



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

<b>Processo nº</b>	16561.000112/2008-19
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1301-001.949 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	02 de março de 2016
<b>Matéria</b>	IRPJ e CSLL
<b>Recorrente</b>	TOTVS S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005, 2006

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. CONVERSÃO EM REAIS. DATA.

Os lucros auferidos no exterior por controlada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001. Aplicação da Súmula CARF nº 94. Se a interessada, ao fazer a conversão para reais, ofereceu à tributação valor maior do que o efetivamente devido, tal diferença há que ser tida como antecipação do valor a ser tributado nos períodos subsequentes.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. FUNDAMENTO. RENTABILIDADE DE EXERCÍCIOS FUTUROS. FALTA DE PROVA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

A falta de apresentação, pela fiscalizada, de demonstrativo capaz de comprovar que o ágio pago na aquisição de investimento tem como fundamento o valor de rentabilidade da investida, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, impede a dedutibilidade, para fins fiscais, da amortização do ágio, após a incorporação da investidora pela investida.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. SALDO INSUFICIENTE.

Ao se computar os efeitos da decisão de segunda instância, constata-se que a infração mantida é suficiente para absorver a totalidade do saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores. Nessas condições, deve ser mantida a glosa efetuada pelo Fisco no período subsequente, em que se revelou, e ainda se revela, a insuficiência de saldo passível de compensação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2004, 2005, 2006

**JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.  
TAXA SELIC.**

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2004, 2005, 2006

**PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO A DESTEMPO.  
PRECLUSÃO.**

A prova documental deve ser apresentada com a impugnação ao lançamento, havendo previsão legal expressa das situações em que se admite exceção a essa regra. Não se configurando qualquer dessas situações excepcionais e, ainda, constatando-se que os documentos que a interessada pretende acostar aos autos neste momento processual já haviam sido objeto de reiteradas intimações desde o procedimento de fiscalização, há sete anos e meio, os documentos não podem ser aceitos como provas nos autos.

**MATÉRIA PRECLUSA.**

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER os documentos juntados em 11/08/2015 como "*documento não paginável*" (termo de juntada às fls. 867 dos autos), e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Gilberto Baptista e Wilson Fernandes Guimarães.

## Relatório

TOTVS S/A, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-51.626, de 15/10/2013, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrita.

### DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação de Fiscal de fls. 465/474, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, constatou-se o seguinte:

### DA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DO EXTERIOR - TBU

A contribuinte apresenta três empresas controladas no exterior: a Microsiga Corporation (Ilhas Virgens Britânicas - BVI), de 2000, a Microsiga Argentina, de 1997 e a Microsiga México Software, de 2004.

A contribuinte, no ano-calendário de 2002 ofereceu à tributação o valor de R\$ 3.300.961,70 e no ano-calendário de 2005 o valor de R\$ 128.963,38, originado dos lucros auferidos pela Microsiga Corporation. Informou que não houve apuração de resultado positivo na Microsiga Argentina desde a sua constituição, assim como a Microsiga México.

No caso da Microsiga Corporation, há indicação da contribuinte de que os resultados de 2003 (R\$ 475.163,67) e de 2006 (R\$ 186.538,38) não foram oferecidos à tributação.

A contribuinte havia informado que no ano-calendário de 2002 ofereceu à tributação R\$ 3.300.961,70, mas afirma que foi oferecido valor maior do que o devido, pois foram convertidos os lucros de cada exercício anterior pela taxa do dólar de 31/12/02 (3,5333), quando deveria ter sido corrigido para reais pelas taxas de conversão de cada ano-calendário de auferimento (de modo que o total atingiria o montante de R\$ 2.152.869,54) conforme demonstrado a seguir:

Ano	US\$	Taxa	Reais
2000	323.053,06	1,951	630.276,52
2001	464.338,89	2,332	1.082.838,29
2002	124.460,06	3,533	439.754,73
Subtotal (até 2002)	911.852,01		2.152.869,54
2003	164.462,02	2,889	475.163,67
2004	-6.201,42	2,654	-16.461,05
2005	55.096,17	2,341	128.963,61
2006	87.249,01	2,138	186.538,38

Total	1.212.457,79
-------	--------------

Dessa forma, a contribuinte teria oferecido a maior, no ano-calendário de 2002, o montante de R\$ 1.147.892,36 (R\$ 3.300.761,90 – R\$ 2.152.869,54).

A contribuinte, mercê do entendimento de que havia oferecido à tributação valor superior ao devido no ano-calendário de 2002, não ofereceu à tributação os resultados alcançados nos exercícios de 2003 e 2006. Em 2005 foi oferecido à tributação o montante de R\$ 128.963,61.

O entendimento da fiscalização, no entanto, é de que o momento da conversão é exatamente o momento da disponibilização, isto que dizer que o valor oferecido à tributação em 2002 e 2005 está alinhado com essas diretrizes. Assim, os lucros apurados nos anos-calendário de 2003 e 2006 devam ser tributados aplicando-se aos lucros apurados as taxas de conversão da data da disponibilização.

Ademais, deve ser corrigido o resultado da controlada aplicando-se a adição de provisões, como aquela referente a devedores duvidosos, conforme cálculos a seguir:

Ano	Lucro (\$)	Adição PDD (\$)	Exclusão (\$)	Novo lucro (\$)	Taxa	Lucro (R\$)
2003	164.462,02	238.902,92	-137.868,16	265.496,78	2,8992	767.073,30
2004	-6.201,42	193.855,09	-238.902,92	-51.249,25	2,6544	-136.036,01
2005	55.096,17	128.596,31	-193.855,09	-10.162,61	2,3407	-23.787,62
2006	87.249,01	22.899,29	-128.596,31	-18.448,01	2,1380	-39.441,85
Geral	300.605,78	584.253,61	-699.222,48	185.636,91		567.807,82

Assim, em 2003 deve ser tributado o montante de R\$ 767.073,30, correspondente ao lucro apurado naquele período. Considerando que no ano-calendário de 2005 foi oferecido o montante de R\$ 128.963,60 (sendo lucro de R\$ 799.214,04 e exclusão de R\$ 670.250,44), período em que, pelo ajuste da fiscalização não haveria valor a ser tributado, deve-se autuar:

- R\$ 638.109,70 (R\$ 767.073,30 - R\$ 128.963,60), como lucros do exterior; e
- R\$ 128.963,60, como postergação de receitas (de 2003 para 2005).

A Lei nº 9.249/95 elegeu como momento da tributação no Brasil a data de 31 de dezembro do próprio ano da apuração dos lucros pela controlada ou coligada no exterior. A IN SRF nº 38/96 alterou o momento de tributação dos lucros no Brasil, ou seja, de 31 de dezembro de cada exercício de apuração para os balanços levantados em 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados. Tal alteração foi consumada pelo artigo 1º da Lei nº 9.532/97.

E importante ressalvar que a Lei nº 9.249/95 definia como momento da tributação o auferimento em 31 de dezembro de cada ano-calendário e indicava a conversão para a nossa moeda na mesma data. Já a Lei nº 9.532/97 ao alterar a ocorrência do fato gerador da data de auferimento para a data de disponibilização, não alterou a forma de conversão mantendo a mesma metodologia, deixando aberta a taxa de conversão a ser aplicada.

O artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 alterou novamente o momento da tributação dos lucros, dispondo que:

*"Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no*

*9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

(...)“.

Nota-se que a partir de 2002, e somente a partir de 2002, o momento de oferecimento à tributação volta a ser pela data de 31 de dezembro do ano-calendário de auferimento. A lacuna que ficava era sobre a tributação de lucros não disponibilizados até 2001. Para tanto, foi acrescentada, no § único desse artigo, a determinação específica de que os lucros acumulados até 2001 deveriam ser considerados disponibilizados em 31/12/2002, salvo se não houvessem sido disponibilizados anteriormente, conforme a seguir reproduzido:

“Art. 74. ...

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor“.*

Vencida esta etapa, a questão passa a ser a taxa de conversão da moeda e para tanto deve-se buscar subsídios na Lei Complementar 104/2001, que alterou a Lei nº 5.172/66 (CTN) e acrescentou o § 2º no seu artigo 43 (“*Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo*”), tendo em vista, a lacuna analisada anteriormente na mudança do momento do fato gerador.

Conforme exposto, a Lei nº 9.249/95 que fixava o momento de oferecimento à tributação foi substituída pela Lei nº 9.532/97, de modo que o momento do fato gerador passou da data de auferimento do lucro para a disponibilização do lucro, ficando prejudicada a conversão da moeda para a data do auferimento. Assim há que se entender que a taxa de conversão dos lucros do exterior para a moeda brasileira deve ser aquela da data da disponibilização, pois o artigo 143 do CTN prescreve que “*Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação*”.

Quanto ao lucro que deve ser oferecido à tributação, se lucro contábil ou lucro real, o entendimento da fiscalização sobre a legislação sobre lucros do exterior vem, inicialmente, do inciso I do § 2º da Lei nº 9.249/95, referente à determinação da demonstração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira:

- Os balancetes na moeda estrangeira devem ser ajustados segundo as normas da legislação brasileira (trata-se da legislação tributária brasileira, pois o lucro contábil, apurado nos termos da legislação comercial, deve ser ajustado, conforme prevê a legislação tributária brasileira, de forma a se apurar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL);

- Em vários pontos da legislação é citado o dever de adicionar ao lucro real, que nos envia ao conceito de ajustes do lucro líquido (adições e exclusões), que implica a definição do lucro a ser tributado, ou seja, o chamado lucro real.

Destas observações conclui-se que o lucro a ser oferecido à tributação é o lucro real, este como resultado do lucro contábil da controlada no exterior adicionado de eventuais provisões constituídas para atender aos princípios contábeis ou por outros motivos, sendo tais provisões consideradas indedutíveis para a legislação tributária brasileira.

Percebe-se com clareza que o legislador aproxima a legislação sobre lucros do exterior com aqueles lucros auferidos por controlada no Brasil, tendo em vista que os lucros tributáveis de controladas no Brasil são apurados a partir do lucro real, aquela do exterior não poderia repercutir diferentemente na controladora brasileira.

Diante disso, constata-se que a controlada no exterior da fiscalizada efetuou provisões para devedores duvidosos (PDD), as quais devem ser adicionadas ao lucro contábil, chegando ao valor que deveria ser oferecido à tributação.

Como se percebe, a base legal fundamental é efetivamente a mesma, entretanto a contribuinte não considerou que os balanços do exterior devem ser ajustados às normas da legislação tributária brasileira, e, a partir desta definição, aplicar o tratamento de lucro real, nos moldes praticados pelas empresas controladas genuinamente brasileiras, pois esta legislação específica da tributação extraterritorial deve guardar isonomia na aplicação da legislação tributária, especificamente quanto ao lucro tributável (lucro real).

Tudo o que foi até agora esclarecido se presta também à CSLL.

---

#### DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

---

Questionada acerca do movimento de R\$ 1.570.362,60, da conta 42012002 - amortização de ágio, a contribuinte informou que:

*"Em 01/08/2000 a Totvs adquiriu a empresa ABRI do Brasil e apurou ágio de R\$ 7.851.830,97. A ABRI foi incorporada em agosto de 2000. Tal ágio foi amortizado a razão de 1/60 avos ao mês conforme perspectiva de rentabilidade futura (fl. 17)."*

*A conta 15044001 representa o ágio, nascida com a incorporação da ABRI em agosto de 2002. Em 2003 apresentava saldo de R\$ 2.486.425,42, e a contra partida (42012002) registrava o valor de R\$ 1.570.362,60 que não foi adicionado por tratar-se de despesa dedutível".*

Cita que:

*"a situação anterior tinha a ADVENT com posse de 100% das ações da ABRI e esta possuía 25% das ações da Totvs e depois da incorporação a ligação ficou direta, ou seja, ADVENT passou a deter 25% da Totvs. (fl. 34)."*

*Assim com a incorporação da ABRI, a companhia trouxe para seu balanço o ágio apurado pela ABRI quando da aquisição de 25% do capital da Totvs, via capitalização pela ADVENT. Desta forma, a amortização do ágio produz efeito na apuração do*

*Lucro real da Totvs (grupo 4 despesas operacionais e grupo 6 receitas e despesas não operacionais)" (fl.34).*

Pelo protocolo de incorporação (fls 36 a 39), justificou a incorporação pelo motivo de exercer as mesmas atividades e mesmo objeto social, além da racionalização das atividades. Isto não parece ser a realidade, tendo em vista que a única prática que a ABR1 proporcionou no curto período de vida foi manter o investimento na contribuinte (25%), mais parecendo uma empresa investidora do que a de manutenção de atividade semelhante. Quanto à racionalização, a única alteração foi a societária, ou seja, saiu a sócia ABR1 e entrou a sócia Advent, mas proporcionou redução do valor tributável, única e exclusivamente, via amortização do ágio.

É de se registrar que a incorporada (ABR1) foi constituída pela sua controladora Capuleto International Co. (Atualmente Advent Investments Software Ltd) e pelo sócio Patrice Philipe Nogueira Baptista Etlin, com o propósito específico de adquirir ações da incorporadora (fiscalizada).

Pela aquisição das referidas ações, a incorporada "pagou" ágio de R\$ 7.851.830,97, base rentabilidade futura da incorporadora. Tal como demonstrado pelos relatórios de consultoria e avaliação da incorporadora, elaborados por ocasião da aquisição. Isto quer dizer que a Advent, que era fundadora e possuidora das cotas da contribuinte, cedeu para a ABR1 25% da participação no capital da contribuinte (frise-se que somente para isso é que foi criada a ABR1) pelo valor de R\$ 10.000.000,00, tendo por base relatório de avaliação econômica (prometida a apresentação deste relatório e não cumprido), sendo que deste valor R\$ 2.148.169,03 foi tomado como investimento e R\$ 7.851.830,97 como ágio em investimento (fl. 40).

Ressalte-se que o relatório de avaliação em questão, apesar de intimada, não foi fornecido.

E de se concluir que o ágio surgiu de relatório das atividades da própria contribuinte e posteriormente, com a incorporação, a contribuinte passou a amortizar ágio produzido por ela própria, sem que para isso a Advent, em última instância a sócia, contribuísse economicamente para o surgimento deste ágio.

A própria contribuinte afirma que a incorporação lhe trará a vantagem fiscal da amortização do ágio pago na aquisição, segundo relatório (mencionado, mas não enviado), tal como permitido pelo artigo 387, inciso III, do RIR/99.

O entendimento da fiscalização é que a figura do ágio somente nasce a partir de efetiva aquisição (por meios pecuniários, por exemplo). No caso, a Advent possuía 25% das quotas da contribuinte, passou a deter 100% das quotas da ABR1 consubstanciado em 25% das quotas da contribuinte. Após a incorporação da ABR1 pela contribuinte, a Advent voltou a deter 25% das quotas da contribuinte, isto no período de aproximadamente 18 meses.

O artigo 385 do RIR/99 cita claramente a aquisição no sentido de compra pecuniária de quotas e ações de empresas, supondo trata-se de empresa fora do alcance dos sócios da empresa adquirente.

Na prática a contribuinte está amortizando ágio dela mesma, sem qualquer investimento (saída de caixa) da sócia, ou seja, criou-se do nada a diminuição do resultado da empresa.

É, também, extraído, o elemento a ser transferido, ou seja, a totalidade do patrimônio representado por 10.000.000 quotas, aliás, único elemento que compõe o ativo da incorporada, que é o investimento realizado na incorporadora, desdobrado em investimento e ágio. Em razão disto o capital da incorporadora não será alterado pela incorporação, sendo o valor correspondente ao investimento transferido à controladora da incorporada, Advent, por substituição de ações possuídas pela incorporada por outras da mesma espécie e classe, com os mesmos direitos.

Este texto reforça a verdade material dos fatos, ou seja, a ABR1 foi utilizada para criar um ágio para fins de reduzir a carga tributária da contribuinte, fato incontestável.

A parte do patrimônio líquido da incorporada correspondente ao ágio pago na aquisição das ações da incorporadora será registrado por essa como reserva de ágio, o ativo que representa o ágio pago será registrado no ativo diferido da incorporadora, de forma que não haverá alteração do capital da incorporadora.

Conclui que o sócio Patrice Philips Etlin será reembolsado pela única ação que detém.

Agora, com a descrição da DIPJ da ABR1, no curto período de sua existência (01/03/99 a 01/08/2000) fica provada, mais uma vez, a verdade da geração do ágio. Não houve pagamento de R\$ 10.000.000,00, mas a entrega de ações da contribuinte como integração do capital em valor superior ao patrimônio líquido da contribuinte, para, efetivamente, criar a figura do ágio, mercê de um relatório de avaliação da própria contribuinte, não fornecido.

Na contribuinte foi lançado no ativo e devidamente amortizado, e no patrimônio líquido foi lançado como reserva de ágio, também devidamente amortizado; no entanto, apenas o valor lançado a resultado pela amortização de ágio (crédito de resultado) é que foi excluído. Conclui-se que do mesmo relatório de avaliação deu surgimento a amortização positiva e negativa no resultado, mas apenas a positiva foi neutralizada no LALUR.

Na empresa incorporada, dentro de um raciocínio contábil-fiscal, não houve provisão constituída no balanço da ABR1 previamente à sua incorporação (tal como teria ocorrido caso houvessem sido aplicadas as determinações da Instrução CVM 319/99 e alterações posteriores). Para o LALUR da contribuinte não foi transferido registro relativo à referida provisão, que lhe permitiria proceder à futura exclusão do valor correspondente à sua realização, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Registre-se que tais instruções CVM têm por fito exclusivo a proteção dos sócios minoritários, daí a razão de constituição da provisão de reserva de ágio no patrimônio líquido. A amortização do ágio no ativo reduz o lucro e o crédito por amortização do passivo neutraliza a despesa de amortização do ativo, sendo transparente no resultado contábil para os sócios da empresa.

De fato o artigo 386 é aquele, único, que dá amparo ao contribuinte para amortização de ágios, quando da ocorrência de fusão, cisão ou incorporação, todavia, este ágio tem obrigatoriamente que ter substância econômica, ou seja, a partir da existência de efetivo desembolso para pagamento pela aquisição, um efetivo investimento financeiro, o que de fato não ocorreu, pois o ágio foi constituído apenas e tão somente tendo por base um relatório de avaliação econômica da contribuinte.

Do conjunto da obra há efetivamente um prejudicado, o terceiro interessado que é o Fisco Federal, na medida que as despesas de amortização não são neutralizadas no LALUR, mas o crédito da provisão de amortização da reserva de ágio sim, é excluída no LALUR, portanto neutralizada, havendo uma diminuição do lucro real tributável.

Apesar de o artigo 386 do RIR/99 possibilitar a amortização de ágios somente na condição de incorporação, a fiscalização entende que deve-se para tanto preencher os requisitos precedentes, ou seja, haver investimento de fato de valor "pago" superior ao patrimônio líquido da adquirida, para assim gozar do benefício fiscal por conta da amortização do ágio.

A permissão de amortização de ágio decorre do fato de que se alguém paga ágio na aquisição de investimento em valor superior ao patrimônio líquido, do outro lado, de quem recebe pela venda do investimento, encontra-se um resultado positivo, como ganho de capital (que é tributável). Para o caso em questão, não há beneficiário da compra/venda do investimento, só há um prejudicado nesta composição, o Fisco Federal.

De outra parte, para satisfazer ou amparar ágios, há que ser devidamente demonstrado, através de relatório de avaliação, para assim identificar a modalidade do ágio, que não foi oferecido a esta fiscalização.

Diante do exposto, devem ser tributados os valores de amortização do ágio relativos aos anos-calendário de 2002 a 2004, pelo valor de R\$ 1.570.362,60 para cada ano e no ano-calendário de 2005 pelo valor de R\$ 916.062,58.

Foram juntados aos autos: Ata das Assembléias Geral Ordinária e Extraordinária realizadas em 01/08/2000 (fls. 42/45), laudo de avaliação contábil da Logocenter S.A. (fls. 46/49), segunda alteração do contrato social da ABR1, de 01/08/2000 (fls. 211/214), DIPJs dos anos-calendário de 1999 e 2000 da ABR1 (fls. 215/236), DIPJs da contribuinte do período de 2002 a 2005 (fls. 237/359) e balancetes da contribuinte (fls. 360/387).

#### DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

Do ajuste dos resultados pela inserção dos valores ora autuados, ocorreu a utilização do valor de R\$ 18.824,33 relativo a prejuízos acumulados e base de cálculo negativa da CSLL insuficientes (fls. 237/238).

#### DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005:

[Quadros à fl. 688]

Obs.

- Apesar de a fiscalização haver informado que deveriam ser tributados os valores de amortização do ágio relativos aos anos-calendário de 2002 a 2005, não houve autuação relativa a 2002;
- Apesar de a fiscalização haver informado que houve compensação indevida de prejuízos acumulados e base de cálculo negativa da

CSLL, houve autuação apenas em relação ao IRPJ (ano-calendário 2004);

- O montante de R\$ 128.963,60 (lucros no exterior de 2003 oferecidos à tributação em 2005) foi tributado como postergação de receitas quanto ao IRPJ, mas como receita omitida, no ano-calendário de 2003, quanto à CSLL;
- No ano-calendário de 2003, houve compensação com resultados negativos de períodos anteriores, nos montantes de R\$ 96.812,00 (IRPJ, fl. 441) e R\$ 68.471,33 (CSLL, fl. 455), mas não foi alterado o sistema SAPLI da RFB (pesquisa em anexo), que controla os saldos de prejuízos fiscais (IRPJ) e de bases de cálculo negativas da CSLL;
- As tabelas a seguir sintetizam a matéria tributável constante dos Autos de Infração (valores em reais):

[Quadros à fl. 689]

---

### **DA IMPUGNAÇÃO**

---

Cientificada dos lançamentos em 01/10/2008, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 31/10/2008, a impugnação de fls. 541/574, alegando, em síntese, o seguinte:

---

### **DA SÍNTESE DOS FATOS**

---

De acordo com o Auto de Infração, a impugnante teria cometido duas irregularidades:

- teria deixado de adicionar ao seu lucro líquido tributável parte dos lucros a ela supostamente disponibilizados por empresa controlada no exterior, por não haver adicionado, na apuração do lucro da empresa controlada no exterior, os valores relacionados às despesas de provisões com devedores duvidosos daquela sociedade; e
- teria amortizado indevidamente, na apuração lucro tributável, o valor do ágio apurado na incorporação da empresa ABR1, nos anos-calendário de 2003 a 2006.

---

### **DA LEGITIMIDADE DA APURAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADA NO EXTERIOR**

---

#### Do procedimento adotado pela impugnante

A impugnante é controladora das sociedades denominadas Microsiga Argentina, Microsiga México e Microsiga Corporation (Ilhas Virgens Britânicas BVI), detendo 100% das cotas de participação da Microsiga Argentina e da Microsiga Corporation, e 95% das cotas de participação da Microsiga México.

Será analisada especificamente a Microsiga Corporation, tendo em vista que foi a única sociedade controlada no exterior pela impugnante que apresentou lucro desde 2002.

Em razão de a Microsiga Corporation ter auferido lucros nos anos-calendário de 2002 a 2006, a impugnante procedeu devidamente aos registros contábeis desses lucros pelo método de equivalência patrimonial.

No passado, a contabilização desse investimento não gerava efeito tributário, limitando-se a sua finalidade a demonstrar aos acionistas da sociedade controladora a variação ocorrida no patrimônio líquido da empresa controlada. Somente haveria efeito tributário no investimento relevante realizado se os lucros gerados pela empresa controlada no exterior fossem disponibilizados (isto é, efetivamente distribuídos) à empresa controladora no país.

Ocorre que, com a publicação da MP nº 2158-35/2001, foi estabelecido, como novo critério, a disponibilização ficta dos lucros na data do balanço em que tiverem sido apurados esses lucros pelas empresas no exterior.

Não obstante toda a celeuma envolvendo a constitucionalidade da MP nº 2158-35/2001, o fato é que a impugnante observou a referida norma, adicionando inicialmente ao lucro real em 31/12/2002 os lucros auferidos pela Microsiga Corporation anteriores a 2002 e, nos anos posteriores, em todo o encerramento do balanço em 31 de dezembro, a impugnante também adicionou ao lucro real os lucros auferidos pela empresa no exterior.

Abaixo, a impugnante apresenta um breve quadro sobre os lucros auferidos pela Microsiga Corporation e que foram submetidos à tributação pelo IRPJ/CSLL:

Ano	Lucro (\$)	Adição (\$)	Adição (R\$)	Taxa	Observação
2000	323.053,06				
2001	464.338,89				
2002	124.460,06	911.852,01	3.300.761,90	3,54	Soma dos lucros desde 2000
2003	164.462,02	164.452,02	475.163,67	2,89	
2004	-6.201,42	0,00	0,00		
2005	55.096,17	55.096,17	128.963,61	2,34	
2006	87.249,01	87.249,01	186.538,38	2,14	

É importante esclarecer que a impugnante, para conversão em reais do lucro auferido no exterior de 2000 a 2002 e, consequentemente, a sua adição ao lucro real, utilizou, indevidamente, como base, a taxa do dólar previsto em 31/12/2002. Isso gerou uma adição a maior do lucro no exterior para fins de pagamento de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 1.147.892,36.

O procedimento correto seria a utilização da taxa do dólar previsto no momento da apuração do lucro pela empresa situada no exterior, isto é, no levantamento do seu balanço. Assim, por exemplo, considerando que a empresa controlada no exterior auferiu lucro no ano de 2000, teria que utilizar a taxa de câmbio de 31/12/2000.

Esse procedimento encontra amparo na Lei nº 9.249/95, lei que estabeleceu inicialmente a tributação em bases universais.

Independentemente disso, o fato é que a impugnante ofereceu à tributação os lucros auferidos por sua controlada no exterior, nos termos da legislação em vigor.

Por seu turno, a fiscalização entendeu que o lucro auferido pela empresa controlada no exterior mereceria ajustes para a sua adequação à legislação brasileira, transformando o lucro contábil dessa sociedade estrangeira em lucro real.

Assim, a fiscalização realizou ajustes no lucro da empresa controlada no exterior, adicionando despesas consideradas indevidáveis pela legislação brasileira (provisões para devedores duvidosos) e, ato contínuo, procedeu à adição desse novo lucro ao lucro real da impugnante.

Esses ajustes feitos pela fiscalização no lucro da empresa no exterior ocasionaram reflexos diretos nos lucros tributáveis da impugnante no período de 2003 a 2006, conforme quadro abaixo, apresentado pela fiscalização do relatório fiscal:

Ano	Lucro (\$)	Adição PDD (\$)	Exclusão (\$)	Novo lucro (\$)	Taxa	Lucro (R\$)
2003	164.462,02	238.902,92	-137.868,16	265.496,78	2,89	767.073,30
2004	-6.201,42	193.855,09	-238.902,92	-51.249,25	2,65	-135.810,51
2005	55.096,17	128.596,31	-193.855,09	-10.162,61	2,34	-23.787,62
2006	87.249,01	22.899,29	-128.596,31	-18.448,01	2,14	-39.478,74

Segundo a fiscalização, os ajustes dos lucros da empresa no exterior de acordo com a legislação brasileira resultaram em um valor de lucro a adicionar no lucro real da impugnante apurado no ano de 2003 de R\$ 767.073,30. Ainda, a impugnante teria adicionado um valor a maior do lucro da empresa no exterior no ano de 2005 no valor de R\$ 128.963,60.

Diante disso, a fiscalização adicionou ao lucro da empresa no exterior, após ajustes da legislação brasileira no ano de 2003, o montante de R\$ 638.109,70 e considerou o valor de R\$ 128.963,30 (cento e vinte e oito mil, novecentos e sessenta e três reais e trinta centavos) como postergação de receita, em razão do valor apurado a maior pela impugnante no ano-calendário de 2005.

Todavia, esse procedimento adotado pela fiscalização é absolutamente contrário à legislação, merecendo ser imediatamente cancelado esse item da presente autuação, conforme a seguir demonstrado.

Da legitimidade da apuração do lucro auferido pela empresa no exterior pela impugnante

Da correta interpretação do inciso I do § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95

Para o procedimento de ajuste do lucro da empresa situada no exterior, a fiscalização utilizou como base o inciso I do § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, a qual, autorizaria o esse ajuste, nos moldes estabelecidos pela legislação brasileira, para fins de apuração do lucro real da empresa aqui estabelecida.

Ocorre que essa norma tem como objetivo único determinar que os contribuintes que mantêm investimentos no exterior sejam compelidos a “demonstrar” a apuração dos lucros das entidades no exterior de acordo com a lei brasileira, não se confundindo a ação de “apurar”, “calcular”.

Assim, o que o legislador impôs ao contribuinte foi a obrigação de apresentar ao Fisco brasileiro o lucro auferido no exterior e, consequentemente, os seus valores positivos e negativos, conforme os termos do artigo 187 da Lei das Sociedades Anônimas.

Corrobora esse raciocínio outra norma prevista no próprio artigo 25 (inciso IV) da Lei nº 9.249/95, que dispõe que “*as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*”.

Foi exatamente isso que a impugnante fez, ou seja, apresentou as demonstrações dos lucros apurados no exterior conforme determina a legislação brasileira, arquivando-a pelo prazo previsto (fls. 155/181).

Não fosse a própria letra da lei, entender legitima a aplicação da legislação brasileira para apuração (cálculo) dos lucros auferidos por empresa situada no exterior e, por conseguinte, submete-lo à tributação pelo IRPJ e CSLL é desconsiderar um princípio importante no sistema jurídico internacional, qual seja, o princípio da territorialidade.

Trazendo esse princípio ao caso concreto, não pode o Estado brasileiro pretender alcançar situações com as quais não mantenha qualquer relação, isto é, por meio de suas regras ajustar o lucro contábil auferido pela empresa situada no exterior exclusivamente para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Note-se que não estamos questionando, aqui, o poder de o Estado Brasileiro tributar os lucros não disponibilizados de empresa controlada no exterior, mas sim de ajustar o lucro dessa empresa no exterior por meio de suas regras.

É essa, inclusive, a interpretação oficial da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre o tema, prevista no artigo 6º da IN SRF nº 213/2001, que dispõe que o valor do lucro auferido no exterior, e que é objeto de tributação no Brasil, deve ser apurado de acordo com a legislação vigente no país da sede da empresa coligada ou controlada no exterior e demonstrado segundo as normas contábeis da legislação brasileira.

Não há nenhuma lei que disponha sobre a apuração do lucro no exterior consoante as regras brasileiras e, por conseguinte, sobre adições, exclusões e compensações.

Isto é, ao contrário do entendimento da fiscalização, não há regras de indedutibilidade na apuração do lucro de empresa estrangeira, como, por exemplo, regras de indedutibilidade de despesas de depreciação, brindes, reserva de reavaliação, doações, provisões para devedores duvidosos, entre outras.

Assim, é absolutamente ilegítimo o procedimento utilizado nesse lançamento que ajustou o lucro da empresa controlada no exterior meio da adição das provisões de devedores duvidosos.

Em resposta a consulta formulada por um contribuinte sobre o tema, a Secretaria da Receita Federal reforçou o disposto no artigo 6º da IN SRF nº 213/2001, ao dispor que “*As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio, sendo suas contas e subcontas classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda no Brasil*” (Decisão nº 245, de 18/10/99, da SRF/6ª RF).

Está, portanto, comprovada a ilegitimidade da acusação fiscal, que procedeu indevidamente ajustes no lucro auferido pela controlada da impugnante situada no exterior, sem qualquer fundamento legal e, ainda, contrário ao entendimento da própria Secretaria da Receita Federal.

Dos prejuízos apurados pela controlada no exterior e não considerados pela fiscalização

**CÓPIA**

Tomando-se como verdadeira a afirmação fiscal, isto é, a necessidade de apurar o lucro real da empresa situada no exterior, o que admitimos apenas a título argumentativo, o fato é que, para ser coerente com essa mesma premissa, a fiscalização deveria então considerar os prejuízos obtidos pela empresa situada no exterior (de R\$ 135.810,51, R\$ 23.787,62 e R\$ 39.441,85, nos anos de 2004 a 2006, respectivamente), o que não foi feito no caso presente.

É importante dizer que a impugnante tem ciência de norma específica em nossa legislação que veda a possibilidade de compensação dos prejuízos obtidos pela empresa no exterior com o lucro real apurado no país pelo contribuinte aqui estabelecido (artigo 25, § 5º, da Lei nº 9.249/95), e não está na presente defesa sustentando a sua constitucionalidade, mas sim a coerência no trabalho fiscal.

Isso porque a legislação brasileira, ao vedar a compensação do prejuízo auferido por empresa estrangeira, reconhece que o lucro tributável no exterior não é o lucro real, e sim o lucro contábil de acordo com as leis estrangeiras.

Assim, demonstrada a inconsistência do trabalho fiscal, deve ser imediatamente cancelada a presente autuação.

#### Dos créditos de IRPJ e CSLL reconhecidos pela fiscalização e não utilizados para lavratura do Auto de Infração

Conforme relatado acima, no ano de 2002, a impugnante recolheu IRPJ e CSLL a maior sobre os lucros auferidos no exterior pela sua controlada.

Esse equívoco decorreu do procedimento referente à conversão em reais do lucro auferido no exterior no período anterior a 2002. A impugnante, para conversão em reais do lucro auferido no exterior em 2000 e 2001 e, consequentemente, a sua adição ao lucro real, utilizou indevidamente como base a taxa do dólar previsto em 31/12/2002, gerando, por conseguinte, um valor pago a maior de IRPJ e CSLL.

O procedimento correto seria a utilização da taxa do dólar previsto no momento da apuração do lucro pela empresa situada no exterior, isto é, no levantamento do seu balanço.

Esse procedimento encontra amparo no artigo 25, § 4º da Lei 9.249/95, tendo sido inclusive corroborado por diversas decisões do Conselho de Contribuintes (vide acórdãos 105-17124 e 103-22638).

Assim, a prevalecer a acusação fiscal, no mínimo, seria de rigor o reconhecimento do crédito havido pela impugnante em razão da apuração incorreta do lucro no exterior anterior a 2002 e, portanto, o direito de a impugnante deduzir esse crédito nos períodos subsequentes de apuração, o que não foi considerado pela fiscalização.

#### Da constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/2001

Por fim, na remota hipótese de se desconsiderar todos os fundamentos acima expostos, o lançamento merece ser cancelado em razão da própria constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 215835/ 2001.

---

#### DA DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

---

A fiscalização entendeu que o ágio apurado na incorporação da ABR1 não atenderia aos requisitos previstos no artigo 386 do RIR/99 e, por isso, não poderia ter sido amortizado e deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da

impugnante. Segundo a fiscalização, apenas o ágio efetivamente pago (pagamento no sentido de desembolso financeiro) poderia ser amortizado e deduzido.

Contudo, o referido ágio foi efetivamente pago, desembolsado financeiramente e, como tal, atende integralmente aos requisitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/95 para a sua amortização, sendo equivocada a premissa assumida pelo Fisco que o ágio, no caso concreto, seria indevidável.

É o que se passa a demonstrar.

#### Da constituição da ABR1 e aquisição da participação societária na impugnante

Em março de 1999, a empresa Capuleto International Co. (atual Advent Investments Software Ltd.) e Patrice Philipe Nogueira Baptista Etlin constituíram a empresa ABR1 do Brasil Ltda. (CNPJ nº 03.022.010/0001-16), com o objetivo de investir no Brasil em diversas empresas do mercado de tecnologia, e não somente na impugnante.

Atendendo ao seu objetivo social, em abril de 1999, a ABR1 adquiriu 42.424.240 ações preferenciais classe B, de emissão da impugnante, que representavam 25% do capital social.

A aquisição foi realizada pelo valor de R\$ 10.000.000,00 (efetivamente pago pela ABR1), sendo que 25% do patrimônio líquido da impugnante era, à época, de R\$ 2.148.169,03.

A diferença entre o custo da aquisição e o valor de 25% do patrimônio líquido da impugnante, de R\$ 7.851.830,97, corresponde ao ágio apurado com base no valor da rentabilidade da impugnante em exercícios futuros, decorrente de estudo econômico e de mercado realizado por empresa de consultoria, que analisou, com base em dados presentes, a rentabilidade futura da impugnante.

Assim, em razão da aquisição da participação na impugnante, a ABR1 passou a registrar em seu balanço o valor de R\$ 2.148.169,03 referente ao valor do investimento e o valor de R\$ 7.851.830,97 como ágio pago na aquisição do investimento, tudo em conformidade com o artigo 385 do RIR/99 e o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

#### Da incorporação da ABR1 pela impugnante

Em 31 de julho de 2000, os acionistas da ABR1 e da impugnante anuíram na centralização das atividades de ambas as empresas em uma única empresa. Assim, a impugnante incorporou a ABR1 em seu patrimônio, representado por 10.000.000 de cotas de seu capital social.

A incorporação se deu em razão de um propósito econômico e negocial, uma necessidade de racionalizar as atividades, uma vez que ambas as empresas detinham semelhantes objetos sociais, e em total conformidade com a legislação societária, sendo que todos os atos foram devidamente registrados nos arquivos da Junta Comercial do Estado de São Paulo.

Com a finalização dessa etapa societária, a impugnante passou a registrar em seu balanço os ativos da empresa incorporada, conforme determina a legislação contábil.

O ágio que estava inicialmente registrado na ABR1 passou a constituir um ativo diferido na impugnante, nos termos no artigo 7º da Lei 9.532/97 (artigo 386 do RIR/99), iniciando-se, então, a sua amortização contábil e fiscal.

#### Do tratamento previsto na legislação fiscal para as participações societárias

De acordo com a legislação, o custo de aquisição de participação societária avaliada pelo patrimônio líquido da sociedade investida deve ser segregado em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição; e (2) valor do ágio, que deverá ser fundamentado (a) no valor de mercado dos bens do ativo; (b) na expectativa de rentabilidade futura; ou (c) no fundo de comércio ou outras razões econômicas.

No caso dos autos, quando da aquisição da participação na impugnante, a ABR1 atendeu exatamente ao procedimento descrito no artigo 385 do RIR/99, ou seja, no momento da aquisição do investimento, desdobrou o custo da aquisição da participação societária em (1) valor do patrimônio líquido da empresa adquirida na época (R\$ 2.148.169,03); e (2) valor do ágio (R\$ 7.851.830,97).

Esse procedimento não gerou, inicialmente, nenhum efeito fiscal na ABR1, uma vez que a regra geral é de indedutibilidade do ágio (artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77), havendo exceções na legislação.

#### Do tratamento tributário previsto na legislação fiscal ao ágio nos casos de incorporação

Como acima exposto, após quase 2 anos da aquisição da participação da impugnante pela ABR1, os acionistas decidiram efetivar a incorporação da ABR1 pela impugnante.

É importante ressaltar que a legislação societária permite a incorporação tanto da empresa investida pela investidora quanto investidora pela investida (artigo 226 da Lei nº 6.404/76).

No caso, tendo em vista que a impugnante era empresa com nome estabelecido no mercado nacional, os acionistas decidiram a incorporação da ABR1 (investidora) pela impugnante (investida).

Ao assim proceder, o ágio anteriormente registrado no balanço da ABR1 passou a integrar o balanço da impugnante.

A Lei nº 9.532/97 passou a regulamentar, de forma clara e incontroversa, o tratamento contábil e fiscal a ser dispensado ao ágio nas operações de incorporação da sociedade investida pela sociedade investidora ou em sentido contrário.

Em seu artigo 7º estabeleceu que a pessoa jurídica que absorver o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual tenha participação societária adquirida com ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura poderá amortizar o ágio na proporção de um sessenta avos (1/60) nos balanços levantados posteriormente à incorporação.

Já no artigo 8º, a referida lei estendeu expressamente esse tratamento tributário do ágio para os casos em que a empresa incorporada é a que detinha a propriedade da participação societária. Ou seja, não se estabeleceu qualquer restrição à amortização fiscal do ágio quando a incorporação se dá pela investida ou pela investidora.

Assim, a partir da data da incorporação (31/07/2000), a impugnante, pautada nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passou a amortizar o ágio a razão de 1/60 avos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não há, portanto, como prevalecer a acusação fiscal de que a impugnante não estaria autorizada a amortizar o ágio.

Ainda, como argumento para desconsiderar o procedimento adotado pela impugnante, a fiscalização afirmou que o ágio não seria amortizável porque não teria sido por ela efetivamente "pago".

Inicialmente, é importante dizer que o legislador, em nenhum momento, condicionou a amortização do ágio à aquisição no sentido de pagamento, como defendeu a fiscalização. O artigo 385 do RIR/99 dispõe apenas sobre o momento da apuração do ágio quando da aquisição do investimento, independentemente da sua forma (compra, permuta, subscrição, etc.).

A par disso, é importante dizer que o ágio que está sendo objeto de amortização pela impugnante decorre de um efetivo desembolso financeiro no momento da aquisição pela ABR1 de cotas do capital social da impugnante no ano de 2000, o que demonstra a incorreção da afirmação fiscal.

E mais, como visto acima, o artigo 8º da Lei nº 532/97 permite, na operação de incorporação da incorporadora pela incorporada, a utilização desse ágio inicialmente apurado, independentemente do ágio ter sido pago pela própria pessoa jurídica incorporada ou por terceiros.

Às fls. 572/573, a impugnante cita julgados do Conselho de Contribuintes em situações análogas, que corroboram a legitimidade do procedimento adotado quanto à amortização fiscal do ágio na operação de incorporação da incorporada pela incorporadora:

---

#### DO PEDIDO

---

Em face de todo o exposto requerer a impugnante que seja julgado improcedente o Auto de Infração, com a desconstituição integral do crédito tributário ora impugnado e consequente posterior arquivamento do referido processo administrativo.

A 5ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-51.626, de 15/10/2013 (fls. 680/706), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

*LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.  
CONSTITUCIONALIDADE. STF*

*O Supremo Tribunal Federal declarou constitucional a tributação, nos termos do caput do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, dos lucros auferidos por controladas no exterior localizadas em países de tributação favorecida ("paraísos fiscais").*

*DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS. TAXA DE CÂMBIO APPLICÁVEL.*

*Inexistindo disposição de lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita pela taxa de câmbio da data disponibilização dos lucros auferidos no exterior, fato gerador da obrigação tributária.*

*GLOSA DE DESPESAS DEDUZIDAS PELA CONTROLADA NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.*

*A autoridade fiscal brasileira não detém competência para contestar a admissibilidade da dedução de dispêndios suportados por empresa sediada no exterior. Exigência exonerada em parte.*

*ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. FUNDAMENTO. RENTABILIDADE EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.*

*Não comprovando a contribuinte que o ágio pago na aquisição teve como fundamento rentabilidade em exercícios futuros, há que considerá-lo indeditível.*

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS.*

*Considerando que a redução da matéria tributável não alterou a compensação de prejuízos efetuada pela fiscalização, mantém-se a exigência.*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.*

Não houve recurso de ofício, por ser a parcela afastada inferior ao limite de alçada.

Ciente da decisão de primeira instância em 06/02/2014, conforme termo à fl. 718, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/03/2014 conforme carimbo de recepção à folha 783.

No recurso interposto (fls. 785/827), após historiar o ocorrido, por sua ótica, a recorrente traz argumentos que podem ser sintetizados como segue.

• **Acerca da tributação sobre lucros auferidos no exterior.**

A recorrente afirma que a ADIN 2588 teria reconhecido a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2158. A consequência disso seria o reconhecimento da antecipação da tributação dos lucros auferidos pela controlada da recorrente no exterior, impossibilitando a cobrança de valores relativos ao ano-calendário 2003.

A interessada sustenta que teria havido alteração do critério jurídico do lançamento, pela Autoridade Julgadora em primeira instância. Com isso, entende que o auto de infração deveria ser cancelado, quanto a essa matéria. O critério base utilizado pela fiscalização seria a necessidade de ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que teria sido reconhecido incorreto pela decisão *a quo*.

A recorrente reitera seu entendimento quanto à conversão para reais dos lucros auferidos pela controlada no exterior na data do levantamento de cada balanço, forte nas disposições do art. 25 da Lei nº 9.249/1995. Sustenta que seu procedimento teria sido equivocado, com o que teria ocorrido oferecimento antecipado da tributação dos lucros auferidos em 2003. Reitera seu entendimento acerca da constitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2158, proferido pelo STF na ADIN nº 2588. Pede o cancelamento desta infração.

- **Acerca da glosa da amortização de ágio.**

Após historiar, por sua ótica, a operação que deu origem ao ágio (constituição da empresa ABR1 e a aquisição de participação societária da Totvs), a recorrente sustenta que a decisão *a quo* teria alterado o critério jurídico do lançamento para manter a autuação. Sustenta que, ao longo do procedimento fiscal, teria atendido a todas as exigências do Fisco, no que toca a esclarecimentos e documentos. No Termo de Verificação Fiscal, seu entendimento é de que a glosa teria sido em razão da ausência de comprovação do pagamento do ágio. No entanto, a DRJ teria mantido a autuação com base em fundamento distinto, a saber, a ausência de laudo de rentabilidade futura que fundamentasse o ágio pago na operação. A alteração do critério jurídico do lançamento seria causa do total cancelamento desta infração.

A interessada aduz razões pleiteando o reconhecimento da decadência do direito da Fiscalização de questionar o ágio formado no ano de 1999. Sustenta que “*não se pode confundir o evento da geração do ágio e o evento da utilização do ágio como despesa para a apuração do lucro real*”. Colaciona jurisprudência administrativa que entende aplicável.

A interessada afirma que inexistiria disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL. Com isso, pede a exclusão da exigência correspondente.

- **Acerca da compensação indevida de prejuízos fiscais.**

Como decorrência lógica, cancelando-se as demais infrações, a recorrente requer também o cancelamento desta.

- **Acerca da incidência de juros SELIC sobre a multa.**

Subsidiariamente, a interessada aduz razões contrárias a essa incidência.

Finalmente, em 11/08/2015, foi juntado aos autos um “*documento não paginável*” de 628 páginas (vide termo de juntada à fl. 867). Trata-se de aditamento de razões ao recurso voluntário cumulado com requerimento para a juntada de novos documentos. São eles: *Invest Memorandum* (doc. 1); Tradução juramentada do *Invest Memorandum* (doc. 2); Contrato de Compra e Venda das Ações (doc. 3); e Laudo Técnico de Avaliação da Planconsult (doc. 4). Com esses documentos pretende a interessada afastar a tributação referente ao ágio.

Após afirmar que "no prazo de 30 (trinta) dias para a interposição do recurso voluntário [...] não teve tempo hábil para localizar esse demonstrativo, realizado há aproximadamente 16 (dezesseis) anos", a recorrente requer que esses documentos sejam admitidos nos autos, em nome do princípio da verdade material, e que deles seja dado conhecimento à Fazenda Nacional, em nome do princípio do contraditório e da ampla defesa.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, deve ser submetida à deliberação deste Colegiado o requerimento da recorrente, apresentado em 11/08/2015, no sentido de que novos documentos sejam admitidos como provas no processo. Tais documentos, no entender da recorrente, dariam suporte à contabilização e posterior amortização do ágio na aquisição de investimentos, com base na rentabilidade futura da investida. Esclareça-se que a glosa desse ágio é um dos itens da autuação, novamente discutidos em sede de recurso voluntário.

Em primeiro lugar, não há qualquer dúvida de que os documentos em questão foram apresentados intempestivamente. A recorrente sustenta que não teria tido tempo hábil para localizar o documento no prazo de trinta dias para a interposição do recurso voluntário, com o que busca fazer crer que tais documentos deveriam ter sido juntados aos autos com a peça recursal da decisão de primeira instância. Ainda que assim fosse (mas não é, como se verá a seguir), o recurso voluntário foi apresentado em 07/03/2014, e o protocolo dos documentos adicionais data de 11/08/2015, o que representa atraso de grande monta.

No entanto, esse atraso é ainda muito maior.

Conforme relatado, trata-se de quatro documentos: *Invest Memorandum* (doc. 1); Tradução juramentada do *Invest Memorandum* (doc. 2); Contrato de Compra e Venda das Ações (doc. 3); e Laudo Técnico de Avaliação da Plancosult (doc. 4). Desses quatro, o principal, para os fins do presente processo, é o primeiro, o qual, em tese, seria aquele capaz de demonstrar a avaliação da investida e a expectativa de rentabilidade futura.

Pois bem. Da análise dos autos, pode-se constatar que, desde o procedimento de fiscalização, diversas foram as intimações, não atendidas, para que fosse apresentada a documentação de suporte da formação e amortização do ágio questionado pelo Fisco. Confira-se:

- Fl. 10 – Termo de Intimação – Inicial – 17/01/2008

7 – Explicar e documentar valores adicionados e excluídos de amortização de ágios.

- Fl. 22 – Termo de Intimação – 2º – 31/03/2008

2 – [...] Enviar laudo de avaliação que amparou a formação do valor do ágio [...] e demais documentações pertinentes.

- Fl. 28 – Resposta do contribuinte, traz apenas explicações, sem mencionar o laudo nem qualquer outro demonstrativo.
- Fl. 31 – Termo de Intimação – 3º – 20/07/2008

C-) Outro tópico citado na resposta de V. Sas diz respeito à rentabilidade futura. A nossa legislação determina a emissão de laudo de avaliação para comprovar a modalidade do ágio. [...].

C1 - Assim intimamos a apresentar o laudo que amparou o ágio que está sendo amortizado, como surgiu tal valor e como se compõe?

- Fl. 34 – Resposta do contribuinte:

C) Anexos:

C.1. Laudo de avaliação que suportou o ágio na ABR1

C.2. Atos societários relativos à incorporação da ABR1

O laudo de avaliação mencionado no item C.1, acima, está às fls. 40/41. No entanto, esse é o laudo de avaliação do patrimônio da sociedade ABR1 do Brasil Ltda., para fins de sua incorporação pela sociedade Microsiga Software S.A., datado de 01/08/2000. Por essa ocasião, o ágio aqui discutido já havia sido há muito formado. De fato, não foi apresentado qualquer demonstrativo que pudesse embasar o ágio com fundamento na rentabilidade futura da investida, por ocasião da aquisição, pela ABR1 (investidora), de participação societária na Totvs (investida), ocorrida em abril de 1999, exigido nos termos do § 3º do art. 385 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por ocasião da conclusão do procedimento fiscal com a lavratura de auto de infração (em 01/10/2008), a documentação requisitada pelo Fisco ainda não havia sido apresentada, o que ficou registrado em diversas passagens no Termo de Verificação Fiscal, a saber:

- Fl. 471 (grifo no original):

Pela aquisição das referidas ações, a incorporada "pagou" ágio de R\$ 7.851.830,97, base rentabilidade futura da incorporada. Tal como demonstrado pelos relatórios de consultoria e avaliação da incorporadora elaborada por ocasião da aquisição. Isto que dizer que a ADVENT, que era fundadora e possuidora das cotas da Totvs cedeu para ABR1 25% da participação no capital da Totvs (frise-se que somente para isso é que foi criada a ABR1) pelo valor de R\$ 10.000.000,00, **tendo por base relatório de avaliação econômica (prometido apresentação deste relatório e não cumprido)**, deste valor R\$ 2.148.169,03 foi tomado como investimento e R\$ 7.851.830,97, como ágio em investimento.(fl. 40).

Ressalte-se que o relatório de avaliação em questão, apesar de intímado, não nos foi fornecido, destaque-se que a Sra. Vanessa havia prometido, por telefone fazer a entrega e não foi feita.

- Fl. 472:

Com isso, o próprio contribuinte afirma que a incorporação da incorporada trará para a incorporadora a vantagem fiscal da amortização do ágio pago na aquisição, segundo relatório (mencionado, mas não enviado), tal como permitido pelo art. 387, inciso III, do Decreto 3.000/99.

• Fls. 472/473:

[...] integração do capital em valor superior ao patrimônio líquido da Totvs para efetivamente criar a figura do ágio, mercê de um relatório de avaliação da própria Totvs, não fornecido.

Ao impugnar o lançamento, em 31/10/2008, a interessada fez questão de mencionar e transcrever o art. 385 do RIR/99, o que prova que entendeu as acusações que lhe eram imputadas e o dispositivo legal aplicável. No entanto, apesar de buscar demonstrar em detalhes o cumprimento de todos os demais requisitos legais, silenciou sobre a exigência do demonstrativo de que trata o § 3º do mencionado artigo. Mesmo em sede de recurso, apresentado em 07/03/2014, nenhum documento adicional foi trazido.

Como se vê, não se trata do prazo legal de 30 dias para a interposição de recurso voluntário da decisão de primeira instância, mas da demora de sete anos e meio, contados da primeira intimação, para a apresentação de documento que deveria, por lei, estar arquivado como comprovante da escrituração, a teor do § 3º do art. 385 do RIR/99. Se estivesse arquivado, como deveria, sua apresentação não demandaria mais do que alguns dias (o prazo legal, nessa situação, é de cinco dias úteis).

O momento para a apresentação de provas documentais é com a impugnação, conforme dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

[...]

O mesmo dispositivo relaciona, de forma exaustiva, as situações em que é admissível a apresentação de prova documental em outro momento processual. A ora recorrente nem mesmo alega que se trate de qualquer deles, limitando-se a reclamar do prazo de trinta dias para a interposição do recurso. E, como se viu, o documento já havia sido reiteradamente requisitado pelo Fisco mesmo antes do lançamento, não se tratando, em absoluto, de "*fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*".

O princípio da verdade material, invocado pela recorrente, é, de fato, relevante no âmbito do processo administrativo fiscal, e tem sido, em muitas ocasiões, prestigiado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. No entanto, sua importância não pode ser aumentada a tal ponto de ofuscar e diminuir outros princípios igualmente importantes, entre os quais os da legalidade, da razoabilidade e da eficiência (vide art. 2º da Lei nº 9.784/1999).

Não se mostra razoável admitir nos autos documentos com atraso de sete anos e meio de sua solicitação original, já tendo ocorrido, nesse interregno, a lavratura de auto de infração, impugnação ao lançamento, acórdão de primeira instância e recurso voluntário dessa decisão, tudo sem a presença desse documento. Isso representaria verdadeiro redirecionamento da discussão até aqui travada nos autos.

A eficiência da administração pública, já tão prejudicada por razões que fogem ao escopo do presente processo, sofreria ainda mais, com as providências processuais que, certamente, teriam que ser adotadas, caso os documentos fossem admitidos.

E, como se as razões anteriores não fossem suficientes, o princípio da legalidade veda a apresentação de provas documentais a destempo, se não comprovada alguma das situações previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, acima transscrito.

Voto, pois, pela não admissão, como provas nos autos, dos documentos juntados em 11/08/2015 como "*documento não paginável*" de 628 páginas (vide termo de juntada à fl. 867).

Superada essa questão preliminar, prossigo na apreciação do recurso voluntário tempestivamente interposto.

A discussão gira, em essência, sobre três infrações, a saber: a incidência tributária sobre lucros auferidos por controlada no exterior; a glosa de amortizações de ágio; e a compensação indevida de prejuízos fiscais, esta última decorrente das duas primeiras infrações.

#### • Acerca da tributação sobre lucros auferidos no exterior.

A exigência recai sobre os lucros auferidos pela controlada Microsiga Corporation, situada no exterior. Como se pode depreender da autuação e de toda a discussão até aqui travada, as diferenças de entendimentos que originaram a autuação tiveram origem em dois pontos, a saber:

(i) A taxa de câmbio a ser empregada para conversão, em moeda nacional, dos lucros auferidos no exterior. Sustenta o Fisco que o momento da conversão deveria ser o momento da disponibilização. A interessada argumenta que o correto deveria ser o emprego da taxa de câmbio da data em que levantado cada balanço em que foram auferidos os lucros. Seu

procedimento, embora incorreto, causaria tão somente a antecipação do oferecimento à tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela controlada no exterior.

(ii) Segundo o Fisco, o resultado contábil da controlada no exterior deveria ser ajustado, com adições e exclusões, antes de adicionado ao lucro real da controladora no Brasil.

Como se viu, o Julgador em primeira instância afastou o segundo ponto acima e confirmou o primeiro ponto, promovendo os ajustes que entendeu necessários para manter parcialmente a infração.

De plano, já é possível afastar a alegação da recorrente de que teria havido alteração no critério jurídico do lançamento. Não foi o que ocorreu. Tão somente, ao ser afastado um dos pontos (ii) que deram origem à diferença autuada, o Julgador recalculate os valores que deveriam ser mantidos, de acordo com a correta (por seu entender) data em que deveriam ser convertidos os lucros contábeis da controlada no exterior (sem quaisquer ajustes) a serem adicionados pela controladora no Brasil.

Quanto ao mérito desse primeiro ponto, a matéria já foi bastante discutida por este Conselho, chegando mesmo a ser consolidada na Súmula CARF nº 94, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001.

Diante disso, assiste razão à interessada, quando afirma que seu procedimento, ao converter os lucros auferidos em 2000, 2001 e 2002 pela controlada no exterior com o emprego da taxa de câmbio vigente em 31/12/2002 fez com que fosse oferecido, em 31/12/2002, um valor superior ao efetivamente devido. Como consequência, o valor a maior há que ser tido como antecipação do devido em períodos subsequentes. E esse valor a maior ( $R\$ 3.300.761,90 - R\$ 2.152.869,54 = R\$ 1.147.892,36$ ) é suficiente para absorver o valor que deixou de ser oferecido no período subsequente (31/12/2003), R\$ 475.163,67.

Com isso, voto pelo afastamento integral desta infração.

• **Acerca da glosa da amortização de ágio.**

Inicialmente, como preliminar de mérito desta infração, a interessada aduz razões pleiteando o reconhecimento da decadência do direito da Fiscalização de questionar o ágio formado no ano de 1999. Sustenta que “*não se pode confundir o evento da geração do ágio e o evento da utilização do ágio como despesa para a apuração do lucro real*”. Colaciona jurisprudência administrativa que entende aplicável.

Não lhe assiste razão. A decadência, em matéria tributária, é instituto que prevê a perda do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários. E os fatos geradores mais antigos discutidos no presente processo são de 31/12/2003. Tendo o lançamento sido cientificado ao sujeito passivo em 01/10/2008 (fl. 451), em hipótese alguma se poderá considerar o encerramento do quinquênio decadencial.

Tal prazo não se confunde, como parece crer a interessada, com o prazo para a guarda de documentos referentes a períodos anteriores. Relevante a transcrição do art. 37 da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

É exatamente esse o caso. Se a interessada pretendia amortizar em 2003, 2004 e 2005 o ágio formado em operações societárias pretéritas, iniciadas em 1999, tinha, como tem, o dever legal de conservar os documentos referentes a essas operações até que viesse a ocorrer a decadência para os períodos de apuração em que se deu a amortização do ágio. Não se trata de reexaminar os fatos geradores ocorridos em 1999 (até porque, naquele ano, não se tem notícia de qualquer impacto tributário em face das operações societárias), mas sim de verificar, inclusive documentalmente, os impactos tributários sobre os períodos sob exame, 2003, 2004 e 2005.

Rejeito, pois, o pedido de decadência, por não se aplicar à situação concreta.

A recorrente sustenta que a decisão *a quo* teria alterado o critério jurídico do lançamento para manter a autuação. Acrescenta que, ao longo do procedimento fiscal, teria atendido a todas as exigências do Fisco, no que toca a esclarecimentos e documentos. No Termo de Verificação Fiscal, seu entendimento é de que a glosa teria sido em razão da ausência de comprovação do pagamento do ágio. No entanto, a DRJ teria mantido a autuação com base em fundamento distinto, a saber, a ausência de laudo de rentabilidade futura que fundamentasse o ágio pago na operação. A alteração do critério jurídico do lançamento seria causa do total cancelamento desta infração.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que não é verdadeira a afirmação da recorrente, de que a glosa teria sido feita unicamente por falta de comprovação do pagamento do ágio. A leitura do Termo de Verificação Fiscal revela mais de um trecho em que o Fisco afirma a falta de apresentação do documento de avaliação econômica capaz de sustentar a contabilização do ágio, nos termos da lei. Confira-se:

- Fl. 471 (grifo no original):

Pela aquisição das referidas ações, a incorporada "pagou" ágio de R\$ 7.851.830,97, base rentabilidade futura da incorporada. Tal como demonstrado pelos relatórios de consultoria e avaliação da incorporadora elaborada por ocasião da aquisição. Isto que dizer que a ADVENT, que era fundadora e possuidora das cotas da Totvs cedeu para ABR1 25% da participação no capital da Totvs (frise-se que somente para isso é que foi criada a ABR1) pelo valor de R\$ 10.000.000,00, **tendo por base relatório de avaliação econômica (prometido apresentação deste relatório e não cumprido)**, deste valor R\$ 2.148.169,03 foi tomado como investimento e R\$ 7.851.830,97, como ágio em investimento.(fl. 40).

Ressalte-se que o relatório de avaliação em questão, apesar de intimado, não nos foi fornecido, destaque-se que a Sra. Vanessa havia prometido, por telefone fazer a entrega e não foi feita.

- Fl. 472:

Com isso, o próprio contribuinte afirma que a incorporação da incorporada trará para a incorporadora a vantagem fiscal da amortização do ágio pago na aquisição, segundo relatório (mencionado, mas não enviado), tal como permitido pelo art. 387, inciso III, do Decreto 3.000/99.

- Fls. 472/473:

[...] integração do capital em valor superior ao patrimônio líquido da Totvs para efetivamente criar a figura do ágio, mercê de um relatório de avaliação da própria Totvs, não fornecido.

É verdade que também a falta de pagamento do ágio foi invocada pelo Fisco como fundamento para a glosa. Mas este não foi o único fundamento. A descrição reiterada da falta de apresentação do documento que justificasse o ágio, aliada à menção expressa no Termo de Verificação Fiscal ao art. 385 do RIR/99 (fl. 472) é suficiente para o entendimento de que esse requisito legal, indispensável à dedutibilidade do ágio, não foi cumprido e foi um dos fundamentos para a glosa. Acrescento, ainda, que, ao impugnar o lançamento, a interessada fez questão de mencionar e transcrever o art. 385 do RIR/99, o que prova que entendeu as acusações que lhe eram imputadas e o dispositivo legal aplicável. No entanto, apesar de buscar demonstrar em detalhes o cumprimento de todos os demais requisitos legais, silenciou sobre a exigência do demonstrativo de que trata o § 3º do mencionado artigo. Mesmo em sede de recurso, nenhum documento adicional foi trazido.

Ademais, compulsando os autos, encontro as seguintes intimações, e respectivas respostas, com o que se constata que igualmente não é verdadeira a afirmação da recorrente de que teria atendido a todas as intimações e pedidos de esclarecimentos e documentos formulados pelo Fisco:

- Fl. 10 – Termo de Intimação – Inicial

7 – Explicar e documentar valores adicionados e excluídos de amortização de ágios.

- Fl. 22 – Termo de Intimação - 2º

2 – [...] Enviar laudo de avaliação que amparou a formação do valor do ágio.  
[...]

- Fl. 28 – Resposta do contribuinte, traz apenas explicações, sem mencionar o laudo nem qualquer outro demonstrativo.

- Fl. 31 – Termo de Intimação - 3º

C-) Outro tópico citado na resposta de V. Sas diz respeito à rentabilidade futura. A nossa legislação determina a emissão de laudo de avaliação para comprovar a modalidade do ágio. [...].

C 1 -Assim intimamos a apresentar o laudo que amparou o ágio que esta sendo amortizado, como surgiu tal valor e como se compõe?

- Fl. 34 – Resposta do contribuinte:

### C) Anexos:

### C.1. Laudo de avaliação que suportou o ágio na ABR1

### C.2. Atos societários relativos à incorporação da ABR1

O laudo de avaliação mencionado no item C.1, acima, está às fls. 40/41. No entanto, esse é o laudo de avaliação do patrimônio da sociedade ABR1 do Brasil Ltda., para fins de sua incorporação pela sociedade Microsiga Software S.A., datado de 01/08/2000. Por essa ocasião, o ágio aqui discutido já havia sido há muito formado. De fato, não foi apresentado qualquer demonstrativo que pudesse embasar o ágio com fundamento na rentabilidade futura da investida, por ocasião da aquisição, pela ABR1 (investidora), de participação societária na Totvs (investida), ocorrida em abril de 1999, exigido nos termos do § 3º do art. 385 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – 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).*

Em assim sendo, não faço reparos ao quanto decidido em primeira instância, quanto a essa matéria. A inexistência do demonstrativo, exigido por lei, para embasar o valor pago a maior por ocasião da aquisição de investimento na Totvs faz com que esse sobrevalor (ágio) não possa ser classificado como decorrente de rentabilidade futura sendo, pois, indedutível.

Finalmente, quanto a esta infração, a interessada afirma que inexistiria disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL. Com isso, pede a exclusão da exigência correspondente.

No que tange a essas considerações, cabe observar que a recorrente traz, em sede de recurso, contestação em relação a matérias que não foram objeto de impugnação. Com efeito, por ocasião da apresentação da referida peça (impugnação) a recorrente, em nenhum momento, aduziu quaisquer argumentos sobre o ponto acima mencionado.

Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

Não conheço, pois, dos argumentos contrários à exigência de CSLL, para esta infração.

Rejeitados os demais argumentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário, no que toca a esta matéria, mantendo-se incólume o acórdão recorrido.

- **Acerca da compensação indevida de prejuízos fiscais.**

A verificação quanto à procedência, ou não, do pedido de afastamento dessa infração depende do resultado apurado no ano-calendário 2003, após computados os efeitos da presente decisão (afastamento integral da infração sobre lucros auferidos no exterior e manutenção integral da infração de glosa de amortização de ágio). Para tanto, cumpre refazer o quadro que consta do acórdão recorrido, à fl. 705:

IRPJ (ano-calendário 2003) (valores em R\$)

Matéria tributável mantida (após decisão de 2ª instância)	1.570.362,60
(-) prejuízo período anterior	(96.812,00)
= valor tributável	1.473.550,60
IRPJ (15%)	221.032,59
Adicional (10%)	147.355,06
<b>Total IRPJ</b>	<b>368.387,65</b>

Como se vê, mesmo computados os efeitos da presente decisão de segunda instância, a infração mantida no ano-calendário 2003 é suficiente para continuar absorvendo a totalidade do saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores. Conferir, ainda, extrato do sistema SAPLI (fls. 648/650) e o demonstrativo da autuação (fls. 435/436 e 441/443).

Permanece, assim, inalterada a insuficiência de saldo de prejuízos fiscais no ano-calendário 2004. Sendo exatamente esse o motivo da glosa no valor de R\$ 18.824,33 em 2004, o pedido de afastamento dessa infração deve ser rejeitado.

- **Acerca da incidência de juros SELIC sobre a multa.**

Finalmente, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 09/03/2016 p

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

**Lei nº 9.430/1996:**

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

**Lei nº 5.172/1966 (CTN):**

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos débitos para com a União deve ser a mesma atribuída ao crédito tributário de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênia para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria oraposta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente à incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve

ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação de juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

*JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)*

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)*

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

#### • Conclusão.

O aqui exposto se aplica, onde cabível, ao lançamento reflexo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Por todo o exposto, voto: (i) pela não admissão, como provas nos autos, dos documentos juntados em 11/08/2015; e (ii) pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto, para afastar integralmente a infração correspondente à tributação de lucros auferidos por controlada no exterior.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA