

Prezados Leitores:

A publicação **Nota Tributária # Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** tem por objetivo atualizar nossos clientes e demais interessados sobre os principais assuntos que estão sendo discutidos e decididos nesse órgão.

Nesta 128ª edição do nosso informativo, comentamos decisão em que o CARF analisou a possibilidade de dedução de despesas com juros (i) pagos a pessoa vinculada situada em local com regime fiscal privilegiado; e (ii) incidentes sobre acréscimo de dívida, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”)

Comentamos, ainda, decisão na qual o CARF analisou a legalidade da dedução de amortização de ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Para acessar diretamente o texto referente a cada um desses temas, clique:

**CARF – IRPF e CSLL – Subcapitalização – Processo Administrativo nº 16561.720100/2017-97 – Acórdão nº 1201-003.320**

**CARF – IRPF e CSLL – Processo Administrativo nº 10600.720070/2018-18 – Acórdão nº 1201-003.412**

O escritório **Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados** encontra-se à disposição dos clientes para esclarecer quaisquer dúvidas acerca dos julgados aqui relatados.

Esperamos que tenha uma boa leitura!



### **CARF – IRPF e CSLL – Subcapitalização – Processo Administrativo nº 16561.720100/2017-97 – Acórdão nº 1201-003.320:**

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

*Ano-calendário: 2012*

*REGRA ANTISSUBCAPITALIZAÇÃO. JUROS PAGOS OU CREDITADOS A PESSOA VINCULADA SITUADA EM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO*

*Os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à Pessoa Vinculada em Regime Fiscal Privilegiado condicionam-se ao limite estabelecido na regra antissubcapitalização prevista no art. 25 da Lei 12.249/2010. PESSOA VINCULADA CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE HOLDING COMPANY NOS PAÍSES BAIXOS. COMPROVAÇÃO DE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA.*

*Reputam-se como beneficiárias de Regime Fiscal Privilegiado as empresas do tipo holding company com registro nos Países Baixos quando não comprovado, no ano objeto da fiscalização, que exerceram atividade econômica substantiva naquele país.*

*JUROS PASSIVOS. DESPESA DESNECESSÁRIA. MERA LIBERALIDADE NA ALTERAÇÃO DA MOEDA DO CONTRATO. AUMENTO NO REPASSE ESPERADO A TÍTULO DE JUROS*

*Juros são, no valor e nas condições em que originalmente contratada a dívida, a priori dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para fins fiscais deve ser afastada, contudo, a dedutibilidade dos juros contabilizados sobre a majoração da dívida provocada por alterações injustificadas da moeda do contrato, sem qualquer contrapartida para o patrimônio da devedora, por caracterizar mera liberalidade de seu controlador e não despesa necessária à sua atividade.*

*ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.*

*Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.*

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

*Ano-calendário: 2012*

*LANÇAMENTO REFLEXO.*

*Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) as mesmas disposições aplicadas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) em caso de lançamento reflexo.*

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Ano-calendário: 2012*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.*

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.*

*TAXA SELIC. APLICAÇÃO.*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Súmula CARF nº4.*

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2012*

*LANÇAMENTO. NORMA TRIBUTÁRIA VIGENTE COM EFICÁCIA SUSPensa. APLICAÇÃO.*

*O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela legislação tributária então vigente, ainda que a sua eficácia se tivesse encontrado provisoriamente suspensa por ato da autoridade competente.”*

O acórdão em questão versa sobre a cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e reflexo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) decorrente de glosa de despesas de juros, supostamente indedutíveis, (i) pagos a pessoa vinculada situada em local com regime fiscal privilegiado; e (ii) incidentes sobre acréscimo de dívida.

No que concerne ao caso concreto, o empréstimo a que se referem as deduções com pagamentos de juros teve por finalidade a aquisição, pelo Contribuinte, de marcas de alimentos no Brasil. De acordo com o relatório do acórdão, tais recursos foram repassados pela credora, sediada em Roterdã, nos Países Baixos, diretamente à vendedora, sediada em Delaware, Estados Unidos.

As condições inicialmente avençadas em contrato para quitação do empréstimo, no ano de 1997, foram: 5 parcelas anuais do valor em dólares, iguais e consecutivas, com vencimento da primeira parcela um ano após a celebração do contrato, e incidência de juros a uma taxa anual de 10% sobre o saldo devedor, trimestralmente vencidos. Entretanto, de acordo com o relatório, nos anos de 2002, 2004 e 2011, o contrato foi novado e foram alteradas suas condições. Na primeira novação, as partes teriam reajustado a taxa de juros de 10% para 12%, em 2004, teria convertido as parcelas do saldo devedor de dólares para reais e alterado a taxa de juros para 20% e, por último, em 2011, teriam convertido o saldo devedor para euros, com ajuste da taxa para 5.3%.

Assim, por entender que as mudanças na moeda dos contratos visavam aumentar os repasses a título de despesas com juros, a Fiscalização lavrou auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, sob o argumento de que tais despesas não eram necessárias às atividades do Contribuinte. Ainda, tendo em vista que a credora era uma holding com sede nos Países Baixos, a Fiscalização entendeu que estaria sujeita a regime fiscal privilegiado, nos termos da Instrução Normativa nº 1.037/2010 e, por isso, aplicou as regras de subcapitalização com base no art. 25 da Lei nº 12.249/2010, bem como aplicou juros de mora sobre multa, multa isolada e de ofício e taxa SELIC.

Tais regras se referem à limitação de juros, pagos ou creditados por fonte no Brasil a entidade vinculada, residente no exterior, que podem ser deduzidos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica pagadora, por meio da aplicação de uma proporção de endividamento, acima do qual os juros derivados do contrato de empréstimo passam a ser considerados excessivos por lei e, por isso, são considerados despesa não necessária. De acordo com o artigo 25 da Lei nº 12.249/2010, no caso de pessoa vinculada residente em país com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, o montante de endividamento da pessoa jurídica residente não pode ultrapassar 30% de seu patrimônio líquido, sob pena de indedutibilidade.

Em sua defesa, o Contribuinte alegou que, durante o ano do fato gerador, a Instrução Normativa nº 1.037/2010 estava suspensa pelo Ato Declaratório Executivo nº 10/2010, bem como que a credora era uma holding financeira operacional e não uma holding sem atividade econômica substantiva – a qual é abrangida pela Instrução Normativa –, motivos pelos quais não poderiam ser aplicadas as regras de subcapitalização. Por fim, alegou que a conversão da moeda para reais em 2004 visava proteger a empresa devedora da imprevisibilidade sobre variações monetárias, bem como defendeu que seriam indevidos os juros sobre a multa, a multa isolada em concomitância com a de ofício e aplicação da taxa SELIC.

Não obstante, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) julgou a impugnação improcedente, mantendo o entendimento da Fiscalização. No julgamento do Recurso Voluntário, parte dos Conselheiros entenderam que, de fato, a norma que limitava a dedutibilidade das despesas financeiras a 30% para holdings holandesas estava com eficácia suspensa no período autuado, bem como entenderam que o Contribuinte foi

capaz de demonstrar que a holding era operacional ativa e suportou riscos de variação cambial de 1997 a 2004 e 2011, motivos pelo quais pretendiam dar provimento ao recurso.

Contudo, tal entendimento foi vencido e, por voto de qualidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) negou provimento ao Recurso Voluntário, sob o entendimento de que o fisco brasileiro, à época, havia suspenso a Instrução Normativa nº 1.037/2010 por meio do Ato Declaratório Executivo nº 10/2010 por provocação do governo holandês, mas, diante da ausência de comprovação do teor e vigência da legislação holandesa, capaz de afastar a qualificação de país como ‘regime fiscal privilegiado’, a suspensão foi revogada.

Nesse sentido, sob o argumento de que a situação de reversão da suspensão da Instrução Normativa já era prevista, os Conselheiros entenderam que, após a revogação da suspensão, o Contribuinte deveria ter retificado suas DIPJ e DCTF para pagar a diferença de imposto referente aos juros deduzidos. Adicionalmente, por entenderem que o Contribuinte não havia comprovado que a holding exerceu atividade econômica substantiva e, por terem sido detectados pagamentos de juros a pessoa vinculada situada em regime fiscal privilegiado, decidiram manter a norma de subcapitalização do art. 25 da Lei nº 12.249/2010.

Quanto às trocas da moeda de empréstimo, os Conselheiros mantiveram a glosa das parcelas de juros, sob o argumento de que, independentemente de possuir ou não uma finalidade econômica, as despesas não poderiam ser consideradas necessárias, já que não foram realizadas no interesse do Contribuinte, mas no de seu controlador no exterior.

Por fim, os Conselheiros também mantiveram a aplicação concomitante da multa isolada e de ofício, com base em precedentes do CARF, bem como mantiveram os juros sobre multa e a taxa SELIC, com base nas Súmulas CARF nº 4 e 108, respectivamente.

### **CARF – IRPF e CSLL – Processo Administrativo nº 10600.720070/2018-18 – Acórdão nº 1201-003.412:**

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

*Ano-calendário: 2013, 2014*

#### **INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.**

*Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, cisão ou fusão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, pode amortizar, na apuração do lucro real, o valor do ágio cujo fundamento seja a expectativa de rentabilidade futura, à razão de sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.*

#### **TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

*Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.”*

Em 11.12.2019, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) proferiu julgado em que se analisou a legalidade da dedução de amortização de ágio da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”).

Trata-se de processo administrativo consubstanciado em Autos de Infração, lavrados para a exigência de IRPJ e da CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, além de compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, em razão de suposta irregularidade na dedução de amortização de ágio da base

de cálculo destes tributos por pessoa jurídica incorporada pela Contribuinte.

Em suma, os lançamentos referem-se à glosa de deduções fiscais efetuadas pela Empresa A – posteriormente incorporada pela Contribuinte em 2015 – em sua base de cálculo de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2013 e 2014. As referidas deduções são relativas à amortização de ágio, oriundo da aquisição das ações da Empresa A pela Empresa C, cujo acionista era o Grupo D, formado por diversas pessoas jurídicas estrangeiras.

Neste sentido, a Autoridade Fiscal considerou como ilegal a amortização do ágio realizada pela Empresa A na incorporação da Empresa C, sob o argumento de que houve o descumprimento dos requisitos presentes no ordenamento jurídico brasileiro para execução da operação, tendo em vista que a alienação teria ocorrido efetivamente entre a Empresa A e o Grupo D, incorrendo em confusão patrimonial. Além disso, aduziu-se a intempestividade do laudo de avaliação utilizado para atestar a expectativa de rentabilidade futura, tendo em vista que o documento foi apresentado posteriormente à operação.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Impugnação, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (“DRJ”), sob as mesmas alegações que fundamentaram os lançamentos pela Autoridade Fiscal, ensejando a interposição de Recurso Voluntário.

A Contribuinte aduziu em seu recurso que (i) a utilização da Empresa C foi fundamental na operação realizada do ponto de vista comercial e estratégico, em razão da centralização dos investimentos nesta empresa intermediária, o que possibilitou a representação dos interesses dos investidores de forma coesa e única; e (ii) a contratação da pessoa jurídica para elaboração do laudo posteriormente à realização dos investimentos se deve ao vultoso valor envolvido na operação, ocasionando em uma gestão cautelosa e criteriosa sobre os recursos investidos.

No julgamento do Recurso Voluntário interposto, o Conselheiro Relator do voto vencido entendeu que a operação em questão não atende aos requisitos da legislação tributária para dedução fiscal do ágio.

Dentre os requisitos listados, destacamos: (i) “a existência (de fato) das entidades jurídicas envolvidas na operação de que decorrerá a segregação contábil do ágio”; (ii) “a relação objetiva dos entes com a operação de investimento em questão, de maneira que se possa facilmente vislumbrar o ônus financeiro de fato suportado pela empresa que se apresenta contabilizando o ágio”; (iii) “existência de documento técnico de avaliação tempestiva do ente investido, no qual esteja demonstrada a “rentabilidade futura” da empresa alvo do investimento; disponibilizado ao tempo do emprego dos recursos (vale dizer, até à efetivação do investimento), de forma a justificar a “mais valia” (ágio) incorrida na operação – devendo ainda tal documento ser arquivado na contabilidade da empresa como comprovante da escrituração do eventual ágio”.

Quanto ao item (i) e (ii), o julgador entendeu que não houve o encontro de contas entre a investidora (Grupo D) e a investida (Empresa A), pois o aporte, de fato, ocorreu na pessoa jurídica utilizada como veículo (Empresa C), sendo que esta apenas foi utilizada artificialmente na operação. Em outras palavras, o ônus financeiro da operação foi suportado por pessoa jurídica diversa da que efetivamente recebeu os recursos, que, por sua vez, apenas foi utilizada para “passagem” dos recursos e aquisição da Empresa A.

Com relação ao item (iii), o voto vencido entendeu que a apresentação do laudo para demonstração da rentabilidade futura da operação foi intempestiva, tendo em vista que o documento deveria ter sido apresentado

desde a data efetiva do investimento e não em um lapso temporal de 6 meses após o fechamento da operação.

Por outro lado, o voto vencedor, inicialmente, citou que os requisitos para dedução do ágio amortizado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL estão previstos no art. 7º da Lei nº 9.532/97, que determina que o ágio poderá ser amortizado à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, após a incorporação, fusão ou cisão.

Sendo assim, o Conselheiro Relator do voto vencedor aduziu que é indiferente quem seja a pessoa jurídica incorporadora ou incorporada, basta somente que haja uma união de patrimônios entre as pessoas jurídicas, ainda que a operação tenha sido de modo reversa ou às avessas, o que aconteceu no presente caso.

Pontuou-se também que não há previsões legislativas que proíbam a existência de empresas veículos, sendo que a criação da Empresa C ocorreu justamente para que o Grupo D agisse em conformidade com a legislação brasileira para aproveitamento da amortização do ágio.

Ainda, o voto vencedor reconheceu que a Empresa C possuía de fato um propósito operacional e estratégico e não somente tributário, permitindo a centralização das ideias e dos interesses do Grupo D em uma única pessoa jurídica brasileira.

Por fim, o julgador entendeu que a legislação brasileira vigente não menciona qualquer prazo para elaboração de laudo em que se atesta o valor da alienação realizada. Ainda, aduziu-se que não seria necessário, especificamente, um laudo para comprovação dos valores da operação, tendo em vista que o texto da lei estabelece que a escrituração dos valores alienados pode ser comprovada por meio de demonstrativos, sendo estes laudos ou qualquer outro meio hábil.

Diante do exposto, o CARF, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário interposto, para reconhecer a legalidade da amortização do ágio realizada pela Empresa A que, posteriormente, foi incorporada à Contribuinte, determinando o cancelamento dos Autos de Infração lavrados.