio - para efeitos contábeis - constante do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n° 01/2007 e da OCPC n° 02 está relacionada à própria origem do ágio e a algumas operações realizadas dentro de um mesmo grupo econômico, em que: (i) o ágio era formado dentro de um mesmo grupo, mediante o conferimento de ações de empresa operacional a uma sociedade holding, por valor superior ao correspondente valor contábil; e (ii) a holding era incorporada pela operacional, que passava a amortizar o ágio com base nos arts. 7º e 8º da Lei n° 9.532/97. Em tais casos, a situação verificada ao final da reestruturação é idêntica à situação inicial, com exceção do ágio criado no curso do processo: ou seja, não há transferência de investimentos entre grupos econômicos distintos.*

*39. Mas o caso concreto é bem diferente, uma vez que o pagamento do ágio vinculado à aquisição por EGECPAR II de participações societárias na PETICIONÁRIA decorreu de negócio realizado com terceiros, com uma efetiva transferência de riqueza, como querem o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n° 01/2007 e a OCPC n° 02. A subsequente transferência dos referidos investimentos a uma holding do grupo não criaria riqueza dentro do grupo, muito menos ágio a ser deduzido fiscalmente,*

A DRJ, através do Acórdão n° 06-63.192 julgou improcedente a impugnação, sendo ementado nos seguintes termos:

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

*ÁGIO. LEI N° 9.532/97, ARTS. 7º e 8º. INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO. EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, distorce a figura da incorporação em sua dimensão econômica, não podendo ser oponível ao fisco, o que autoriza a glosa da amortização do ágio, supostamente amparada pelos artigos 7º e 8º da Lei n° 9.532/97.*

*ÁGIO. LEI N° 9.532/97, ARTS. 7º e 8º. INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO. ÁGIO INTERNO OU ÁGIO DE SI MESMO. GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. As operações de reestruturação societária de grupos econômicos com incorporação de empresas ou incorporação de ações, em que há transação dos acionistas com eles próprios, sem a presença de terceiros independentes, resultam na geração artificial de ágio, não podendo ser oponível ao fisco, o que autoriza a glosa da amortização do ágio, supostamente amparada pelos artigos 7º e 8º da Lei n° 9.532/97.*

*GLOSA DE DESPESAS. USUALIDADE, NORMALIDADE E NECESSIDADE. INDENIZAÇÃO CONTRAÍDA POR MERA LIBERALIDADE. Somente são dedutíveis as despesas necessárias, ou seja, aquelas que a empresa delas não pode dispensar,*

*para fins de manutenção de suas atividades produtoras, que não é o caso de gastos com indenização previstos contratualmente a título de mera liberalidade.*

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

*GLOSA DE DESPESAS. APLICAÇÃO DO ART. 299 DO RIR/99 À CSLL. Como regra geral, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, de modo que eventuais diferenças de tratamento relativamente à apuração do IRPJ devem estar expressamente previstas na legislação, o que não é o caso do tratamento das despesas disciplinado no art. 299 do RIR/99.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.*

*MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE. Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.*

*JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/96. A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para “o crédito” e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 o faz para “os débitos”, sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Para o julgador de primeira instância, o ágio interno foi comprovado pela fiscalização ao caracterizar que a PROFFITO fazia parte do grupo econômico comandado pela empresa BR MALLS, sendo, portanto, todas as operações societárias sob fiscalização ocorridas dentro de um conglomerado empresarial.

O principal ponto de argumentação do julgamento está nos termos do “*Protocolo e Justificação de Incorporação entre EGEC PAR II Participações Ltda e Proffito Holding Participações SA*”, firmado em 31/03/2008, quando cita expressamente que as partes são controladas pela BR MALLS:

*As PARTES (PROFFITO HOLDING PARTICIPAÇÕES SA e EGEC PAR II PARTICIPAÇÕES LTDA) são sociedades controladas indiretamente pela BR MALLS PARTICIPAÇÕES*

*SA (CNPJ nº 06.977.745/0001-91) e pretendem realizar reorganização societária com vistas a, dentre outros objetivos, simplificar sua estrutura societária atual;*

Esse ponto do voto condutor está resumido no Termo de Encerramento de Diligência da seguinte forma (fl. 492):

*A empresa **BR Malls Participações S/A**, CNPJ sob o nº 06.977.745/0001-91, possuindo 99,99 % de participação societária na Empresa **ECISA Engenharia, Comércio e Indústria S/A**, passa a ser controladora da **ECISA Engenharia**.*

*A empresa **ECISA Engenharia, Comercio e Indústria S/A**, CNPJ sob o nº 33.261.561/0001-01, com 99,99 % de participação societária na **EGEC PAR II Participações Ltda.**, CNPJ sob o nº 08.248.420/0001-01, é controladora da **EGEC PAR II** até incorporação da **EGEC PAR II** pela **PROFFITO Holding Participações S/A**.*

*Portanto, a **BR Malls** controla diretamente a **ECISA Engenharia** e através da **ECISA Engenharia** que controla diretamente a **EGEC PAR II**, a **BR Malls** passa a controlar indiretamente a **EGEC PAR II** até incorporação da **EGEC PAR II** pela **PROFFITO Holding Participações S/A**. **(Griffou-se)***

Outro aspecto levantado pelo julgador foi a forma como o ágio foi pago. Para o julgador, o ágio surge na aquisição da PROFFITO pela EGEC PAR II, formalizado no “*Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avencas*”.

Ocorre que o contrato estava em nome da ECISA ENGENHARIA que para viabilizar o negócio, formalizou um termo de Cessão para EGEC PAR II, cedendo de forma não onerosa os direitos e obrigações do contrato de compra e venda.

Os recursos financeiros para compra foram disponibilizados pela BR MALLS, através de um contrato de mútuo firmado com a EGEC PAR II no valor de R\$ 221.500.000,00, de modo que o julgador concluiu que quem efetivamente pagou para adquirir a PROFFITO foi a empresa BR MALLS.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso Voluntário (fl. 1005/1048) no qual divide seus argumentos nos seguintes tópicos:

#### **1. IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO FUNDAMENTADA NA ALEGAÇÃO DE QUE O ÁGIO SERIA INTERNO**

- Resume as operações que deram origem ao ágio, ressaltando que contrato de venda foi celebrado com pessoas físicas “*sem qualquer vínculo societário com o Grupo BRMALLS*”;
- Reafirma que o unico argumento utilizado pela fiscalização foi o “*ágio gerado internamente*”;
- Aduz que o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal reconhece expressamente que o negócio que deu origem ao ágio registrado envolveu efetiva transferência de recursos financeiros entre partes não relacionadas, conforme trecho do próprio Termo de Encerramento:

*"A pessoa jurídica afirma em resposta ao item 2.1 do termo de Reintimação 01 que BRMALLS efetuou a transferência dos recursos financeiros necessários, no montante de R\$ 221.500.000,00, à aquisição das ações de PROFITTO para os vendedores das referidas ações, por conta e ordem de sua devedora (EGEC PAR II).*

*Comprovou devidamente tal afirmação ao apresentar os correspondentes documentos, quais sejam: (...)*

- Reafirma que o ágio amortizado surge na operação de compra e venda da Recorrente por EGECPAR II de pessoas físicas por preço que superou o valor do seu PLC e que a operação subsequente (incorporação reversa) não deu causa à novo ágio
- Para a Recorrente o ágio interno sustentado pela fiscalização só ocorreria se houvesse algum tipo de relacionamento entre a BR MALLS e as pessoas físicas que venderam a Recorrente.
- Afirma que o termo de encerramento de diligência confirma que houve comprovação da efetiva transferência dos recursos financeiros.
- O fato de a fiscalização basear toda acusação de ágio interno apenas no Protocolo de Justificativa de Incorporação da EGEC PAR II pela Recorrente não se sustenta, por que na data do Protocolo, a Recorrente já pertencia ao Grupo BR MALLS (fato nunca negado), contudo não foi essa operação que deu origem ao ágio.
- Aduz que a alegação de que não houve circulação de riqueza entre as partes envolvidas (BRMALLS, ECISAENG e EGECPAR II) não se sustenta porque não foi essa a operação que deu origem ao ágio e sim a compra dos antigos controladores da Recorrente, sendo que esses não eram partes relacionadas à BR MALLS.
- A crítica a falta de desembolso financeiro na operação pela EGEC PAR II, a Recorrente afirma que o mútuo com a BR MALLS comprova o pagamento, bem como a cessão da posição contratual da ECISAENG para execução do contrato de compra da Recorrente.
- Resume suas alegações:

*3.53. Em suma, a glosa da dedutibilidade de despesas com amortização do ágio é totalmente im procedente, uma vez que não há qualquer vício quanto à formação e à origem do ágio vinculado às ações da RECORRENTE, sendo a ele inaplicáveis o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n° 01/2007 e a OCPC n° 02. O referido ágio decorreu de um processo de negociação entre partes independentes (ARTHUR, FABIO, MONIQUE e SILVIO, de um lado, e EGECPAR II, empresa do Grupo BRMALLS, de outro), conhecedoras do negócio e livres de qualquer tipo de pressão*

- Afirma que não havia no período das operações (para fins de argumentação) dispositivo legal que impedisse a dedução, somente com a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014 que a legislação passou a rejeitar ágio entre partes dependentes.

**2. DA IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DAS GLOSA DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO COM BASE EM FUNDAMENTO (UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO) NÃO PRESENTE NO LANÇAMENTO FISCAL.**

- Afirma que houve evidente inovação do lançamento argumentando que a autuação ocorreu devido exclusivamente a identificação pela fiscalização de amortização de ágio entre empresas do mesmo grupo;
- Ocorre que a decisão de primeira instância, baseou-se no Termo de Encerramento de Diligência que concluiu que a indedutibilidade do ágio ocorreu pelo uso de “empresa veículo”, sendo esse fato está alheio à fundamentação o lançamento original;
- Argumenta que essa ação da DRJ atinge o art. 142 do CTN;
- Aduz que é despropositado o entendimento da DRJ de que a discussão sobre “empresa veículo” não seria distinta da relacionada à ágio interno.

**3. DA IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO NO QUE DIZ RESPEITO AOS GASTOS INCORRIDOS PELA RECORRENTE A TÍTULO DE RESSARCIMENTO.**

- Alega que as despesas ocorreram devido ao fato de que a Recorrente ao expandir o shopping center, houve necessidade de realocação de uma loja de modo a adequar as reformas.
- Foi acordado entre as partes, através de um Termo Aditivo ao contrato de aluguel, o ressarcimento dos custos pela reforma.
- Ressalta que caso a Recorrente tivesse assumido a condução das obras de reforma da loja comercial e arcado com os gastos, as despesas decorrentes jamais teriam sido questionadas pela fiscalização.
- Argumenta que a literalidade do termo “liberalidade” no Termo Aditivo não altera a realidade do contrato, visto que a redação de uma cláusula não altera o conteúdo.

**4. DA IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO QUANTO A INAPLICABILIDADE DOS REQUISITOS DO ART. 299 DO RIR À CSLL.**

- Argumenta que caso das despesas de ressarcimento por conta das reformas da loja comercial não deveria atingir a CSLL porque não há dispositivo que condicione a dedutibilidade de despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade

- A decisão da DRJ manteve a glosa por entender que os requisitos do art. 299 do RIR/99 seriam igualmente aplicáveis à CSLL, pois encontra fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20.01.1995.

#### **5. DA IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO QUANTO A MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO SOBRE AS MESMAS BASES**

- Argumenta que a cobrança de duas multas em razão da mesma infração configura patente "*bis in idem*";
- Aduz que a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isoladas em razão do princípio da consunção foi, inclusive, reconhecida pela Súmula CARF nº 105

#### **6. DA IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO NO QUE DIZ RESPEITO A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

- Argumenta que o legislador não pretendeu estabelecer um conceito amplo de "*débito*" e/ou "*crédito*" para colocar as multas de ofício sobre o âmbito de incidência dos juros de mora;
- Fundamentar a exigência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício com base no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, e no art. 161 do CTN é totalmente equivocado.

Ao final faz o pedido pelo provimento do recurso e a consequente extinção dos créditos tributários.

É o relatório.

### **VOTO**

Conselheiro Fernando Augusto carvalho de Souza, relator.

O recurso voluntário atende o disposto no Decreto nº 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

#### **Da Preliminar de inovação no critério jurídico**

A Recorrente alega que a decisão da DRJ manteve a autuação sob a justificativa de que houve o uso de "empresa veículo" e que essa fundamentação não foi utilizada no lançamento e por isso há uma afronta ao art. 142 do CTN.

Esse argumento já havia sido apresentado nas contrarrazões, quando a Recorrente tomou ciência do Termo de Encerramento de Diligência.

No caso em exame, o acórdão-recorrido ao mencionar fatos relacionados à utilização de “empresa veículo”, não aditou em nada o critério determinante adotado no lançamento para justificá-lo, de modo que pudesse violar o art. 142 do CTN.

Conforme se observa, o critério determinante adotado pela autoridade administrativa consiste no não cumprimento dos requisitos presentes nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, de modo que a Recorrente não poderia amortizar o ágio gerado nas operações societárias.

Com base nas questões levantadas pelo julgador de primeira instância, abaixo transcritas, e as quais uso como fundamento de razões para decidir, entendo que não houve afronta ao art. 142 do CTN e rejeito a nulidade por inovação no critério jurídico.

*“As figuras do **ágio interno** ou da **empresa-veículo** surgiram em discussões jurisprudências e doutrinárias, as quais não constituem fundamento novo que viesse a extrapolar (no sentido de aumentar ou reduzir) os limites fixados nos mencionados dispositivos legais. Entendo **cuidar-se de matéria de prova**, ou seja, orientações de natureza de apreciação probatória, fixadas em decisões administrativas reiteradas, no sentido de que, se o ágio ocorreu em determinado contexto fático, sintetizadas pelas expressões “ágio interno” e/ou “empresa-veículo”, não se caracteriza o requisito “aquisição de participação societária” exigida pela lei. Ou seja, **não existem infrações distintas, uma fundada em ágio interno e outra fundada em empresa-veículo**, que pudesse dar ensejo à exigência de lavratura de novo auto de infração com base em detecção de infração distinta da original. (Griffou-se)*

Diante do exposto, rejeito a arguição de nulidade.

#### **Mérito (Glosa de Amortização de Ágio)**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como relatado anteriormente, a Recorrente (PROFITTO HOLDING PARTICIPAÇÕES S.A.), após a incorporação (reversa) da EGEN PAR II PARTICIPAÇÕES LTDA passou a amortizar o ágio pago e escriturado pela empresa incorporada e a deduzir a correspondente despesa.

Tal procedimento tem previsão nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, os quais possuíam, na época, a seguinte redação:

*Art. 7º 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 art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

*II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;*

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, 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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).*

*IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*

*§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.*

*§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:*

*a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*

*b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

*§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:*

*a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital; b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.*

*§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.*

*§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.*

*Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:*

*a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*

*b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.*

A fiscalização, após procedimento de diligência determinado pela DRJ, entendeu que os recursos utilizados nas operações societárias não tiveram origem na Recorrente (PROFFITO), mas sim, de sua controladora BRMALLS PARTICIPAÇÕES S.A e dessa forma, estaria afastada a incidência do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ou seja, não seria possível realizar a dedução com a amortização do ágil, naquele momento.

Para melhor entendimento, toda operação comercial em comento surgiu na oportunidade de participação societária a partir da cisão parcial da empresa TAMBORÉ S.A. (Shopping Center Tamboré), sendo necessária uma reorganização societária prévia entre os muitos intervenientes de modo a concluir o negócio.

A sequência de eventos, em apertada síntese, que culminou com a conclusão da fiscalização foi a seguinte:

- 1) A empresa EGEC PAR II PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ: 02.248.420/0001-01) foi constituída em **31/05/2006**;
- 2) Em **02/01/2007**, a segunda alteração societária registra que a EGEC PAR II foi adquirida pelas empresas ECISA ENGENHARIA, Comércio e Indústria S/A (CNPJ: 33.261.561/0001-01) e ECISA Participações S/A (CNPJ: 07.749.876/0001-84) na proporção de 99,99% e 0,01%;
- 3) Em **18/05/2007** a ECISA ENGENHARIA firma Contrato de Compra e Venda com as pessoas físicas que detinham as ações da PROFFITO, empresa onde foi vertido o patrimônio cindido da TAMBORÉ S.A.;
- 4) Em **15/06/2007**, a EGEC PAR II firma contrato de mútuo com a BR MALLS para realizar o pagamento de 100% das ações da PROFFITO, sendo no momento da quitação, todo o recurso pago diretamente as pessoas físicas proprietárias da PROFITTO
- 5) Em **30/06/2007** a ECISA ENGENHARIA cede de forma não onerosa para a EGEC PAR II a sua posição de compradora no contrato
- 6) Em **31/08/2008** a PROFFITO incorpora a EGEC PAR II e passa a deduzir o ágio.

Dessa forma, para fiscalização, a BR MALLS é a verdadeira investidora e utilizou a EGEC PAR II como “empresa veículo”, sem que houvesse circulação de numerário entre a BR MALLS, ECISA ENGENHARIA e EGEC PAR II, pois são todas do mesmo grupo econômico.

De outro lado, a Recorrente combate a acusação fiscal em uma extensa explanação da qual se pode extrair a seguinte síntese:

- 1) A fiscalização confunde qual operação deu origem ao ágio, reafirmando que o ágio amortizado surgiu no momento da compra com ágio pela EGE PAR II de pessoas físicas, não relacionadas;
- 2) A incorporação reversa que se sucedeu não deu origem a novo ágio, pois foi realizado com valores contábeis;
- 3) Não há nenhum relacionamento entre a BR MALLS e as pessoas físicas que venderam a Recorrente com ágio;
- 4) O Protocolo de Justificativa de Incorporação da EGE PAR II pela Recorrente não é documento hábil para comprovar o ágio, visto que este ocorreu antes.

A Recorrente foi intimada (item 3 do Termo de Intimação - fl. 357) para comprovar o pagamento do ágio:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
DRF 11 RJ

TERMO DE INTIMAÇÃO

CONTRIBUINTE: PROFFITO HOLDING PARTICIPAÇÕES S.A.  
CPF: 08.741.778/0001-43  
ENDEREÇO: AV. AFRANIO DE MELO FRANCO, nº 290/SALA 102/103 - Leblon/RJ.  
CEP: 22430-060  
RPF Nº: 2015-00905-5  
CÓDIGO DE ACESSO AO MPF: 40589844

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, intimando o contribuinte acima identificado, a apresentar os elementos abaixo indicados, no prazo ali estipulado, com fundamento nos arts. 904,927,928,929 e seus respectivos parágrafos do Decreto nº 3.000, de 26.03.99 (RIR/99), pessoalmente ou através de procurador legalmente habilitado (munido de Procuração com firma reconhecida), observado o disposto no inciso I do art. 1º da Lei 4.729, de 14 de junho de 1965, no § 1º do art. 7º do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 1º, 2º e 11º da Lei 8.137/90.

Prazo: 15 (quinze) dias

✓1 – Apresentar Atas da Assembleia que autorizou a aquisição de EGE PAR II Participações Ltda pela ECISA Engenharia, Comércio e Indústria S/A e ECISA Participações S/A;

✓2 – Apresentar Atas da Assembleia que autorizou a aquisição da PROFFITO Holding Participações S/A pela EGE PAR II Participações Ltda juntamente com Protocolo e Justificativa e Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido da PROFFITO;

3 – Comprovar o pagamento do ágio gerado na aquisição da PROFFITO pela EGE PAR II (Apresentar histórico);

Item 3) PROFFITO informa que EGE PAR II adquiriu a participação em seu capital pelo valor de R\$ 221.500.000,00, conforme comprovado, em parte, pelas transferências eletrônicas de recursos, advindos de conta-corrente mantida no Banco BTG Pactual S.A., que foram efetuadas em favor dos vendedores de PROFFITO, no total de R\$ 210.958.218,00. *1.103.494.204,73*

Com relação ao montante remanescente (de R\$ 10.541.782,00), tal valor foi pago com recursos mantidos no Banco Itaú S.A. Apesar das diversas solicitações efetuadas até o momento, PROFFITO ainda não conseguiu obter cópia do correspondente comprovante junto à referida instituição financeira, razão por que PROFFITO se compromete a fornecê-lo a esta fiscalização tão logo tal documento seja disponibilizado.

Foram apresentadas as transferências eletrônicas emitidas pela BR MALLS para as pessoas físicas detentoras da PROFFITO, sem que houvesse questionamento por parte da fiscalização.

A fiscalização entendeu que a EGE PAR II é parte integrante de um grupo econômico e foi usada como interposta (empresa veículo) na aquisição da PROFFITO sem qualquer propósito negocial, sendo utilizada apenas para possibilitar a incorporação reversa e a consequente amortização do ágio,

Para a Recorrente, não há provas nos autos que permitam concluir que as pessoas físicas que participaram da negociação tenham qualquer vínculo para serem consideradas, para fins da operação realizada, partes relacionadas.

O Contrato de Compra e Venda para a operacionalização da venda das ações da PROFFITO pelas pessoas físicas para a ECISA ENGENHARIA (depois EGE PAR II) está colacionado

aos autos (fls. 285/307) e, ao ver deste Julgador, não traz em seu conteúdo qualquer apontamento que possa levar à conclusão que se trata de um documento formalizado entre partes relacionadas.

Claramente houve uma confusão da fiscalização, ao não identificar a verdadeira operação que deu origem ao ágio, que claramente não é uma típica operação de “ágio interno”, mas sim uma legítima operação de compra e venda de participação societária entre partes independentes.

As operações subsequentes, realizadas entre empresas de um mesmo grupo, em nada mudam o ágio que foi criado na compra da PROFFITO.

Em resumo, a EGEN PAR II foi capitalizada através de um contrato de mútuo para ter lastro e comprar as ações da PROFFITO junto aos seus acionistas.

A ECISA ENGENHARIA, na qualidade de acionista majoritária da EGEN PAR II, quando esta viesse a ser incorporada e extinta, passaria a controlar, diretamente, a PROFFITO.

Em que pese que as características da operação suscitem que a reorganização societária se trata de um caso típico de planejamento tributário, não se pode taxá-lo de abusivo sem comprovar os abusos.

Há propósito comercial na operação e não se pode concordar que o ágio em questão tenha sido “gerado artificialmente”.

Outro ponto diz respeito ao aspecto temporal, tendo em vista o pequeno prazo entre as inúmeras reorganizações societárias não demonstram que vendedores e compradores sejam partes relacionadas, mas sim que houve estudo e planejamento de detalhes para que o ágio tenha sido gerado legalmente e pudesse subsumir-se às regras da Lei 9.532/97 e, por consequência, ser utilizado como despesa dedutível pela empresa operacional.

Voltando aos dispositivos legais que permitem a amortização de ágio pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente, a duas premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito comercial da operação, a comprovação do efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio e que as operações originais sejam realizadas entre partes não ligadas.

Em relação a comprovação do efetivo pagamento, ainda no curso da fiscalização (diligência), a Recorrente foi intimada a apresentar os comprovantes de pagamento, com documentação hábil e idônea, da efetiva transferência de numerário (fl. 357):

**3 – Comprovar o pagamento do ágio gerado na aquisição da PROFFITO pela EGEN PAR II (Apresentar histórico);**

Em resposta, a Recorrente apresentou toda documentação requisitada pela fiscalização, não sendo questionada pela fiscalização o valor, mas sim a origem que foi a BR MALLS:

**2 – Em resposta ao item 03 da intimação 01, PROFFITO apresentou documentos referentes transferências eletrônicas de recursos para pagamento da aquisição pela EGE PAR II das ações que compõem 100 % do seu capital social, conforme afirma em sua resposta. Foi determinado o valor de R\$ 221.500.000,00 para adquirir as ações da PROFFITO:**

**a) Tais transferências eletrônicas de recursos foram emitidas em nome de BR Malls cujos destinatários dos recursos foram as pessoas físicas que celebraram o Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças com ECISA Engenharia, além dessas pessoas físicas também foram destinatários dos recursos a empresa TAMBORÉ S/A e a empresa UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS.**

O resumo da resposta consta no Termo de Encerramento da Diligência (fl. 498/499):

Em resposta ao item 2.1, PROFFITO declarou que:

*"PROFFITO ressalta, ainda, que o somatório dos débitos efetuados na referida conta, bem como dos débitos efetuados na conta mantida junto ao Banco Itaú (todos devidamente grifados nos correspondentes extratos), corresponde ao montante total mutuado por BR MALLS a EGE PAR II nos termos do Instrumento Particular de Contrato de Mútuo (apresentado em resposta ao item 1.1 acima), de R\$ 221.500.000,00, cuja composição é a seguinte:*

DATA	Valor (R\$)	Banco
15.06.2007	1.797.608,28	BTG Pactual
15.06.2007	5.150.519,42	BTG Pactual
26.06.2007	1.033.208,62	BTG Pactual
02.07.2007	4.180.725,32	Itaú
02.07.2007	4.758.705,78	Itaú
02.07.2007	1.584.429,83	Itaú
02.07.2007	17.921,03	Itaú
03.07.2007	345.060,70	BTG Pactual
03.07.2007	30.507.425,32	BTG Pactual
03.07.2007	37.601.467,34	BTG Pactual
03.07.2007	33.034.487,50	BTG Pactual
03.07.2007	54.025.096,75	BTG Pactual
03.07.2007	47.463.344,11	BTG Pactual
<b>TOTAL</b>	<b>221.500.000,00</b>	<b>BTG Pactual</b>

Bem como um resumo em que a fiscalização confirma que houve a comprovação do pagamento:

*O objeto do Contrato de Mútuo é o empréstimo por BR MALLS e EGE PAR II no montante de R\$ 221.500.000,00.*

*A pessoa jurídica afirma em resposta ao item 2.1 do Termo de Reintimação 01 que a BR MALLS efetuou a transferência dos recursos financeiros necessários, no montante de R\$ 221.500.000,00, à aquisição das ações de PROFFITO para os vendedores das referidas ações, por conta e ordem de sua devedora (EGE PAR II).*

**Comprovou devidamente tal afirmação ao apresentar os correspondentes documentos** (cópia das TEDS efetuadas pela BR MALLS para os vendedores, cópia dos cheques emitidos por conta e ordem de BR MALLS, cópia dos extratos bancários das contas mantidas por BR MALLS nos Bancos BTG Pactual e Itaú relativos à efetiva transferência do numerário em favor dos vendedores) alcançando dessa forma o resultado almejado: adquirir as ações de PROFFITO.

*Inclusive a pessoa jurídica afirma em resposta ao item 2.1 do Termo de Reintimação 02, mais uma vez apresentou a composição, transcrita acima, dos débitos efetuados nas contas mantidas por BR MALLS junto aos Bancos BTG Pactual e Itaú e, conforme afirma ressaltando, correspondem ao montante total*

*mutuado por BR MALLS a EGEN PAR II de R\$ 221.500.000,00, nos termos do Instrumento Particular de Contrato de Mútuo. (Griffou-se)*

Dessa forma, não há dúvidas que a premissa básica de efetivo pagamento (item 1) dos requisitos para aproveitamento do ágio foi cumprido.

Para a comprovação de que as operações ocorreram entre partes não relacionadas, como já citado anteriormente, não constam nos autos que as pessoas físicas que detinham a propriedade da PROFFITO tinham participação no “Grupo BR MALLS”, sendo que esse questionamento é a base da acusação, ou seja, para fiscalização o ágio foi gerado na reorganização societária entre a BRMALLS, ECISA ENGENHARIA e a EGEN PAR II, contudo o que ficou demonstrado é que o ágio surgiu na aquisição da PROFFITO pela EGEN PAR II, operação anterior a reorganização societária interna do “Grupo BR MALLS”.

Logo, a premissa básica de operações entre partes não ligadas, também houve cumprimento por parte da Recorrente.

Por todos os argumentos acima expostos, entendo por dar provimento ao recurso voluntário, com a reversão das glosas de despesas com amortização.

#### **GLOSA DE DESPESAS POR GASTOS INCORRIDOS**

A fiscalização entendeu que as despesas contabilizadas pela recorrente decorrente de uma obrigação surgida em função de um aditivo de contrato de locação entre a Recorrente uma loja de uso comercial seria uma *“mera liberalidade não essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades”*.

O que se depreende do lacônico TVF é que a fiscalização, através da literalidade da cláusula 4º do aditivo, no qual consta o termo *“liberalidade”*, entendeu que se tratava de uma doação espontânea sem habitualidade aos negócios da Recorrente.

Cláusula 4º:

*“A título de mera liberalidade, a LOCADORA indenizará o montante de R\$ 1.040.000,00 (Um milhão e quarenta mil reais) para a adequação da Loja ao projeto apresentado e período de interrupção da operação, que será pago em uma parcela única, através de conta corrente Banco Bradesco agência 29848, conta corrente 014950-0. O referido valor deverá ser integralmente utilizado pela LOCATÁRIA nas obras de adequação e no período de paralisação da operação da Loja.”*

O acórdão recorrido manteve a glosa das despesas/custos, por entender que a despesa em questão não atende os requisitos exigidos pela legislação tributária.

O julgador de primeira instância reafirma a conclusão da fiscalização de que houve uma mera liberalidade da empresa ao registrar a despesa como necessária, confirmando o

entendimento na literalidade dos termos contratuais, visto que não há penalidade caso não seja efetuado o pagamento e conclui da seguinte forma, conforme trecho da decisão abaixo transcrito:

*67. (...) Além de literalidade dos termos contratuais, inexistente qualquer disposição contratual prevendo qualquer penalidade em caso de ausência do referido pagamento, de modo que a indenização sequer era uma obrigação da fiscalizada. Não sendo obrigada a efetuar tal gasto, não é razoável aceitar que a despesa era necessária*

A Recorrente se insurge e no meu entender com razão.

Não se observa no TVF, nem na decisão de piso, um detalhamento para glosa ou sua manutenção, sendo que as explicações da Recorrente foram absolutamente plausíveis para o tipo de atividade que é desenvolvida.

De acordo com a peça recursal, o shopping center no qual a Recorrente aluga lojas comerciais pretendia fazer uma expansão e a loja comercial, objeto do aditivo no contrato de aluguel, teria que fazer adequações ao novo espaço físico, sendo nada mais natural que a administração do shopping, que deu origem a mudança, arcar com os custos, além da indenização pela suspensão temporária das atividades operacionais da loja.

As condições do aditivo ao contrato de aluguel são claras e foram reproduzidas no recurso Voluntário:

*5.4. Assim, por meio do Termo Aditivo celebrado entre a RECORRENTE e PASTA TAMBORÉ COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (LOCATÁRIA), foi acordada a suspensão temporária das atividades operacionais da LOCATÁRIA, que certamente teve de suportar os prejuízos econômicos daí advindos. Tais prejuízos foram ainda majorados pelo fato de a LOCATÁRIA ser obrigada a efetuar trabalhos de reforma e nova decoração tão logo a loja lhe fosse novamente disponibilizada. Em resumo, segundo o disposto no Termo Aditivo:*

*(i) a LOCATÁRIA deveria devolver a loja que originalmente ocupava, bem como espaço vizinho e contíguo que explorava em regime de comodato, para que a RECORRENTE pudesse efetuar uma série de obras físicas (demolição de telhas e alvenarias, instalações elétricas etc), visando à readequação da loja em função da expansão do shopping center;*

*(ii) uma vez findas as obras acima descritas, a loja seria novamente disponibilizada à LOCATÁRIA. A loja seria entregue vazia, para que a LOCATÁRIA desse início aos trabalhos de reforma e redecoração do espaço, ao fim dos quais a LOCATÁRIA estaria apta a retornar às suas atividades; e*

*(iii) a responsabilidade pela execução das obras de reforma e readequação da loja comercial ficaria a cargo da LOCATÁRIA, ao passo que a RECORRENTE deveria arcar com os respectivos custos financeiros, ressarcindo a LOCATÁRIA no montante total acordado de R\$ 1.040.000,00.*

A autuação esta baseada no art. 299 do RIR/99 e no Parecer Normativo CST nº 32/1981, sendo relevante a análise dos dispositivos de modo a caracterizar a regular dedutibilidade das despesas.

O art. 299 do RIR/1999 trata sobre necessidade das despesas, definindo em seus parágrafos que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa, devendo ser usuais ou normais.

*Despesas Necessárias*

*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.*

Já no Parecer Normativo CST nº 32/1981, consta que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos e a despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação efetuada e que se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária na realização do negócio.

*3. A qualificação dos dispêndios de pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:*

*"Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.*

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

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

4. Segundo o conceito legal transcrito, o **gasto é necessário** quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, **despesa normal** é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Pela análise das justificativas da Recorrente e do reexame da documentação apresentada, formei convencimento de que a despesa relativa ao aditivo de contrato de aluguel no valor de R\$ 1.040.000,00 (hum milhão e quarenta mil reais) é razoável e estão em consonância com as atividades da empresa.

Assim, diante das justificativas e provas apresentadas pela recorrente, voto por cancelar a glosa da despesa, dando provimento ao recurso nesse ponto, sendo essa decisão extensiva à CSLL.

Ademais, a conclusão da procedência da dedutibilidade do ágio e da improcedência da glosa da despesa por gastos incorridos, a análise dos demais argumentos de defesa (exigência de CSLL, juros de mora sobre multa de ofício, concomitância de multa isolada e multa de ofício) restam desnecessárias.

Considerando os documentos ora analisados nesse julgamento, mesmo com uma pequena possibilidade de discussão sobre a nulidade em função da inovação do critério jurídico adotado pela DRJ, esse ponto resta prejudicado tendo em vista o provimento no mérito, de modo que conduzo meu voto por dar provimento total ao recurso voluntário.

É como voto

(assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza