



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

| | |
|--------------------|--|
| Processo nº | 16643.720026/2012-94 |
| Recurso nº | Voluntário |
| Acórdão nº | 1401-002.075 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 19 de setembro de 2017 |
| Matéria | ÁGIO - VALOR DE MERCADO X RENTABILIDADE FUTURA; LUCROS NO EXTERIOR - LEGISLAÇÃO INTERNA X TRATADO BRASIL E HOLANDA |
| Recorrente | SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA |
| Recorrida | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO. FUNDAMENTAÇÃO. AVALIAÇÃO A VALOR DE MERCADO OU RENTABILIDADE FUTURA. FORMA E ESSÊNCIA QUE INDICAM O PROPÓSITO DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO CUJO SOBREPREÇO ADVÉM DE AVALIAÇÃO DOS BENS ADQUIRIDOS A VALOR DE MERCADO.

Comprovado que o fundamento do pagamento do sobrepreço decorreu precipuamente da avaliação, a valor de mercado, dos bens da adquirida, correta a autuação de glosa de ágio amortizado em razão da rentabilidade futura, mormente em razão da primazia da essência em detrimento à forma adotada.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM CONTROLADA NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA NACIONAL. INAPLICABILIDADE DA CONVENÇÃO FIRMADA ENTRE O BRASIL E O REINO DOS PAÍSES BAIXOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, a convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil e os Países Baixos (no caso, a Holanda) não se aplica ao caso concreto, pois não se está tributando a empresa sediada na Holanda, mas sim a empresa brasileira. Além disso, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 definiu o marco temporal para determinação da base de incidência do imposto de renda na avaliação de ganho oriundo de lucro apurado por controlada estrangeira.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA ESTRANGEIRA.
COMPROVAÇÃO.**

Se não há prova concreta de prejuízo acumulado na subsidiária estrangeira, impede afastar argumento demandado pela recorrente.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO PELA CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. TRADUÇÃO PARA O VERNÁCULO, RECONHECIMENTO PELO ÓRGÃO ARRECADADOR E PELO CONSULADO DA EMBAIXADA BRASILEIRA NO PAÍS DE ORIGEM DO IMPOSTO PAGO.

Para que se reconheça e se considere valor de imposto pago no exterior, com fins de reduzir a tributação dos lucros apurados no exterior, o documento de arrecadação advindo do exterior deve ser traduzido para o vernáculo, reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. Condição que não foi preenchida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A CSLL incidente sobre lucros apurados no exterior tem a mesma base legal de incidência do IRPJ, conforme redação do art. 21 da MP nº 2.158-35/2001.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nas questões atinentes à glosa de ágio e tributação de lucros no exterior. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no tocante aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício e a tributação reflexa da CSLL. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 1 (DRJ/SP1), que, por meio do Acórdão 16-69.207, de 24 de junho de 2015, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, mantendo na íntegra o lançamento fiscal.

Reproduzo, por bem delineado, o relatório constante no acórdão da DRJ/SP1:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

O processo versa acerca de autos de infração formulados em 06/11/2012, atinentes ao **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)** e da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** apurados no encerramento dos anos-calendário de 2007 a 2010, com o crédito tributário total de **R\$ 84.749.162,14** (oitenta e quatro milhões, setecentos e quarenta e nove mil, cento e sessenta e dois reais e quatorze centavos), composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados:

| TRIBUTO | Fls. dos autos do processo | PRINCIPAL | MULTA DE OFÍCIO | JUROS DE MORA | TOTAL |
|-----------------------|----------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| IRPJ | 1.503/1.511 | 28.273.078,02 | 21.204.808,50 | 12.836.735,73 | 62.314.622,25 |
| CSLL | 1.512/1.519 | 10.178.880,29 | 7.634.160,20 | 4.621.499,40 | 22.434.539,89 |
| VALORES TOTAIS | | | | | 84.749.162,14 |

Nota: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 1.494 e 1.523) e Termo de Constatação Fiscal (fls. 154/156).

A infração tributária decorre de constatações identificadas no curso de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em epígrafe, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais impressos no corpo das autuações e do respectivo Termo de Constatação Fiscal, motivações estas determinantes para:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ:

(I) A glosa de valores de amortização de ágio vinculado à aquisição de decorrente de aquisição de empresa. Importâncias computadas indevidamente na determinação do Lucro Real defronte a adoção de fundamento econômico baseado em expectativa de resultados futuros quando a fundamentação pertinente amparou-se em avaliação de bens pelo preço de reposição do ativo fixo;

(II) A falta de adição ao lucro líquido do período de importância relativa de lucro apurado no encerramento do ano-calendário de 2007 por controlada sediada no exterior.

Enquadramentos legais: (i) arts. 384, parágrafo 2º, inciso I; 386, inciso I, parágrafo 2º, inciso I; e 391 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 29/03/1999; e (ii) art. 25, §§2º e 3º da Lei nº 9.249/95; art. 16 da Lei nº 9.430/96; arts. 249, inciso II, e 394 do RIR/99; art. 3º da Lei nº 9.959/00; e art. 74 da MP nº 2158-35/2001.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL:

(I) A falta de adição ao lucro líquido do período de importância relativa de lucro apurado no encerramento do ano-calendário de 2007 por controlada sediada no exterior;

(II) A improcedência na aplicação de coeficiente de depreciação acelerada incentivada, montante resultante da soma da normal acrescida da acelerada, excedendo ao valor do custo de aquisição do ativo imobilizado, ensejando a respectiva glosa e adição na base imponível da contribuição social.

Enquadramentos legais: art. 2º e seus §§ da Lei nº 7.689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96 4 art. 28 da Lei nº 9.430/96; e art. 37 da Lei nº 10.637/02/ art. 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Quanto aos procedimentos instaurados pela fiscalização, observa-se que o Termo de Constatação Fiscal (TCF) noticia que os trabalhos foram conduzidos com respaldo no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.85.00-2011-00353-6.

A instauração da ação fiscal promoveu-se com a expedição do Termo de Intimação Inicial datado de 10/01/2012, cientificado por via postal em 19/01/2012, por meio do qual se requisitou a apresentação de dados preliminares e de acervo documental essencial à análise de informações de interesse fiscal relacionados à pessoa jurídica (fls. 3/5).

Além disso, emitiu as Intimações de nºs: 1, de 09/04/2012; 2, de 18/06/2012 e 3, de 16/08/2012, recepcionadas pelo Correio em 13/04/2012, 29/06/2012 e 20/08/2012 (fls. 6/10, 11/18 e 19/23).

I) DA MENSURAÇÃO E REALIZAÇÃO ECONÔMICA DO ÁGIO ADSTRITO À AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Da análise conclusiva da documentação trazida para apreciação da autoridade lançadora, em primeiro lugar, certificou-se a constituição de um ativo intangível no valor de R\$ 101.357.673,75 proveniente da aquisição com ágio da companhia INTERAGRO INTERNATIONAL LTD (INTERAGRO) - operação esta firmada junto a CARGILL INC., entidade estrangeira sediada nos Estados Unidos.

Suplementa que a INTERAGRO apresentou movimentação operacional tão somente relacionada ao controle societário na empresa ARCHAMPS PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 06.296.708/0001-68 (ARCHAMPS), domiciliada na cidade de São Paulo.

Segundo a fiscalização, o Contrato de Compra e Venda assinado em 1º de julho de 2004, não fez alusão às empresas supracitadas (INTERAGRO e ARCHAMPS), mas apenas a indicação da alienação de subsidiárias com titularidade sobre instalações de cultivo, processamento, armazenamento e transportes ligadas ao

ramo de suco de laranja. De acordo com os termos da relação contratual, a CARGILL AGRÍCOLA, CNPJ nº 60.498.706/0001-57 (CARGILL), situada na capital de São Paulo, ocuparia a posição de parte interveniente do negócio jurídico.

Inferiu-se pela leitura das principais cláusulas pactuadas entre as partes que a fiscalizada tinha a pretensão de expansão da produção e do mercado de exportação de suco de laranja, por quanto manifesto interesse na carteira de clientes da empresa alienante.

Além disso, a avença incluiu a aquisição de patrimônio integrante do imobilizado, representado por seus terrenos, plantações, edifícios e outros ativos, a carteira de fornecedores, afora a utilização de direitos sobre contrato de fornecimento de cítricos e contrato de arrendamento (celebrado com a CODESP).

Noutra perspectiva, asseverou-se que a fiscalizada enviou todo o acervo documental do pagamento efetuado em favor da alienante da participação societária, confirmando-se, assim, a aquisição das quotas da INTERAGRO perante a CARGILL INC, acrescida de importância designativa do ágio apurado (Quadro nº 6 do TCF):

| PAGAMENTOS POR COMPRA DA INTERAGRO | | | |
|--|-----------------------|--|-------------------------|
| Discriminação | Valores em USD | Taxa de conversão em 13/07/2004 | Valores em reais |
| Aquisição – Remessa em Reais – Carta ao Banco – Data: 13/07/2004 | 18.867.437,20 | 3,0412 | 57.379.650,00 |
| Pagamento por Contrato de Câmbio – Data: 13/10/2004 | 18.813.000,00 | 3,0412 | 57.214.095,60 |
| Pagamento por Contrato de Câmbio – Data: 30/05/2005 | 3.120.000,00 | 3,0412 | 9.488.544,00 |
| Pagamento por Contrato de Câmbio – Data: 30/05/2006 | 3.120.000,00 | 3,0412 | 9.488.544,00 |
| Pagamento por Contrato de Câmbio – Data: 30/05/2007 | 3.120.000,00 | 3,0412 | 9.488.544,00 |
| Pagamento por Contrato de Câmbio – Data: 30/05/2008 | 3.120.000,00 | 3,0412 | 9.488.544,00 |
| Pagamento por Contrato de Câmbio – Data: 30/05/2009 | 3.120.000,00 | 3,0412 | 9.488.544,00 |
| SOMA | 53.280.437,20 | 3,0412 | 162.036.465,60 |
| Valor do Patrimônio Líquido ARCHAMPS em 31/12/2004 (POR DIPJ) | | | (57.519.008,38) |
| Ágio calculado com os dados disponíveis | | | 104.517.457,22 |
| Ágio apurado pelo contribuinte | | | 103.487.673,75 |
| Correção do ágio pelo contribuinte por aquisição do Terminal de Saboó em Santos/SP | | | (2.300.000,00) |
| Ágio utilizado por amortização | | | 101.357.673,75 |

Outrossim, noticiou-se que a execução dos trabalhos tiveram como baliza o exame do conteúdo de laudo de avaliação apresentado pela fiscalizada e que, a seu turno, serviram de parâmetro para a fundamentação manifesta com base nos arts. 384 a 386 do RIR/99.

Registra-se que o laudo de avaliação produzido pela Delloite Touche, com data-base de **30/06/2004** teve como propósito fornecer a ARCHAMPS os subsídios necessários ao processo de alocação de preço de compra na aquisição da própria entidade.

Somado a isso, frisou-se que seu objetivo avaliação era projetar os valores de reposição e mercado, bem como as vidas úteis remanescentes dos ativos de determinadas contas de ativo imobilizado da própria ARCHAMPS.

Veicula-se que o laudo de avaliação inferiu que os bens do ativo imobilizado de propriedade da ARCHAMPS (Máquinas e Equipamentos; Móveis e Utensílios; Equipamentos de Informática; Terrenos; Construções Civis e Benfeitorias; e Imóveis) foram avaliados conforme objetivo, premissas e ressalvas nele descritas.

O conteúdo evidenciou um resultado de valor de reposição no montante de R\$ 230.024.060,00. Por outro lado, o valor de mercado indicou-se uma quantia de R\$ 159.317.410,00 em **30/06/2004**:

| QUADRO 7- AVALIAÇÃO DOS ATIVOS | REPOSIÇÃO | MERCADO |
|----------------------------------|-------------|-------------|
| MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS | 88.032.500 | 43.718.900 |
| MÓVEIS E UTENSÍLIOS | 1.775.100 | 457.550 |
| EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA | 616.250 | 89.050 |
| TERRENOS | 38.191.650 | 38.191.650 |
| CONSTRUÇÕES CIVIS E BENFEITORIAS | 68.224.300 | 43.676.000 |
| IMÓVEIS | 22.700 | 22.700 |
| TOTAL 1 | 196.862.500 | 126.155.850 |
| CULTURAS | 33.161.560 | 33.161.560 |
| TOTAL 2 | 33.161.560 | 33.161.560 |
| TOTAL GERAL | 230.024.060 | 159.317.410 |

Neste contexto, entendeu-se demonstrado que a avaliação do ágio da transação societária originou-se do processo de reavaliação de bens do ativo da ARCHAMPS.

Acentua que isto se demonstra em respostas às primeiras notificações endereçadas ao domicílio da fiscalizada (Intimações nº 1 e 2) através das quais comunicou que o ágio derivou da avaliação dos respectivos bens integrantes do ativo imobilizado, consoante sintetizado no quadro abaixo:

(QUADRO 8 – DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO AGIO).

| Nº | CONTA DESCRIÇÃO | 1401001 TERRENOS | 1401002 EDIFÍCIOS | 1401003 MAQS EQUIP | 1.401.004 MÓVEIS | 1.401.008 CITRICAS | 1401017 COMPUTADOR | SOMA |
|---------|------------------|------------------|-------------------|--------------------|------------------|--------------------|--------------------|----------------|
| | 1VR ORIGINAL | 13.637.334,00 | 11.939.363,00 | 27.352.064,00 | 1.098.062,0 | 26.651.350,00 | 661.558,00 | 81.339.731,00 |
| 3=(1+2) | 2DEC ACUM | | -7.146.414,00 | -24.523.040,00 | -836.497,00 | -13.891.349,00 | -591.143,00 | -46.988.443,00 |
| | LÍQUIDO | 13.637.334,00 | 4.792.949,00 | 2.829.024,00 | 261.565,00 | 12.760.001,00 | 70.415,00 | 34.351.288,00 |
| 5=(3+4) | 4DEPR 2005 | | 473.550,00 | 659.639,00 | 42.673,00 | 2.220.058,00 | 48.551,00 | 3.444.471,00 |
| | LIQUIDO 2004 | 13.637.334,00 | 5.266.499,00 | 3.488.663,00 | 304.238,00 | 14.980.059,00 | 118.966,00 | 37.795.759,00 |
| 8=(7-5) | 6VIDA REMANES | | 1,12 | 5,29 | 7,13 | 6,75 | 2,45 | |
| | 7VR MERCADO | 38.191.650,00 | 43.698.700,00 | 43.718.900,00 | 457.550,00 | 33.161.560,00 | 89.050,00 | 159.317.410,00 |
| | AGIO | 24.554.316,00 | 38.432.201,00 | 40.230.237,00 | 153.312,00 | 18.181.501,00 | -29.916,00 | 121.521.651,00 |
| | 9AGIO REALOCADO | 20.480.040,00 | 32.055.182,00 | 33.554.870,00 | 127.873,00 | 15.164.661,00 | -24.952,00 | 101.357.674,00 |
| | 10AMORT.AGIO 05 | | 2.882.317,00 | 6.344.578,00 | 17.936,00 | 2.247.661,00 | -10.183,00 | 11.482.309,00 |
| | 11AMORT.AGIO 06 | | 3.234.864,00 | 7.575.119,00 | 25.161,00 | 1.833.199,00 | 7.249,00 | 12.675.592,00 |
| | 12AMORT.AGIO 07 | | | | | | | 13.917.447,72 |
| | 13AMORT. AGIO 08 | | | | | | | 15.182.670,24 |
| | 14AMORT AGIO 09 | | | | | | | 15.182.670,24 |
| | 15AMORT. AGIO 10 | | | | | | | 15.182.670,24 |

1-TRATA-SE DOS VALORES QUE CONSTAM DO ATIVO IMOBILIZADO DA ARCHAMPS

5-TRATA-SE DE TRAZER O VALOR LÍQUIDO DO IMOBILIZADO DE 2005 PARA 2004 ONDE SERÁ APURADO O ÁGIO

7- TRATA-SE DO VALOR APURADO NO LAUDO (QUADRO 7)

8- TRATA-SE DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR APURADO NO LAUDO DE AVALIAÇÃO E O VALOR CONTABIL DOS ATIVOS

9- TRATA-SE DE AJUSTE PROPORCIONAL ENTRE O VALOR DO AGIO APURADO E DO AGIO REGISTRADO NA CONTABILIDADE

Segundo as informações trazidas pelo fiscalizado, efetuou-se a escrituração contábil das amortizações de ágio no montante de R\$ 11.482.309,00 (2005) e de R\$ 12.675.592,00 (2006). No ano de 2007, computou em janeiro mais R\$1.286.666,97 (totalizando R\$ 25.444.322,55) e de fevereiro a dezembro, um somatório de R\$ 13.917.447,72.

Em janeiro/2007, houve a operação de incorporação concomitante da INTERAGRO e da ARCHAMPS e a transferência do controle do saldo de ágio na parte B do LALUR. Nestes termos, a realização tributária destas parcelas do ágio seria efetuada mediante comando de exclusão na parte A.

Em resumo, as amortizações promovidas no interstício entre 2005 a janeiro/2007, totalizaram R\$ 25.444.322,55. A contabilização da amortização da proporção do ágio foi neutralizada com adições na parte A no LALUR. A partir de fevereiro de 2007, passou-se a mensurar os efeitos tributários da amortização do ágio à razão de 1/60 avos, baixando-se sua fração na parte B e computando-se a respectiva exclusão na parte A do LALUR.

Noticiou ainda que a 6ª Alteração do Contrato Social da ARCHAMPS (à época denominada ARCHAMPS CÍTRICOS LTDA), datada de 13/07/2004, à época representada pela INTERAGRO (sucessora da CASA 20 LLC – sociedade organizada e existente consoante as leis das Ilhas Virgens Britânicas e representada por Bellini Tavares de Lima Neto, CPF nº 200.695.888-72) e o Sr. José Luiz Cutrale, CPF nº 121.436.268-00, deliberou que a INTERAGRO tornava sucessora de todos os direitos e obrigações detidos por CASA 20 LLC, entre as quais 57.973.470 quotas capital da ARCHAMPS.

Em 15/07/2004, a CARGILL INCORPORATED, sediada em Minneapolis (EUA), transferiu 100 ações da INTERAGRO para o impugnante conforme formulário de transferência firmado entre as partes contratantes.

Mais a frente, por intermédio de Ata de 1º/02/2007, aprovou-se, na íntegra, o protocolo e justificação da incorporação do patrimônio líquido da INTERAGRO e da ARCHAMPS, bem assim dos termos do laudo de avaliação e a subsequente extinção das sociedades incorporadas:

| QUADRO 9 – LAUDO DE AVALIAÇÃO - BASE 03 DE JANEIRO DE 2007 | | | |
|--|-----------------------------|-----------------------|---------------|
| DESCRIÇÃO | INTERAGRO INTERNATIONAL LTD | USD | REAIS |
| INVESTIMENTO ARCHAMPS | | 21.379.283,86 | 45.708.908,91 |
| | ARCHAMPS CITRICOS LTDA | | |
| CLIENTES MERCADO INTERNO | | 11.965.034,37 | |
| CRED. ICMS ATIVO | | 466.867,76 | |
| SUBTOTAL CIRCULANTE | | 12.431.902,13 | |
| TERRAS E TERRENOS | | 13.658.031,68 | |
| EDIFICIOS E CONTRUÇÕES | | 4.298.701,80 | |
| MAQS. EQUIPAMENTOS | | 2.203.216,35 | |
| PLANTAÇÕES CITRICAS FORMADAS | | 14.477.618,16 | |
| INSTALAÇÕES | | 1.364.987,15 | |
| CULTURA EM FORMAÇÃO | | 2.989.436,20 | |
| OBRAS SIST. IRRIGAÇÃO | | 3.296.725,83 | |
| OBRAS FABRICA UCHOA | | 1.419.886,00 | |
| OUTROS ATIVOS | | 581.946,27 | |
| SUBTOTAL IMOBILIZADO | | 44.290.549,44 | |
| PIS/CFOINS S/RECEITAS OPERAC | | -33.079,85 | |
| PROV. CONTINGENCIAS TRAB/FIS | | -10.980.400,00 | |
| OUTROS PASSIVOS | | -62,41 | |
| SUBTOTAL PASSIVO CIRCULANTE | | -11.013.542,26 | |
| ACERVO LIQUIDO | | 45.708.908,91 | |

REGISTRO QUE OS VALORES INDIVIDUAIS DOS ATIVOS CORRESPONDEM AO VALOR DO LAUDO ELABORADO QUANDO DA AQUISIÇÃO

Pormenorizando o teor do laudo de avaliação elaborado pela consultoria em nome da ARCHAMPS, traz a lume os seguintes excertos:

"i - refere-se, inicialmente a avaliação patrimonial de determinados bens de propriedade da Archamps na data base de 30/06/2004. Estas determinadas contas de ativo se referem a terrenos, construções civis e benfeitorias, equipamentos e instalações, veículos, móveis e utensílios, equipamentos de informática e cultura de cítricos localizados em Uchoa, Frutal, comendador Souza e Planura;

ii - contempla relação dos bens com seus respectivos valores de reposição, mercado e vidas úteis remanescentes, planilhas e cálculos além de documentação fotográfica;

iii - menção de que o entendimento da autora tinha o objetivo de fornecer subsídios necessários ao processo de alocação de preço de compra na aquisição da empresa, concluindo que 'nenhum outro objetivo pode ser subentendido ou inferido, bem como, este documento é para uso restrito da finalidade descrita';

iv - a avaliação dos bens foi feita por meio de critérios específicos conforme a natureza de cada tipo de grupo de bens e detalhado em capítulos subsequentes;

v - a metodologia abrangeu valor de reposição ou reprodução (investimento necessário à aquisição de bens novos, idênticos e com capacidade semelhante), valor de mercado (determinado a partir do valor de reposição deduzindo-se as parcelas resultantes da depreciação técnica, tais como deterioração física e obsolescência funcional e econômica), vida útil remanescente (período de tempo esperando em que um bem prestará de maneira satisfatória, tanto econômica quanto funcional, seu serviço designado)."

Sob este contexto, não obstante indicação do objetivo deste laudo, a fiscalização depreendeu que ele serviu de referência para a aplicação de metodologia destinada à mensuração do ágio adstrito à negociação do investimento permanente.

Muito embora sugira sua aplicação específica para avaliação dos bens integrantes do ativo imobilizado da ARCHAMPS, o procedimento de fiscalização concluiu que o impugnante efetuou inadequadamente a amortização do ágio com fundamento no método de expectativa de resultados futuros, medida que segue abordagem distinta se comparado com o método de avaliação patrimonial de ativos.

A evidenciação da incongruência deste procedimento se revelaria pela observância da forma de apuração do ágio, seus elementos de composição e as normas que disciplinam a matéria.

Aponta ainda que o laudo de avaliação econômico-financeiro da ARCHAMPS, datado de **20/08/2004**, igualmente emitido Deloitte Touche, consignou que a definição do “*fair value*” - montante que o ativo poderia ser comprado (ou incorrido) ou vendido (ou liquidado) em uma transação corrente entre partes independentes e dispostas a negociar.

Segundo a autuada, projetou-se uma evolução dos resultados do negócio baseado no método de fluxo de caixa descontado, apurando-se um valor justo de mercado no montante de 190 milhões de reais, circunstância que sugeriria a aferição do ágio com fundamento em rentabilidade de exercícios futuros.

A despeito do enfoque diferenciado deste segundo laudo feito pela mesma empresa de consultoria, depreende que não há dúvidas de que a metodologia aplicada para determinação da aquisição com ágio de participação societária teve como baliza a avaliação de ativos da atual sucedida.

Estrutura o enquadramento legal - Contextualiza os preceitos contidos no art. 385, 386 e 392 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) com o excerto da redação da Instrução Normativa SRF nº 11 na hipótese legal que versa sobre a aquisição de participação societária com ágio proveniente de fundamento econômico vinculado à avaliação de mercado de bens e direitos de ativo em valor superior ao custo registrado no patrimônio da pessoa jurídica adquirida.

Nesse cenário, demandava-se a inclusão da importância para efeito de apuração do ganho ou perda de capital e determinação das respectivas quotas de depreciação.

Acrescenta também que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por intermédio do art. 14 da Instrução 247/96 e suas alterações posteriores, igualmente, contemplavam a metodologia normatizada pelo Regulamento de Imposto de Renda - RIR/1999:

“Art. 14 – O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

§ 1º - O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada ou controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada ou controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

§ 2º - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma.

a) o ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultados futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios de utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e.

b)...”

Do cotejo do enunciado pelo laudo de avaliação e os procedimentos efetuados pelo contribuinte, a autoridade lançadora concluiu que até a efetivação da incorporação havia uma restrição fiscal ao mecanismo de realização do ágio reconhecido contabilmente pela entidade, sobretudo porque o art. 391 do RIR/99 veda que as parcelas de amortização do ágio influenciem a determinação do lucro tributável do período.

Ainda segundo suas inferências, a neutralidade fiscal não se adequa na hipótese da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica em face de outra, conferindo tratamento específico na ocorrência de incorporação, fusão ou cisão.

Neste cenário, o processo de incorporação de empresas determina um tratamento fiscal próprio em relação ao ágio e em consonância com o fundamento econômico que determinou o pagamento negociado para a aquisição da participação acionária.

No tocante ao ágio originado da variação entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da controlada, tem-se, do ponto de vista estritamente societário, que a amortização adequar-se-á com o método de realização do ativo imobilizado no patrimônio da controlada via depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência da alienação ou perecimento.

No plano fiscal, seus efeitos apenas repercutirão na apuração da empresa investidora em face da liquidação do investimento, ou de forma excepcional, nos casos de incorporação, fusão ou cisão.

A parcela do ágio amortizado na escrituração contábil deverá ser controlada na Parte “B” do LALUR. Após o evento, deverão ser acrescidas ao custo do respectivo ativo para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão valores estes que serão aferidos defronte o prazo de vida útil remanescente ou do valor residual avaliado na data de efetivação da transação societária.

Destarte, efetuou-se os cálculos dos valores aceitos para redução da base imponível do IRPJ e da CSLL por intermédio da amortização do ágio, mensurando-se as quotas de depreciação dedutíveis na forma do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, art. 13 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995 e observância das orientações contidas na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31/12/1998, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10/11/1999, bem assim as seguintes circunstâncias pontuais:

a) Edifício e construções: o laudo de avaliação registrou uma vida útil remanescente muito diferente em termos de anos; a grande maioria, individualmente, superiores aos 25 anos que é limite temporal legalmente admitido para realização da perda de valor do ativo. Por seu turno, o quadro-demonstrativo de movimentação do ativo imobilizado e alocação do ágio correspondente indica uma vida útil equivalente a 133 meses (11,12 anos). Diante disso, assumiu-se esta última para efeito de apuração do ágio, porquanto não encontrado informações acerca da data da construção, do momento que entrou em operação para determinação do marco inicial para cálculo da depreciação, além de grande quantidade de itens constante do rol destes ativos;

b) Máquinas e equipamentos: do acervo documental apresentado pelo contribuinte, constatou-se que o período remanescente de vida útil equivaleria a 63 meses (5,29 anos), lapso temporal inferior aquele previsto na legislação tributária (10 anos);

c) Plantações cítricas formadas: inferiu-se pela determinação de uma vida útil remanescente de 6,75 anos, ou seja, 81 meses de um total de 180 meses previstos na norma de regência que disciplina a aferição das quotas de depreciação do ativo.

Neste contexto, afirmou-se que tais informações fundamentaram os cálculos apresentados e apontaram valores atribuíveis à amortização de ágios inferiores aos efetivamente registrados, influenciando-se a determinação dos resultados tributáveis:

| 1)BASE SETEMBRO 2005 | 2)VIDA UTIL REMANESCENTE EM ANOS | 3)VIDA UTIL EM MESES | 4)AGIO APURADO | 5) AGIO MENSAL | 6)AGIO ANUAL | 7)AGIO ANUAL | 8)AGIO ANUAL |
|--------------------------------------|--|-------------------------|-------------------|-------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5=4/3 | 6=5 X 11 | 7= 5 X 12 | 8= 5 X12 |
| TERRENOS | | | 20.480.040,00 | | | | |
| EDIFICIOS | 11,12 | 133 | 32.055.182,00 | 241.016,41 | 2.651.180,47 | 2.892.196,87 | 2.892.196,87 |
| MAQS EQUIP | 5,29 | 63 | 33.554.870,00 | 532.616,98 | 5.858.786,83 | 6.391.403,81 | 6.391.403,81 |
| MÓVEIS UTT | 7,13 | 85 | 127.873,00 | 1.504,39 | 16.548,27 | 18.052,66 | 18.052,66 |
| PLANTAÇÕES | 6,75 | 81 | 15.164.861,00 | 187.218,04 | 2.059.398,41 | 2.246.616,44 | 2.246.616,44 |
| COMPUTADORES | 2,45 | 29 | -24.952,00 | -860,41 | -9.464,55 | -10.324,97 | -10.324,97 |
| SOMA * | | | 101.357.674,00 | 961.495,40 | 10.576.449,42 | 11.537.944,82 | 11.537.944,82 |
| INFLUÊNCIA NOS RESULTADOS A TRIBUTAR | VIDE QUADRO 5 | | | | | -18.582.240,26 | -20.271.534,84 |
| | | | | | | -7.044.295,44 | -8.733.590,02 |

2- informação do contribuinte apensado no processo no arquivo sob nome “apuração do período remanescente de uso”

* valores passíveis de redução/amortização

Observo que o valor a tributar apurado de R\$ 8.733.590,02, contém os anos calendários 2008, 2009 e 2010, devendo ser atribuído o mesmo valor para cada ano calendário.

Diante disso, promoveu-se a tributação de ofício com base na glosa de parcela do ágio na aquisição de participação societária computado na apuração no Lucro Real em desconformidade com a legislação tributaria, quais sejam:

- AC 2007 – R\$ 7.044.295,44;
- AC 2008 A 2010 – R\$ 8.733.590,02.

II) DA TRIBUTAÇÃO DE RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE LUCROS AUFERIDOS EM PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM CONTROLADA NO EXTERIOR.

De acordo com o acervo documental, a fiscalizada possuía 100% do controle da Cutrale Europe Holdings, empresa sediada no Reino dos Países Baixos (Holanda), apresentando os seguintes resultados a partir do ano calendário de 2007:

| EM REAIS | 2007 | 2008 | 31/07/2009 |
|----------|------|------|------------|
| | | | |

| | | | |
|--|----------------------|------------------------|------------------------|
| Lucro antes Imposto de Renda – LAIR | 91.212.521,40 | -45.861.559,09 | -22.778.765,19 |
| Imposto de Renda | (2.908.283,07) | (655.493,45) | (1.019.743,06) |
| Lucro Líquido | 88.304.238,33 | (46.517.052,54) | (23.798.508,25) |
| EM DÓLARES | 2007 | 2008 | 31/07/2009 |
| Lucro antes Imposto de Renda – LAIR | 51.503.400,00 | (19.624.116,00) | (12.164.245,00) |
| Imposto de Renda | (1.642.170,00) | (280.485,00) | (544.560,00) |
| Lucro Líquido | 49.861.230,00 | (19.904.601,00) | (12.708.805,00) |
| Taxa | 1,7710 | 2,3370 | 1,8726 |

No que tange ao ano-calendário de 2007, observou-se que a fiscalizada não promoveu a tributação do resultado positivo proveniente de lucros auferidos na participação societária.

A justificativa apresentada pela entidade pautou-se em conclusões firmadas em parecer elaborado por empresa de auditoria independente (Deloitte), segundo o qual “*o lucro da Cutrale BV não deveria ser objeto de tributação no Brasil, sendo que não se opera o conceito de dividendo pago à simples apuração de lucro pela sociedade estrangeira*”.

Delineou-se que os lucros apurados pela empresa controlada no exterior não se subordinariam à incidência do imposto de renda e da CSLL em razão de suposta vedação contida em convenção internacional firmada entre o Brasil e a Holanda.

Sob esta ótica, assevera-se que a redação do artigo VII do Tratado Brasil-Holanda (DL nº 60/1990 e Decreto nº 355/91) orienta que os lucros de uma empresa pertencente a um dos Estados contratantes apenas poderiam submeter-se à tributação neste Estado, a não ser que parte deste resultado obteve-se noutro Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente estável. Diante do fato de que os lucros da companhia controlada foram obtidos exclusivamente no território holandês, o parecer sustenta que tais valores poderiam ser tributados, em tese, apenas na Holanda.

A autoridade lançadora assentou, contudo, que o lançamento não exige nenhum tributo da empresa holandesa, mas apenas da sociedade brasileira e na proporção do quinhão que lhe cabe por deter participação no capital de sua congênere holandesa. O tratado veda a tributação do lucro na origem, mas não impede a tributação quando forem distribuídos ou postos à disposição dos sócios ou acionistas, ainda que estes sejam residentes do outro estado contratante.

O fato de uma sociedade residente de um estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro estado contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro estado contratante quer seja através de um estabelecimento estável, quer de algum outro modo, não é, *de per si*, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável de outra. Ou seja, não obstante o vínculo existente entre elas, sociedades controlada e controladora devem ser tratadas como entidades independentes.

Diante disto, antecipa-se que a tributação do resultado positivo decorrente da participação societária não representa qualquer ofensa ao tratado internacional em questão.

Neste panorama, desenvolve a fundamentação jurídica adstrita à tributação incidente sobre bases universais e da aplicação das convenções estipuladas nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação sobre a renda. Reforça suas considerações reportando o teor de ementa de decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Sessão de Julgamento do CARF por intermédio do Acórdão nº 1402-00.391, de 27/01/2011.

Esclarece ainda que a controlada sediada na Holanda não é o sujeito passivo da obrigação tributária e que o lucro por ela apurado não é propriamente o objeto do lançamento fiscal, mas sim a fiscalizada defronte a importância inerente a proporção de ganho auferido em decorrência da apuração de resultado positivo na respectiva participação societária no encerramento do período-base.

Encerra suas ponderações relacionadas à questão da necessidade de disponibilidade financeira e econômica da renda ou dos proveitos de qualquer natureza para viabilização da tributação do imposto de renda, os aspectos legais para atribuição da tributação reflexa da CSLL e sobre as circunstâncias de admissibilidade de compensação de imposto de renda pago no exterior.

Regularmente cientificado por via postal em **12/11/2012** (fl. 1541), o procurador regularmente constituído pela sociedade apresentou a impugnação em nome da empresa em **12/12/2012** (fls. 1.543 e 1.547/1.574), através da qual submete suas alegações de fato e de direito em contraposição à autuação em referência.

DO ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

Inaugura suas considerações asseverando que a entidade adquiriu com ágio a participação societária na Interagro Internacional Ltd., sediada nos EUA *[sic]*, no ano-calendário de 2004. Acrescenta que a sociedade adquirida detinha a totalidade das quotas da Archamps Cítricos Ltda (empresa operacional com ativos no Brasil).

Noticia que efetuou o pagamento do ágio no montante de R\$ 101.357.673,75, consoante demonstrado no curso do procedimento de fiscalização, evidenciando sua fundamentação e sistemática de reconhecimento das despesas computadas na determinação do resultado do exercício financeiro analisado.

Argumenta que a autoridade lançadora não questionou a legitimidade do montante pago pela investidora, mas apenas a metodologia utilizada para amortização do ágio, motivo determinante para a caracterização da infração firmada na autuação.

Defende que inexiste contradição entre o critério aplicado pela companhia e o conteúdo do laudo técnico apresentado como substrato da importância paga do ágio pactuado.

Reforça que este esclarecimento inicial se faz necessário para distingui-las de eventuais outras razões que pudessem justificar a glosa de ágio na aquisição de participações societárias, bem assim para descortinar matizes de gravame totalmente dissociados da matéria contida nos autos.

Passando a descrever suas ponderações que induziriam à demonstração da inexistência de contradição quanto a forma de aproveitamento do ágio, de plano,

assevera que inequívoco a pertinência do fundamento econômico baseada em expectativa de rentabilidade futura.

Nesse sentido, enumera as folhas dos autos do processo onde se revelariam a pertinência de suas assertivas:

- Fl. 398 – Relatório de Avaliação Econômico-Financeira;
- Fl. 42 – Contrato para a aquisição da participação societária na Interagro junto à Cargill;
- Fl. 69 – Tabela de alocação de ágio;
- Fl. 72 – Planilha demonstrativa da escrituração contábil adstrita ao pagamento e amortização do ágio desde a origem da transação;
- Fl. 102 – Livros Razão e fichas; e
- Fl. 229 – Relatório de Avaliação Patrimonial da Archamps.

Neste contexto, faz menção ao teor das folhas 39 e 73 dos autos do processo que versam sobre respostas formalizadas em atendimento às intimações endereçadas para o domicílio da entidade.

Enfatizando os ditames dos arts. 385, 386 e 391 do RIR/99, ressalta que a escrituração contábil revela que a empresa realizou a amortização do ágio na proporção de 1/60 avos a partir de fevereiro/2007 (evento: incorporação), consoante demonstrado nas folhas 72 e seguintes dos autos do processo.

Acrescenta que tais eventos foram consignados no razão contábil da entidade e nas partes A e B do LALUR, bem assim nos balancetes mensais e nas fichas das respectivas DIPJ (fls. 77 a 196).

Diante disto, entende que se noticiou regularmente o fundamento do ágio no curso do procedimento de fiscalização, demonstrando que sua contabilidade e a escrituração fiscal adotaram a metodologia de amortização apropriada ao caso.

Na seqüência, expõe suas impressões acerca dos termos do Relatório de Avaliação Econômico-Financeira firmado pela Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda.

Sob este aspecto, dá ênfase ao teor de excertos do relatório que versam sobre o objetivo e metodologia da avaliação do investimento correlata à aquisição da participação societária com o intuito de confirmar a validade dos procedimentos contábeis e fiscais efetuados pela entidade.

Acrescenta ainda que pouco mais de um ano após a elaboração do laudo técnico pela Consultoria, a ARCHAMPS contratou *[sic]* serviço junto ao mesmo escritório dedicado à avaliação do ativo imobilizado da empresa e mensuração das respectivas taxas de depreciação.

No tocante a este estudo, enfatiza que o objetivo deste último era servir de amparo à INTERAGRO, até então, controladora da ARCHAMPS, sobretudo em relação ao cumprimento de obrigações perante as autoridades americanas, segundo os padrões da US-GAAP.

Sob esta perspectiva, propugna que este trabalho em nada se relacionou com a fundamentação do ágio aproveitado pela adquirente a partir da formalização da operação de incorporação.

Reforça suas convicções, destacando-se a redação contida na página 7 do aludido relatório (fl. 236) através do qual intenta evidenciar que o destinatário da consultoria não era o fisco brasileiro:

O Valor de Mercado (Avaliação) de cada bem foi obtido pelo produto entre o valor de reposição e o coeficiente de depreciação, determinado pelo emprego do *Método de Depreciação do Valor Atual de Marston & Agg*, levando-se em consideração os seguintes parâmetros:

- Vida Útil: Intervalo de tempo contado da data de instalação ou da colocação em serviço até o momento em que o serviço prestado deixa de ser economicamente interessante. Foi extraída, preferencialmente, do "Bulletin F", do United States Treasury Department - Internal Revenue Service;

Compreende que as inferências feitas pela autoridade lançadora foram equivocadas, porquanto embasadas em análise elaborada para a ARCHAMPS. Afirma que se trata de peça que não lastreou a deliberação da mensuração do ágio oportunamente amortizado pela entidade fiscalizada.

Ao final, afirma que não há nenhuma razão que justifique ou determine a imputação do Relatório de Avaliação Patrimonial da ARCHAMPS em prejuízo daquele elaborado em nome da Sucocítrico Cutrale, firmado contemporaneamente à aquisição do investimento permanente, expressamente destinado à mensuração da mais-valia atrelada à rentabilidade futura.

Ainda mais defronte a sistemática adotada para amortização na escrituração da companhia, visto que efetuado em plena coerência com o prescritivo normativo e com o fundamento econômico norteado no laudo de avaliação.

Discorre também que a depreciação havida na ARCHAMPS não gerou efeitos fiscais para o impugnante.

Certifica também que, a partir de fevereiro/2007, portanto, após a conclusão do processo de incorporação, a entidade fiscalizada segregou a importância correspondente ao saldo do ágio ainda intacto (não transitado contabilmente pela depreciação na ARCHAMPS) e aqueles que haviam sido contabilizados pela sucedida.

Explica que a segregação não gerou nenhum efeito modificativo sobre os valores apropriados nas amortizações de 2007 a 2010, ou seja, em termos de resultado tributável não implicou nenhum efeito na determinação da base imponível defronte a aplicação da metodologia de amortização do ágio pago ao adquirente.

Finaliza suas alusões inerentes à oposição da glosa de valores decorrentes da amortização do ágio, repisando que seus valores foram regularmente avaliados à época da transação societária, bem assim efetivamente pagos ao adquirente.

Reforça que as informações precedentes tornam explícitas as causas e os objetivos dos relatórios, acentuando que foram elaborados para atendimento de objetivos distintos. Destacando o teor do relatório instruído às folhas 398, reitera que se destinou a conferir lastro ao pagamento e aproveitamento do ágio aferido na transação.

Diante de todo o exposto, conclui inequívoco que toda a contabilidade e as respostas fornecidas no curso do procedimento de fiscalização mostraram-se

uníssonas quanto ao fundamento do ágio pago na aquisição do investimento e sua respectiva metodologia de reconhecimento da despesa do exercício da entidade.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO EXTERIOR

Começa o desenvolvimento de suas alusões propugnando a ineficácia da autuação promovida com base na apuração de resultado demonstrado por sua controlada sediada na Holanda (Reino dos Países Baixos), levantado no ano-calendário de 2007.

De plano, protesta que há um descompasso do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 com a ordem jurídica internacional e que a tributação ficta inserida no sistema pátrio revela-se incompatível com os propósitos das regras CFC e das normas aprovadas pela Convenção Modelo da OCDE.

Reclama ainda que a situação fática não representa circunstância qualificável de planejamento abusivo de natureza tributária.

Esclarece que o impugnante detinha 100% (cem por cento) das ações da Cutrale Europe Holdings B. V., companhia situada na Holanda.

Acrescenta que a subsidiária no exterior mantinha em sua estrutura a operação de terminal próprio no Porto de Roterdã destinado ao trânsito de produtos oriundos do exterior – basicamente, suco de laranja, soja e seus derivados – bem como à negociação e contratação de entregas no continente europeu e adjacências.

Ilustra a substância da concretude operacional da subsidiária trazendo os números de seus Balanços levantados em 2007 e 2008.

No tocante ao ano de 2007, os ativos fixos tangíveis remontavam à casa dos U\$S 23 milhões (fls. 573), composto de imóveis, prédios, máquinas e equipamentos destinados ao funcionamento de escritórios e atividades operacionais.

No ano seguinte, houve a expansão da estrutura operacional, passando os ativos fixos tangíveis ao montante de US\$ 40 milhões.

Aggrega ao conteúdo de suas assertivas a descrição de conceitos e atributos relacionados aos tratados contra dupla tributação, estabelecimento permanente e da regra geral de cooperação entre os Estados para dirimir a incidência da bitributação.

Neste contexto, diverge das inferências trazidas no Termo de Constatação Fiscal que depreende a admissibilidade de incidência da norma brasileira sobre lucro apurado na Holanda por companhia sediada naquele território.

Acrescenta também que o Brasil e o Reino dos Países Baixos convencionaram norma específica com o advento de tratado ratificado pelo Decreto nº 355, de 1991.

Sob este aspecto, entende que não há outra leitura razoável que afaste os efeitos da convenção bilateral e ampare o deslocamento dos fatos da aplicação da regra geral de tributação pelo Estado do domicílio da sede da empresa onde a atividade é efetivada.

Na seqüência confronta os termos do art. 74 da MP 2.158-35/2001 com a redação expressa no art. 7º do aludido tratado, desenvolvendo tese que defende a inadmissibilidade de tributação da disponibilidade presumida de lucro auferido no exterior, tampouco sobre a ficção legal definida pela norma interna.

Não obstante isto, entende imprópria a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001, visto que o resultado econômico positivo obtido pela subsidiária no exterior destinou quase metade de sua importância para composição de outras reservas no ano de 2007.

Igualmente, descabe a tributação deste reflexo no patrimônio da investidora em face da mensuração do método da equivalência patrimonial, porquanto integralmente mantido no patrimônio da subsidiária e inexistente a disponibilização de recursos em favor do impugnante.

Além disso, apregoa que a incidência do art. 74 da MP 2.158-35/2001 não observa o comando estabelecido no art. 98 do Código Tributário Nacional, visto que não atenta ao disposto no parágrafo 1º do art. 7º da Convenção Brasil – Reino dos Países Baixos.

Soma-se ainda ampla ponderação de direito que visa evidenciar a desconformidade constitucional e legal da norma interna aplicada na autuação. Reforça suas alusões trazendo interpretações da doutrina tributária acerca da amplitude do conceito de aquisição de disponibilidade jurídica e financeira de renda e proventos de qualquer natureza, bem assim menciona que a validade da norma, à época da defesa, encontrava-se pendente de exame na Suprema Corte via ADIn nº 2.588 e RE nº 611.586/PR.

DA COMPENSAÇÃO DOS IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR

Acaso não sejam acolhidas as razões trazidas na sua defesa, requer que a compensação da tributação constituída sobre a controladora com crédito proveniente de valores pagos do imposto no exterior consoante disciplina o art. 26 da Lei nº 9.249, de dezembro de 1995, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Sob este aspecto, reclama que a autoridade lançadora não o teria feito por ocasião da determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido.

Acrescenta ainda que a compensação deve ser efetuada no prazo prescricional admitido pelo *Codex Tributário*.

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS APURADOS NO EXTERIOR

Noutra perspectiva, em caráter supletivo, protesta a compensação de prejuízos apurados no exterior.

Repisa que a tese para mensuração da base imponível do imposto origina-se de reflexo positivo do patrimônio da investidora em face do lucro auferido por sua subsidiária no exterior.

Assim sendo, entende necessária consideração em seu cômputo de valores oriundos de prejuízos acumulados na subsidiária no exterior.

Protesta que a equivalência patrimonial repercute na contabilidade da investidora, portanto, demandando um ajuste da construção da base de cálculo para incidência da tributação correspondente.

DO DESCABIMENTO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Encerra os termos da peça impugnatória, reclamando a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício derivada da autuação.

Reforça suas inferências citando decisões proferidas no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes.

Diante todo o exposto, requer o acolhimento de suas pretensões e a decretação da improcedência da autuação fiscal.

Ato contínuo, a autoridade preparadora encaminha os autos do processo à DRJ/SPO para julgamento da impugnação.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Em julgamento, a DRJ/JFA, por meio do Acórdão 09-46.225, de 05 de setembro de 2013, julgou improcedente a impugnação da recorrente, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PROVENIENTE DE AQUISIÇÃO DE EMPRESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES. DEMONSTRAÇÃO DO FUNDAMENTO DO ÁGIO. AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DE ATIVOS DA ENTIDADE ADQUIRIDA. ADEQUAÇÃO DA METODOLOGIA DE REALIZAÇÃO DO ÁGIO À EFETIVA MOTIVAÇÃO DETERMINANTE PARA CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO COM PAGAMENTO DO SOBREPREÇO.

De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante processo de incorporação de pessoa jurídica demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização da transação societária entre partes não relacionadas e independentes; (ii) o efetivo pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio; (iii) demonstração do fundamento econômico do ágio entre aqueles prescritos na legislação tributária de regência.

Compulsório que a prova da demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido.

A fundamentação econômica do ágio com enfoque na avaliação patrimonial de bens do ativo de uma companhia adquirida evidencia-se quando o processo de alocação do preço de aquisição do negócio empresarial orientou-se pela mensuração individualizada desses elementos patrimoniais a critérios de mercado.

Evidenciado que a metodologia de realização do ágio promoveu-se com dissonância da motivação determinante da assunção do compromisso de aquisição de empresa com o sobrepreço pactuado, imperativo a manutenção dos efeitos da glosa levada a efeito a partir da reapuração da proporção de amortização mensurada com base na efetiva demonstração de seu fundamento econômico.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. MARCO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM CONTROLADA NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DA NORMA INTERNA NA HIPÓTESE DE GANHO ORIUNDO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NA CONTROLADORA DOMICILIADA NO BRASIL. INOCORRÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA E LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DE CONVENÇÃO INTERNACIONAL FIRMADA ENTRE O BRASIL E O REINO DOS PAÍSES BAIXOS.

Os preceitos firmados no art. 25 da Lei nº 9.249/1995, no art. 1º da Lei nº 9.532/1997 e no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 combinado com a regulação expressa na Instrução Normativa SRF nº 213/2002, constituem-se na estrutura normativa do regime de tributação do imposto de renda em bases universais.

A introdução do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 definiu o marco temporal para determinação da base de incidência do imposto de renda na avaliação de ganho oriundo de lucro apurado por controlada estrangeira, fixando-se a data de sua disponibilidade no patrimônio da controladora no Brasil a partir do balanço levantado pela subsidiária em 31 de dezembro de cada ano.

A norma interna não estabelece incidência sobre os lucros da subsidiária estrangeira, mas apenas disciplina um critério de mensuração de ganho oriundo de acréscimo patrimonial proveniente da apuração de lucro em participação societária da controlada sediada no exterior, avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

Demonstrado que a tributação do imposto de renda deriva do reconhecimento da aquisição de acréscimo patrimonial de titularidade de pessoa jurídica residente no país, descabida a interpretação deduzida no sentido de que a incidência da ordem interna limita a aplicação de convenção internacional para evitar a dupla tributação firmada entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE SUBSIDIÁRIA ESTRANGEIRA. REQUISITOS E FORMALIDADES. INEXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE APURAÇÃO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS EM PERÍODOS ANTERIORES NA SUBSIDIÁRIA ESTRANGEIRA.

De acordo com a legislação tributária de regência, admite-se a compensação de prejuízos acumulados apurados pela controlada no exterior para determinação do montante do ganho auferido em decorrência da participação societária de controladora domiciliada no país, limitado estritamente às importâncias vinculadas ao resultado positivo da própria subsidiária estrangeira.

Diante da inexistência de saldo de prejuízos acumulados no patrimônio da subsidiária estrangeira, inadmissível a pretensão demandada pelo impugnante.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. REQUISITOS, FORMALIDADES E LIMITES. MATERIAL PROBATÓRIO COMPETENTE NÃO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE.

O documento de pagamento de imposto sobre a renda incidente no exterior que se constitui em prova inequívoca hábil e idônea para fins da habilitação da compensação autorizada pela norma de regência é aquele reconhecido pelo competente órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Alternativamente, a dilação probatória pode ser orientada com a apresentação da legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital que prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago acompanhado do próprio documento de arrecadação e do pertinente controle na escrituração contábil e fiscal de referência.

A falta de apresentação de prova de pagamento de imposto sobre a renda no exterior inviabiliza a análise da existência e validade do pretenso crédito e da mensuração do limite passível de compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.

A importância alusiva à multa de ofício representa um débito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na competente autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão em 20/07/2015 - AR-ECF (e-fl. 1.707) - e insatisfeita com a decisão, a recorrente apresentou tempestivamente recurso voluntário (e-fls. 1.710 a

1.729) em 17/08/2015, conforme solicitação de juntada de e-fl. 1.808, em que apresenta os mesmos argumentos da impugnação:

Ágio

- i) a recorrente (Sucocítrico Cutrale) adquiriu em meados de 2004, por meio do contrato firmado com a Cargill Inc, participação na empresa Interagro International Ltd, sendo essa detentora das quotas sociais da Archamps Cítricos Ltda, realizando pagamento de ágio baseado em rentabilidade futura.
- ii) a reestruturação foi societária foi amplamente divulgada e teve propósito negocial.
- iii) a avaliação do ágio (por rentabilidade futura) encontra-se respaldada em laudo efetuado para este fim, devendo ser desvinculado, para o caso aqui em discussão, do Relatório de Avaliação Patrimonial.
- iv) a DRJ tentou qualificar a ocorrência de fraude ou simulação por parte da recorrente, o que justificaria a glosa do valor do ágio. Se fosse assim, a fiscalização deveria ter aplicado a multa de 150%, mas não o fez, porque não demonstrou a intenção dolosa por parte da recorrente.
- v) Subsidiariamente, pede que a depreciação havida na Derchamps não teve qualquer efeito fiscal na recorrente. Assim, o ágio se refere ao valor da participação societária que a Interagro possui na Derchamps, e não desta (segunda) empresa.

Lucros no Exterior

- vi) entendeu que os lucros auferidos pela Cutrale Europe Holding BV somente poderiam ser tributados no país de seu domicílio, invocando para isso a aplicação do art. VII do Tratado firmado entre Brasil e Países Baixos, que adentram no ordenamento jurídico pátrio por força do art. 98 do CTN.
- vii) alega que a fiscalização intenta tributar, com base no art. 74 da MP 2.158-35/2001, um lucro presumido, que nem se sabe se será disponibilizado à recorrente. afirma ainda que não se trata de tributar uma presunção, mas sim uma ficção, pois o que se buscou tributar é o "não lucro". alega violação ao art. 43 do CTN.
- viii) diz que parte dos valores decorrentes do acréscimo patrimonial da subsidiária foram destinados ao seu próprio ativo fixo intangível.
- ix) pede pela compensação de prejuízos acumulados e dos tributos pagos no exterior, pela subsidiária holandesa.

CSLL - aplicação reflexa

- x) repete basicamente os argumentos quanto ao IRPJ, no que se refere à tributação dos lucros no exterior.

Juros de mora sobre multa de ofício

xi) sustenta que não há base legal para aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1819 a 1862), pedindo pela manutenção integral da autuação fiscal.

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

MÉRITO**ÁGIO**

Inicialmente, convém observar que a fiscalização efetuou o lançamento de glosa do ágio amortizado, pela empresa, com base em rentabilidade futura, mas considerou os efeitos da realização dos bens que foram avaliados a valor de mercado, quais sejam, depreciação, amortização e exaustão. Sendo assim, a autuação decorre da diferença, que é basicamente temporal, entre a amortização do ágio por rentabilidade futura e das despesas de depreciação, amortização e exaustão dos bens reavaliados.

A fiscalização efetuou a autuação considerando que a fundamentação econômica do ágio levada a efeito pela recorrente - rentabilidade futura - foi por vez equivocada. Segundo o fisco, a recorrente deveria fundamentar o ágio com base na avaliação dos bens do ativo a valor de mercado, mensurados a partir de Relatório de Avaliação Patrimonial e anexos (e-fls. 229 a 397), endereçado à empresa incorporada (Archamps Participações Ltda), e efetuado, a pedido da empresa adquirente (ora recorrente), com data-base de 30/06/2004, ou seja, em momento anterior à data-base do laudo baseado em expectativa de rentabilidade futura - Relatório de Avaliação Econômico-Financeira (e-fls. 398 a 514) -, de 31/07/2004, que foi destinado à recorrente.

Assim, o cerne da discussão a ser esclarecida é verificar se havia permissão, pela legislação fiscal, que consentisse à recorrente adotar como fundamento para o ágio a

melhor forma que lhe aprouvesse, mesmo que, na essência, outro fundamento é quem foi efetivamente utilizado para a mensuração do preço a ser pago pelo investimento.

Antes de adentrar na discussão deste processo, cabe trazer alguns comentários a respeito do instituto do ágio e seus efeitos contábeis e fiscais:

O ágio, segundo Heleno Torres¹, representa o preço adicional, quando participações societárias ou ativos de uma empresa são adquiridas por um custo de aquisição superior ao valor contábil registrado nas demonstrações financeiras. O preço do custo adicional é a sua causa jurídica. O ágio só surge porque houve disposição de pagar um maior preço, a título de custo de aquisição, superior ao valor contábil do empreendimento.

Até a edição da Lei nº 9.532/1997 (popularmente conhecida como Lei das Privatizações), o tratamento fiscal do ágio tinha como fundamento o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art. 20 - 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:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Como não havia previsão explícita sobre o tratamento do ágio na baixa da empresa adquirida, entendia-se que, na hipótese de sua baixa ou realização (por alienação, por exemplo), o ágio surgido na operação era baixado integralmente.

Assim, durante a vigência isolada do art. 20 supra, empresas lucrativas se aproveitaram de sua interpretação para desenvolver planejamentos tributários com o fito de

¹ TORRES, Heleno Taveira. O ágio fundamentado por rentabilidade futura e suas repercussões tributárias.

adquirir empresas deficitárias, desembolsando valores exorbitantes como custo de aquisição e contabilizando, com isso, valor relevante de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura. Assim, ao baixar o investimento adquirido com ágio, a empresa baixava integralmente o valor do ágio, reduzindo como isso a base de cálculo do IRPJ.

Com a edição da Lei nº 9.532/1997, à figura do ágio com fundamento da rentabilidade futura despendem tratamento distinto àquele permitido pelo art. 20 do Decreto-lei supra, justamente com objetivo de obstaculizar os planejamentos abusivos acima destacados.

Deste modo, a Lei nº 9.532/1997 postergou o prazo de amortização de tal ágio, permitindo sua amortização, no caso de evento de incorporação, fusão e cisão, no máximo, em 1/60 (um sessenta avos)², quer dizer, no máximo em 20% ao ano do valor pago pelo ágio.

Quanto ao ágio decorrente de valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo contábil do bem, foi destacada a possibilidade de integração deste ágio ao custo do bem, tanto para fins de ganho ou perda de capital, quanto para efeito de depreciação, amortização e exaustão. Veja-se a redação pertinente a este caso:

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: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.203)

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 26 de dezembro de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

(...)

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 26 de dezembro 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)

(...)

§ 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.

(...)

² Na redação original da Lei 9.532/1997, a empresa tinha um prazo máximo para início da amortização fiscal do ágio, que era de 10 (dez) anos do evento de incorporação, fusão ou cisão, sendo também estabelecido um prazo máximo de 20% ao ano de amortização fiscal. Após alteração promovida pela Lei 9.718/1998, restou estabelecido somente o piso máximo de 20% ao ano de amortização fiscal.

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.*

Assim, no evento de incorporação do investimento, o ágio deve ter o seguinte tratamento, para fins fiscais:

i) ágio fundamentado na avaliação do bem a valor de mercado maior que o valor contábil do bem - amortização do ágio de acordo com a realização do bem que o gerou, por depreciação, amortização ou exaustão;

ii) ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura - amortização do ágio à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Voltando ao caso concreto, entendo que as premissas para amortização do ágio - tanto decorrente de valor de mercado, quanto da expectativa de rentabilidade futura - foram preenchidas pela empresa adquirente do investimento: i) partes independentes; ii) laudo de avaliação do investimento; iii) pagamento de preço; iv) confusão patrimonial na incorporação do investimento.

A discussão resume-se em verificar se a fundamentação do ágio (rentabilidade futura) amortizado fiscalmente pela empresa recorrente estaria correta.

Conforme visto, como data de referência de 30/06/2004, a empresa de auditoria Delloite Touche Tohmatsu Consultores Ltda preparou e encaminhou um laudo de reavaliação de ativos denominado Relatório de Avaliação Patrimonial da Archamps, com seus anexos, (e-fls. 229 a 397), cujo propósito era de fornecer subsídios necessários ao processo de alocação de preço de compra na aquisição da própria entidade. Veja-se em trecho do Relatório (e-fl. 232):

1. INTRODUÇÃO

O presente relatório contém o resultado da Avaliação Patrimonial de determinadas contas do ativo imobilizado da Archamps Participações Ltda. (**ARCHAMPS**), classificados em Terrenos, Construções Civis e Benfeitorias, Máquinas, Equipamentos e Instalações, Veículos, Móveis e Utensílios, Equipamentos de Informática e cultura localizados nas unidades de Uchôa - SP, Frutal - SP, Comendador Gomes - MG e Planura - MG.

2. OBJETIVO

O objetivo desta Avaliação Patrimonial é estabelecer os valores de reposição e mercado, bem como as vidas úteis dos ativos de determinadas contas do ativo imobilizado da **ARCHAMPS**, na data-base de 30 de junho de 2004, fornecendo subsídios ao processo de alocação de preço de compra na aquisição da empresa, de acordo com as normas e diretrizes de USGAAP.

A empresa de auditoria efetuou a reavaliação com base em dois parâmetros:
i) valor de reposição dos bens sujeitos à reavaliação (determinado a partir do investimento

necessário à aquisição de bens novos, idênticos e com capacidade semelhante); e ii) valor de mercado dos bens (determinado a partir do valor de reposição deduzindo-se as parcelas resultantes da depreciação técnica, tais como deterioração física e obsolescência funcional e econômica). Veja-se no quadro abaixo os valores:

| QUADRO 7- AVALIAÇÃO DOS ATIVOS | REPOSIÇÃO | MERCADO |
|----------------------------------|--------------------|--------------------|
| MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS | 88.032.500 | 43.718.900 |
| MÓVEIS E UTENSÍLIOS | 1.775.100 | 457.550 |
| EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA | 616.250 | 89.050 |
| TERRENOS | 38.191.650 | 38.191.650 |
| CONSTRUÇÕES CIVIS E BENFEITORIAS | 68.224.300 | 43.676.000 |
| IMÓVEIS | 22.700 | 22.700 |
| TOTAL 1 | 196.862.500 | 126.155.850 |
| CULTURAS | 33.161.560 | 33.161.560 |
| TOTAL 2 | 33.161.560 | 33.161.560 |
| TOTAL GERAL | 230.024.060 | 159.317.410 |

Posteriormente à celebração do contrato de venda e compra das ações da Interagro International Ltda (data de 01/07/2004) - e-fls. 43 a 54 -, cujo objetivo era adquirir o controle societário na empresa Archamps Participações Ltda, contratou-se a mesma empresa de consultoria, que elaborou em 20/08/2004 o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira (e-fls. 398 a 514), em que foi consignado o resultado da avaliação (e-fl. 403), para a data-base de 31/07/2004:

RESULTADOS DA AVALIAÇÃO

Com base nas informações e análises mencionadas, nas principais considerações e premissas descritas, e nas informações fornecidas pelos administradores da *Archamps*, estimamos que o valor, em 31 de julho de 2004, da totalidade das quotas da Empresa, era de R\$ 190.097 mil (cento e noventa milhões e noventa e sete mil reais), conforme demonstrado a seguir:

| | R\$ mil |
|---|---------|
| Taxa de desconto - % ao ano | 16,99% |
| Valor econômico dos ativos operacionais | 156.936 |
| Ativos e passivos não operacionais | 33.161 |
| <hr/> | <hr/> |
| Valor econômico líquido | 190.097 |
| <hr/> | <hr/> |

Na e-fl. 503, demonstrou-se como foi apurado o valor econômico líquido:

Com base no escopo de nossa revisão, pesquisas, análises, informações obtidas e conhecimento adquirido na execução de nossos trabalhos, estimamos que na data-base de 31 de julho de 2004, o valor da *Archamps* era de R\$ 190.097 mil (cento e noventa milhões, noventa e sete mil reais), conforme demonstrado a seguir:

| | |
|---|----------------|
| Fluxo de Caixa Projetado a Valor Presente | 105.938 |
| (+) Perpetuidade | 50.998 |
| Fluxo de Caixa Operacional da <i>Archamps</i> a Valor Presente | 156.936 |
| (+) Fazenda Vale Verde | 20.898 |

| | |
|-------------------------------|----------------|
| (+) Fazenda Portal de Minas | 12.263 |
| Valor Justo de Mercado | 190.097 |

Pois bem.

Como se vê, o ágio surgido na aquisição do investimento, pela recorrente, é resultado da seguinte expressão (e-fl. 1526):

| | |
|--|------------------------|
| Total do preço pago pelo investimento | 162.036.465,60 |
| Valor do PL (31/12/2004) da Archamps | <u>(57.519.008,38)</u> |
| Ágio calculado pelo fisco | 104.517.457,22 |
| Ágio calculado pelo contribuinte | 103.487.673,75 |
| Correção do Ágio (aquisição Terminal Saboo Santos) | <u>(2.300.000,00)</u> |
| Ágio para Amortização | 101.357.673,75 |

Em reposta (e-fl. 40) ao Termo de Intimação Fiscal nº 03, a empresa informa que a base legal para o ágio é o inciso III, do art. 386 do RIR/99, que tem como fundamento a rentabilidade futura. Veja-se:

Nº 3 - Demonstrativo do ágio e da amortização do ágio a partir de 2007, vide ANEXO 2.

A base legal para a amortização a partir da incorporação ocorrida em 2007 à razão de 1/60 avos ao mês, é o Inciso III, artigo 386 do RIR/99.

Segue redação legal:

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

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

(...)

Art. 385.

§ 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):

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

Entretanto, no citado Anexo II (e-fl. 71) da resposta acima, a recorrente partiu do valor constante no laudo de avaliação dos bens dos ativos (Relatório de Avaliação Patrimonial da Archamps) para atingir o valor do ágio amortizado fiscalmente:

| IMOBILIZADO ARCHAMPS | Valor residual | Valor do Laudo | Valor de formação do Ágio | Realocação com base no valor ágio | Ágio amortizado antes de 2007 | Ágio amortizado em jan 2007 | Saldo do Ágio na Incorporação | prazo amortização | valor amortizado mensalmente | |
|---|----------------|----------------|---------------------------|-----------------------------------|-------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|-------------------|------------------------------|-----------|
| | a | b | c = b - a | d=c1/c7*d7 | e | f | g=d-e-f | h | i = g/h | |
| 1.4.01.001 TERRAS E TERRENOS | 13.637.334 | 38.191.650 | 24.554.316 | c1 | 20.480.040 | - | 20.480.040 | 60 | 341.334 | |
| 1.4.01.002 EDIFÍCIOS S CONSTRUÇÕES | 5.266.498 | 43.698.700 | 38.432.202 | c2 | 32.055.182 | 6.117.181 | 325.809 | 25.612.192 | 60 | 426.870 |
| 1.4.01.003 MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS | 3.488.663 | 43.718.900 | 40.230.237 | c3 | 33.554.870 | 13.919.697 | 741.380 | 18.893.793 | 60 | 314.897 |
| 1.4.01.004 MÓVEIS E UTENSÍLIOS | 304.238 | 457.550 | 153.312 | c4 | 127.873 | 43.097 | 2.295 | 82.480 | 60 | 1.375 |
| 1.4.01.008 PLANTAÇÕES CITRÍCAS FORMADAS | 14.980.059 | 33.161.560 | 18.181.501 | c5 | 15.164.661 | 4.080.615 | 217.339 | 10.866.707 | 60 | 181.112 |
| 1.4.01.017 COMPUTADORES E PERIFÉRICOS | 118.966 | 89.050 | (29.916) | c6 | (24.952) | (2.934) | (156) | (21.182) | 60 | (364) |
| Total | 37.795.759 | 159.317.410 | 121.521.851 | c7 | 101.357.674 | d7 | 24.157.656 | 1.286.687 | 75.913.351 | 1.265.223 |

Na coluna "Realocação com base no valor do ágio", a empresa serve-se do valor do ativo reavaliado (valor do laudo), diminuído do valor líquido contábil do bem (valor residual), e, como o resultado desta operação "coluna b - coluna a" é superior ao preço pago pelo investimento - "coluna d" -, efetuou-se a alocação do ágio na proporção dos valores dos bens a serem depreciados/amortizados/exauridos.

Como se vê, o valor utilizado para a amortização do ágio tem como marco o valor (de mercado) dos bens do ativo da empresa operacional adquirida (Archamps).

Outrossim, entendo pertinente observar que o ágio, no meu sentir, tanto pode ser fundamentado em uma das hipóteses quanto em mais de uma das hipóteses elencadas no §2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977: i) valor de mercado; ii) rentabilidade futura; e/ou iii) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas, mesmo em período anterior à vigência da Lei nº 11.638/2007.

Também este é o posicionamento de Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus, que foi bem apresentado por Luís Eduardo Schoueri, em sua obra "Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)", págs. 17 e 18. Apesar de tratarem do aspecto contábil da geração e alocação do ágio, é de serventia para entendermos a possibilidade de se fundamentar o ágio em mais de um propósito, veja-se:

Com efeito, o exame do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 denuncia o fato de que o legislador, conquanto inspirado em categorias preexistentes na Contabilidade, tomou a decisão de distanciar-se desta, prevendo três fundamentos diversos para que o valor pago fosse distinto do valor patrimonial da participação societária.

Esse distanciamento foi bem percebido por Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus. Em interessantíssimo estudo acerca dos intangíveis (*goodwill*), os autores ensinam que, na teoria contábil, não há qualquer sentido em valorizar o fundo de comércio, intangíveis ou outros; em síntese, ter-se-á, apenas, o valor de mercado dos bens da coligada, sejam eles tangíveis ou intangíveis **e, se o preço pago pelo investimento superar aquele valor**, a diferença será o *goodwill*, i.e., a rentabilidade futura." (destaquei)

Nessa linha dos Ilustres contabilistas, seguiu-se a normatização advinda com a edição da Lei nº 11.638/2007 e os pronunciamentos editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), esclarecendo-se que, antes de se calcular o ágio por rentabilidade futura (hoje denominado *goodwill*), deve-se verificar o valor da mais-valia³ dos ativos e passivos adquiridos.

O que percebo é que a lei fiscal permitiu às empresas uma faculdade de escolher o método que mais lhes conviesse, ao se distanciar das regulações determinadas pelas normas contábeis. Por outro lado, entendo que esse distanciamento não pode permitir que empresas se utilizem dessa fissura para driblar a essência dos fatos em favorecimento da forma mais conveniente.

E é justamente este o caso dos autos!

A empresa adquirente solicitou a elaboração de laudo de avaliação de ativos temporal à data de fechamento de contrato, a partir do qual efetuou o preço a ser estabelecido pelo negócio.

Como se pode ver, o valor do ágio constante no ativo intangível da contabilidade da recorrente parte, exatamente, do valor resultante da avaliação dos bens do ativo, a valor de mercado, alterado pelo valor da realização de tais bens (depreciação, amortização, exaustão) e outros ajustes inerentes ao cálculo do preço de venda do investimento.

O laudo de avaliação do ágio em rentabilidade futura foi elaborado posteriormente à data de celebração do contrato de compra e venda das ações da Interagro (01/07/2014) e do pagamento da primeira parcela, o que demonstra disparidade entre a exteriorização do vontade da parte adquirente, em relação ao laudo de rentabilidade futura, e o elemento subjetivo - ativos a valor de mercado -, que é o motivo determinante para a apuração do ágio.

No contrato constam informações de que a adquirente tinha interesse em comprar a parte operacional das empresas adquiridas, qual seja, as atividades da empresa Archamps, uma vez que a holding Interagro era tão somente um veículo para se adquirir a empresa Archamps.

Tal interesse se confirma pela 6ª Alteração do Contrato Social da Archamps (à época denominada Archamps Cítricos Ltda), datada de 13/07/2004, em que a holding Interagro, sucessora da Casa 20 LLC - sociedade organizada e existente consoante as leis das Ilhas Virgens Britânicas e representada por Bellini Tavares de Lima Neto, CPF nº 200.695.888-72 - e o Sr. José Luiz Cutrale, CPF nº 121.436.268-00, com a anuência deste, deliberaram que a Interagro tornava sucessora de todos os direitos e obrigações detidos por Casa 20 LLC na empresa Archamps, dentre os quais se destacam as 57.973.470 quotas do capital da própria Archamps. Assim, conclui-se que a Interagro somente foi criada para servir de instrumento para a aquisição da empresa operacional.

Observe-se que, apesar da referida alteração contratual ter sido registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo tão somente em 05 de outubro de 2006, sob o nº

³ Segundo a Interpretação Técnica ICPC 09 (R2), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a mais-valia é a diferença entre o valor justo dos bens e o seu valor contábil.

274.034/06-2, mostra-se expressamente formalizada em **13 de julho de 2004** (fls. 515/518), demonstrando sua temporaneidade com a celebração do contrato de compra e venda das ações da Interagro.

Desta forma, deve ser afastado qualquer argumento de que o objeto do contrato seria a aquisição da holding, e, com isso, intentar justificar como fundamento, para dito sobrepreço, a rentabilidade futura.

Quanto à aplicação da essência em detrimento à forma, o tributarista Luís Eduardo Schoueri apresenta dissertação sobre a elaboração de laudo de avaliação do ágio e faz menção à necessidade de coerência entre o que traz o laudo de avaliação e o que efetivamente ocorreu na operação societária:

"A exigência legal de uma fundamentação, quando da própria formação do ágio, impõe que se identifique um instrumento para a documentação daquela motivação.

Não cuidou o legislador de disciplinar a forma como a fundamentação deveria ser comprovada. O texto do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 é singelo, determinando a indicação do fundamento do ágio por ocasião de sua contabilização. O parágrafo 3º complementa-o, ao deixar a cargo do contribuinte o ônus da prova (...)

(...) O legislador impõe que se indique o fundamento por que houve o pagamento do preço, sendo rigoroso quanto ao seu aspecto temporal (no momento da aquisição, já se deve fazer o desdobramento, indicando o fundamento do ágio), mas silenciando quanto à forma. Também exige arquivo da "demonstração". Mas não diz como devem ser feita.

Ingressa-se no delicado tema da prova. Se é verdadeiro que o contribuinte pode valer-se de qualquer meio de prova em direito admitido, não pode deixar de observar se está diante da prova de uma motivação, i.e., do motivo determinante da aquisição. (destaquei)

(...)

Dai que o laudo de avaliação, normalmente exigido pelas autoridades tributárias e examinado nos julgamentos administrativos, nada mais é que um dos elementos de que se pode valer o sujeito passivo comprovar o motivo determinante do pagamento do ágio.

(...)

*É prática comum, em operações societárias de maior porte, que compradores e vendedores se façam valer da assessoria de especialistas, no mercado que se denomina *mergers and acquisitions*. Em circunstâncias normais, os assessores avaliarão a empresa a ser adquirida (*target company*), propondo ao comprador uma certa margem (*range*) para fixação do preço. Ocorrendo tais circunstâncias, a apresentação à fiscalização, pelo contribuinte, do relatório que levou à tomada de decisão parece ser elemento importantíssimo para a prova da fundamentação do ágio pago.*

A documentação assim apresentada não precisa, portanto, ter necessariamente a forma de um laudo. (...) A "demonstração" se faz com os documentos que de fato serviram para a tomada de decisão. (...)

Não é incomum que, depois da conclusão do negócio, produzam-se laudos de avaliação com finalidade exclusiva de atender a fiscalização. Não se pode condenar essa cautela e o laudo assim elaborado, desde que fiel às circunstâncias do negócio, pode complementar os elementos de prova, de modo a permitir que se alcance o elemento subjetivo – motivo determinante do pagamento do ágio. (destaquei)

(...) Importa apenas saber se o laudo embasou a decisão do comprador, i.e., se o comprador, no momento do pagamento do ágio, considerou o laudo e suas conclusões.

(...)

Vale a seguinte regra: qualquer que seja o fato posterior ao pagamento do ágio, não há que ele ter influído na decisão do comprador, tomada anteriormente. (destaquei) (...)” (Schoueri, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo. Dialética, 2012, p. 33/40).

Assim, não entendo que a empresa tem toda liberdade para alocar o ágio onde entender mais conveniente. Isto deve partir do que efetivamente ocorreu na operação.

No caso concreto, resta muito claro que o Relatório (Laudo) de Avaliação dos ativos, elaborado por empresa de auditoria, tinha o propósito de alocar cada valor em relação aos itens do ativo, reavaliados a valor de mercado (valor justo). Não obstante haver laudo sobre a rentabilidade futura, é evidente que a recorrente intentou beneficiar-se da permissão fiscal da amortização - mais célebre - do ágio (em sua acepção mais ampla - valor de mercado, rentabilidade, outras razões, intangível e fundo de comércio), devendo prevalecer a essência em detrimento da forma. Aliás, a forma também desfavorece a recorrente, pois há o laudo de avaliação de ativos.

Um ponto que me intriga há tempos, mas que não tem pertinência ao caso aqui em discussão, é o fato da operação de aquisição de um investimento ter ocorrido após a vigência da Lei nº 11.638/2007 e os pronunciamentos contábeis do CPC, que trouxeram para a legislação pátria as disposições contidas nas normas IFRS - *International Financial Reporting Standards*. Como as empresas, a partir das citadas normas legais, devem alocar o valor do sobrepreço seguindo a ordem estabelecida por elas (normas) - 1º mais-valia de ativos; 2º *goodwill* (antiga rentabilidade futura) - me indago se a fiscalização poderia fazer valer tal regramento, se a empresa, para fins fiscais, alocar todo o sobrepreço como rentabilidade futura e amortizasse tal ágio com base no inciso III do art. 386 do RIR/99. Essa é uma discussão interessante, pois a Lei 11.941/2009 permitiu que as empresas optantes pelo RTT (Regime Tributário de Transição) efetuassem ajustes para apresentar seu balanço conforme as regras anteriores à vigência da Lei nº 11.638/2007, ou seja, anteriores a esta obrigação de alocação por preferência do valor pago a maior pelo investimento.

Por outro lado, penso que essa segregação imposta pela Lei nº 11.638/2007 intende representar a realidade dos fatos, e que, conforme entendimento de alguns - com o qual concordo - de que esta alocação já se impunha desde a vigência do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, assim pergunto: o que vale, a suposta permissão legal de alocação do ágio ao deleite das empresas ou a alocação de acordo com a realidade dos fatos, com efeito da aplicação da essência sobre a forma? Repito, é só uma reflexão, pois o surgimento do ágio aqui em comento é extemporâneo em relação à discussão por mim consignada.

Voltando ao caso concreto, percebo que o laudo denominado "Relatório de Avaliação Econômico-Financeira" somente serviu para tentar fundamentar o ágio em rentabilidade futura. Mas, em aplicação da essência em detrimento à forma, princípio tão defendido pelos militantes da contabilidade e do direito, entendo que efetivamente a recorrente pagou o sobrepreço em relação ao valor de mercado de ativos.

Outro argumento trazido pela recorrente é que a decisão recorrida tenta caracterizar, de certa forma, a ocorrência de fraude ou simulação por parte da recorrente, para desconsiderar o laudo da rentabilidade futura. Caso assim fosse, alega a recorrente, deveria a fiscalização aplicar a multa qualificada de 150%.

Não entendo que haveria necessidade de aplicação da multa qualificada. Aliás, esta turma tem firmado entendimento de que a manutenção da multa qualificada por fraude e simulação deve estar respaldada por prova hábil da intenção dolosa, do contribuinte, em lesar o fisco. Também entendo que, nos casos de ágio, sua alocação quanto à fundamentação econômica é assunto que traz bastante controvérsia no âmbito administrativo. A discussão está centrada na possibilidade, ou não, da alocação do fundamento do ágio de acordo com o que interessa à empresa cujo direito ao aproveitamento do ágio lhe assiste. A legislação anterior à vigência da Lei 12.973/2014 (conversão da MP 627/2013), no que se refere ao tratamento do ágio, não trazia regras muito claras quanto à sua aplicação - apesar de tudo que foi por mim exposto nesse voto - principalmente quanto ao ágio decorrente de aquisição efetuada com pagamento de preço e exercida entre partes independentes.

Na maioria dos casos de ágio, as empresas serviam-se de brecha legal para poder reduzir a carga tributária do IRPJ, como é o caso aqui em comento. Esta premissa, por si só, já nos induz a aplicar o benefício da dúvida, afastando a aplicação da referida multa.

A aplicação da multa qualificada pressupõe a prática da conduta ilícita e a intenção em lesar o fisco. É uma exceção às condutas praticadas pelos contribuintes. Não pode a exceção virar a regra.

No caso concreto, não há nenhum fato indicador da intenção em fraudar o fisco. A empresa utilizou-se de instrumentos legais de operação de reorganização societária com objetivo de reduzir a carga tributária. Não é porque o objetivo, como já visto alhures neste voto, era meramente fiscal, que se deve travestir como conduta fraudulenta.

Assim, não seria necessária a aplicação da multa de ofício qualificada para que a autuação fiscal fosse mantida.

Diante do exposto, é de concluir: se a empresa atribuiu a cada bem do ativo o seu devido valor de mercado, correta está a fiscalização ao concluir que o ágio decorre de avaliação de ativos.

Desta forma, nego provimento quanto a este ponto.

LUCROS NO EXTERIOR

A fiscalização incluiu na base de cálculo do IRPJ e, por reflexo, na base de cálculo da CSLL, do ano-calendário de 2007, o valor do lucro apurado por empresa subsidiária da recorrente, domiciliada na Holanda - Cutrale Europe Holdings B.V.

A recorrente, por sua vez, suplica pela aplicação do art. VII da Convenção para evitar a dupla tributação de rendas, ratificada no âmbito interno pelo Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991, firmada entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, dentre os quais está situada a Holanda. Assim, em se aplicando o tratado, não haveria que tributar no Brasil rendimento que já foi tributado no país de domicílio da renda auferida.

Subsidiariamente ao pedido, a recorrente alega que não foram aproveitados os prejuízos apurados na empresa subsidiária na Holanda, assim como também não foi considerado o valor do imposto pago no exterior.

Pois bem.

O histórico brasileiro da tributação, de pessoas jurídicas, em bases universais (TBU), que consiste na tributação dos rendimentos considerando os sujeitos que tenham relação pessoal com o país, independentemente de onde tenha sido realizado o rendimento, remonta idos de 1995, a partir da edição do art. 25 da Lei 9.249/1995. Veja-se a redação inaugural:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Até a vigência da referida norma, o Brasil seguia o princípio da territorialidade, somente tributando os rendimentos que tivessem elementos de conexão com o território brasileiro - tributação na fonte -.

O objetivo de norma baseada na universalidade era de se tributar os rendimentos auferidos pelas denominadas Controlled Foreign Corporations - CFC -. Segundo Héleno Torres⁴, os seguintes motivos foram sopesados para se aplicar a regra da universalidade da tributação das rendas:

... sobre a tributação dos lucros de controladas e coligadas, inicialmente a União pretendeu instituir uma regra antielisiva sobre “sociedades controladas estrangeiras”, para alcançar os dividendos e tributá-los antes mesmo da disponibilização, evitando assim o seu diferimento (tax deferral). Trata-se do *Controlled Foreign Corporations (CFC – legislation)*, que significa imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituída e localizada em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos. Como se vê, isso se dá por recurso a uma *fictio iuris*, segundo a qual, para efeitos tributários, considera-se que o sujeito interposto efetua uma automática e direta distribuição de lucros ao sujeito residente na data do balanço no qual os lucros são apurados.

A Lei nº 9.249/1995 estabeleceu que o lucro era considerado disponibilizado na data do fechamento do balanço que o apurou, diferentemente da sua norma de regulamentação - IN SRF 38/1996 - que determinou que os lucros fossem disponibilizados

⁴ TORRES, Héleno. Pluratributação internacional sobre a renda das empresas. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. p. 307/308

somente no final do exercício em que fossem pagos à empresa coligada ou controlada situada no Brasil. Veja-se:

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior;

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

A fim de evitar controvérsias jurídicas quanto ao estabelecimento do momento da disponibilização do lucro, ora estabelecido por meio de uma Instrução Normativa, foi introduzido dispositivo na Lei nº 9.532/1997 idêntico, em parte, ao arranjo na referida IN SRF 38/1996, determinando a adição ao lucro real do lucro do exterior na data do fechamento do balanço do ano em que pago ou creditado tal valor à empresa brasileira. Veja-se todo o histórico legislativo contido no art. 1º da Lei nº 9.532/1997:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. ([Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001](#))

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior. ([Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se: (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - coligadas ou controladas, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

~~H — controladas, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário.~~ [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

~~§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior.~~ [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

~~§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.~~ [\(Vide art. 96 § 3º e art. 99 da Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

~~§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.~~

~~§ 6º Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do § 1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização.~~ [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

~~§ 7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro:~~ [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

a) na hipótese da alínea "c" do § 1º: [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela controlada ou coligada; [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

2. na data da apuração do lucro, na coligada ou controlada, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas; [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

b) na hipótese da alínea "d" do § 1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação. [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

Não obstante o desígnio da regra antielisa - preceito que tem como finalidade impedir que o contribuinte se sirva de planejamentos tributários abusivos, com objetivo de pagar menos tributo - ainda assim empresas se utilizavam de expedientes que permitiam o deferimento do lucro no exterior, fazendo, por vezes, com que a disponibilidade do lucro no exterior nunca se efetivasse.

Após isso, foi editada a Lei Complementar nº 104/2001, com fins de introduzir o § 2º no art. 43 do CTN, que assim dispôs:

Art. 43.

(...)

§ 2º 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.

Com a redação acima, estava consignada possibilidade de norma legal prever o momento da incidência do imposto de renda sobre lucros auferidos no exterior.

Assim, foi publicada a redação contida na MP 2.158-35/2001, que, além de replicar a possibilidade de aplicação das regras do IRPJ à CSLL (art. 21), estabeleceu o momento da disponibilização dos lucros do exterior (art. 74), veja-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, DE 1995, os arts. 15 A 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

(...)

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. [\(Vide Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Vide ADI nº 2588, 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

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. [\(Vide ADI nº 2588, 2001\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

Com a redação acima, "fecharam-se as portas" para os planejamentos abusivos em relação ao momento da tributação dos lucros do exterior; por outro lado, porém, permitiu-se aos contribuintes travar lutas incessantes na busca da adequação da aplicação da norma supracitada com o propósito das regras CFC, mormente em relação ao tratamento

igualitário às empresas coligadas com aquele despendido às empresas controladas, no que tange ao momento da disponibilidade dos lucros, conforme redação do alusivo art. 74 da MP 2.158-35/2001.

Em razão disso, o STF foi acionado para se manifestar acerca da constitucionalidade do referido art. 74. Sem querer adentrar na discussão emergida com a referida ordem judicial, o STF definiu o caso conforme o que segue⁵:

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

(...)

Quanto às controladas sediadas em países sem tributação favorecida e as coligadas situadas em países com tributação favorecida, o STF não se manifestou na referida ADI 2.588, deixando uma lacuna no tratamento dispensado a estas empresas .

No caso concreto, vê-se que a empresa localizada no exterior é subsidiária da empresa brasileira, ou seja, empresa com controle de 100% de suas ações por parte de sua controladora. Porém, a empresa subsidiária está sediada em país sem tributação favorecida. Assim, trata-se de evento situado no *limbus* da decisão da Corte Suprema, donde se conclui que não se aplica a decisão do STF ao caso aqui em discussão.

Desta forma, com base na presunção de constitucionalidade das normas legais, impõe-se correto o fundamento legal do auto de infração, devendo tão somente ser verificado se o Tratado Brasil x Holanda se aplica ao caso em comento.

Em relação ao pedido de aplicação do art. VII da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, firmada entre o Brasil e os Reino dos Países Baixos, convém inicialmente trazer a referida previsão normativa:

Lucros das Empresas

1 - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerce, sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem, atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

2 - Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado

⁵ extraído, no dia 11/09/2017, do seguinte endereço eletrônico:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>

Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.

3 - Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4 - Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5 - Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros Artigos desta Convenção, o disposto em tais Artigos é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

Em voto proferido por meio do Acórdão 1402-002.321, da sessão de 04/10/2016, da 2^a Turma da 4^a Câmara da 1^a Seção do CARF, o Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto concluiu que o art. VII a casos como o aqui discutido, pois a tributação não recai sobre o lucro da empresa sediada no exterior, mas sim sobre o lucro da empresa brasileira:

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo.

Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

(...)

A redação do artigo 7º das Convenções sobre Dupla Tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – profits) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

O acordo firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, no caso, a Holanda, teve como propósito evitar a dupla tributação de uma mesma hipótese de incidência, quer dizer, intenta evitar que mais de um país tribute a mesma pessoa por um mesmo evento ocorrido em determinado aspecto temporal e referente a um mesmo tributo.

Para se aplicar um tratado, entretanto, deve-se ter em mente a existência de elementos de conexão entre o país da renda e o país que tem direito à tributação. A conexão é avaliada de acordo com o critério de residência ou fonte do país de tributação ou de auferimento do rendimento. Caso não exista tal elemento de conexão, o tratado não pode ser aplicado. Desta forma, pode-se inferir que uma legislação não pode ter eficácia para tributar um ente residente em outro país, em razão da falta de conexão. Se fosse assim, estar-se-ia ampliando seu poder-dever de tributação.

Como se pode verificar na redação do art. 74 da MP 2.158-35/2001, o que se está tributando é a receita da empresa localizada no Brasil, e não uma empresa localizada no exterior. A lei interna objetiva tributar uma renda ficta da própria empresa brasileira - tributação do residente -, a partir de uma base estimada sobre o lucro apurado pela empresa residente no exterior.

O professor Marco Aurélio Greco adota a seguinte linha, que é seguida por este relator:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.⁶

Se não fosse assim, a redação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 não teria sentido de existir, pois se trata de Lei editada posteriormente à celebração do Acordo Brasil x Holanda (no ano de 1991). Assim, seria um despautério entender que aquela norma representasse letra morta no ordenamento jurídico nacional.

Outrossim, como as normas CFC advieram bem depois da celebração Acordo Brasil x Holanda, não cabe o argumento de que o art. 7º dos Tratados tinha como objetivo impedir a aplicação das regras CFC aos países signatários.

E nem se pode argumentar que a tributação de uma renda ficta ou, conforme alega a recorrente, renda presumida, deve ser afastada por contrariar o primado do imposto aqui em referência, que é de tributar a renda efetiva, pois se sabe que existem situações em que a apuração do imposto de renda prescinde da necessidade, ou não, do acréscimo patrimonial para se tributar, ou não, a renda, como é o caso da depreciação acelerada incentivada e dos preços de transferência.

Enfim, pelo que percebo na ideia da lei, é que se você exerce influência suficiente na empresa ligada, a ponto de poder solicitar a qualquer momento o lucro apurado pela empresa no exterior, é que tal lucro se torna disponível no momento da apuração do

⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407408

resultado da empresa sediada no exterior. Para ser bem mais claro, apesar do exemplo um pouco inusitado, se você pode efetuar um telefonema para a empresa no exterior e determinar que se distribua o lucro, é porque tal lucro está disponível.

Desta forma, deve-se afastar tal argumento da recorrente.

Quanto à alegação da recorrente de que parte dos valores decorrentes do acréscimo patrimonial da subsidiária foram destinados ao seu próprio ativo fixo intangível, e, por isso, o lucro não foi destinado à recorrente, entendo que não cabe razão à recorrente.

Isto porque o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não faz ressalva quanto à tributação do lucro se comprovado que parte - ou a totalidade do lucro - foi revertida para a empresa que o apurou. Aliás, o que se tributa é a disponibilidade jurídica.

Veja-se novamente a redação:

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.

Cabe ainda fazer uma ressalva de que não necessariamente o lucro apurado se converte em caixa/dinheiro, a ponto de se confirmar que a origem do valor despendido para a aquisição dos ativos da subsidiária decorreram dos lucros apurados. Ou seja, não há uma necessária conexão entre o valor que ingressa no caixa de uma empresa e o lucro por ela apurado, e, do contrário, também não se pode afirmar que todo lucro apurado pela empresa necessariamente representará dinheiro em caixa.

Interessante é que não se faz ressalva alguma quando o resultado positivo de equivalência patrimonial é apurado pela empresa brasileira e que serve de base de distribuição de dividendos aqui no Brasil.

Desta forma, afasto também este argumento.

Quanto a eventual conflito existente entre o tratado para evitar a dupla tributação e legislação hodierna nacional, com invocação do art. 98 do CTN, não entendo merecer razão o argumento da recorrente de que se deve aplicar o tratado por se tratar de norma superior à interna. Veja-se na redação do dispositivo citado:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

No caso, não se chega a aplicar o tratado, pois parte-se de premissa distinta da que a acredita a recorrente. Como visto nesse voto, o tratado não pode ser invocado para tentar afastar a tributação de uma empresa brasileira que está domiciliada no Brasil e que apura lucros advindos no exterior. Repito: não está se falando aqui de tributar uma empresa de fora, mas sim de uma empresa nacional. Assim, a regra de tributação é a mesma de rendimentos auferidos dentro do próprio país.

Este é o entendimento firmado pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18, de 08/08/2013, cujos trechos da conclusão e a ementa reproduzo abaixo:

Conclusão

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

Ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU
CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Quanto ao suposto direito à compensação de tributos pagos no exterior e de prejuízos apurados pela subsidiária na Holanda, a recorrente apresentou os seguintes argumentos (e-fls. 1.726 e 1.727):

3. Do direito à compensação

Quanto aos pedidos subsidiários de compensação - dos impostos pagos no exterior e dos prejuízos da subsidiária estrangeira - formulados pela então Impugnante, a r. decisão recorrida limitou-se a sustentar a ausência de prova do alegado, para negar-lhes acolhida.

A documentação necessária ao reconhecimento dos mencionados pedidos, ilustres Conselheiros, encontra-se juntada aos autos. Dela é possível extrair o montante pago a título de tributos incidentes sobre os lucros auferidos na controlada, bem como os prejuízos acumulados no período.

Em assim o sendo, a apropriação de créditos outorgados pela lei à contribuinte é medida que se impõe, caso seja mantida - o que se admite apenas a título argumentativo - a determinação de inclusão dos lucros de sua subsidiária estrangeira

na base de cálculo do IRPJ/CSLL, em âmbito nacional, conforme determina o disposto nos artigos 26 § 1º da Lei 9249/95 e 1º § 4º da Lei 9532/97.

Como se vê, a recorrente apresenta argumento vago, sem indicar especificamente quais são os documentos que fazem prova a seu favor. Esta conduta, por si só, já me faz mentalizar que a recorrente não tem razão em seu pedido. Não obstante isso, em respeito aos seus argumentos, enfrente as questões levantadas:

Compensação de pagamentos efetuados no exterior

Quanto ao pedido de aproveitamento de pagamentos de tributo sobre a renda efetuados no exterior, entendo que a recorrente não trouxe elementos convincentes de que se deve aproveitar os supostos pagamentos.

Isto porque a legislação pátria estabelece que o imposto recolhido no exterior deve ser comprovado da seguinte forma:

O novo Código de Processo Civil (CPC), publicado por meio da Lei nº 13.105/2015 - aplicável subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 1972 - estabelece o seguinte:

Art. 192. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa.

Parágrafo único. O documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado.

No CPC publicado por meio da Lei nº 5.869/1973, também havia a previsão legal de tradução de documentos firmados em língua estrangeira.

Art.156. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso do vernáculo.

Quanto à tradução do documento estrangeiro, o Código Civil (Lei nº 10.406/2002) prevê o seguinte:

Art. 224. Os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no País.

Conforme estabelecido pelo art. 26 da Lei nº 9.249/1995, a autoridade fiscal deve intimar a empresa a traduzir documento apresentado em língua estrangeira:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. (negrito)

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Desta forma, está estabelecida a forma de aproveitamento de documento produzido em língua estrangeira:

- 1) Tradução para o vernáculo; e
- 2) Reconhecimento pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Como a empresa não apresentou os documentos necessários ao aproveitamento de eventual imposto pago no exterior, mister afastar o argumento da recorrente.

Compensação de prejuízos acumulados

A legislação referente à tributação dos lucros do exterior aplica o tratamento aos prejuízos apurados por controlada e coligada existente no exterior. Veja-se a prescrição contida na Lei nº 9.249/1995:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

A IN SRF 213/2002, por sua vez, apresenta seus esclarecimentos sobre a possibilidade de aproveitamento de prejuízos da empresa subsidiária no exterior:

“Tratamento do prejuízo apurado no exterior

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil. (destacou-se)

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada. (negritei)

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995. (negritei)

(...)

Demonstrações financeiras

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

(...)

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil. (negritei)

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.” (negritei)

Independentemente dos trechos normativos reproduzidos acima, no caso concreto, os documentos juntados ao processo não fazem prova de que a empresa subsidiária sediada na Holanda possuía efetivamente prejuízos acumulados que permitissem que fossem compensados com os lucros apurados por ela no período objeto da autuação.

Pelo contrário, como bem observado pela decisão de piso, o prejuízo existente na subsidiária da recorrente na Holanda somente foi apurado em período superveniente ao ano correspondente ao fato gerador do lançamento aqui discutido.

Desta forma, deve-se afastar o pedido da recorrente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A recorrente alega que, sendo a multa e os juros verbas acessórias, incorreta a incidência de um em outro, pelo que pede pelo afastamento da aplicação de juros de mora

sobre a multa de ofício. Aduz que nem mesmo o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 permite a aplicação da exação.

Pois bem.

Não entendo possuir amparo a alegação da recorrente.

O art. 161 do CTN determina que ao crédito vencido e não pago acrescem-se juros de mora:

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.

Já a parte final da redação do supra dispositivo legal define que a incidência de juros de mora não prejudica a imposição de penalidades.

O art. 142 do CTN, por sua vez, apresenta a definição de crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Conforme se extrai da cláusula legal, o crédito tributário é composto pelo montante do tributo devido e pela penalidade cabível.

Da intersecção dos dois dispositivos acima, conclui-se que ao tributo e à multa de ofício (crédito tributário) incidem os juros de mora.

Desta forma, aplica-se o art. 30 da Lei 10.522/2002, que determina a incidência da Selic como taxa referencial para a atualização do crédito tributário.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Assim, nego o pedido quanto ao afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

CSLL - reflexo

Pela íntima relação de causa e efeito, e em razão do disposto no art. 21 da MP nº 2.158-35/2001, a manutenção da autuação do IRPJ quanto aos lucros do exterior aplica-se também à CSLL, devendo ser mantida a tributação.

Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário, pelas razões acima aduzidas.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa