



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

Processo nº	10980.722547/2012-79
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1103-000.857 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de	08 de maio de 2013
Matéria	IRPJ
Recorrente	HIGI SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. SIMULACÃO. DOLO. FRAUDE.

Não obstante uma série de atos empreendidos aparentemente no sentido de promover reorganização societária, restou evidente que tiveram a intenção deliberada de moldar o suporte fático previsto na norma tributária que autoriza a amortização do ágio. Foi demonstrado que as declarações de vontade formalizadas nas atas elaboradas, nas alterações estatutárias, na constituição ou no aproveitamento das pessoas jurídicas do grupo, nos laudos elaborados, dentre outros, tiveram por objetivo enganar o Fisco. Os negócios jurídicos mostraram-se desprovidos de causa quando os fatos foram apreciados como um todo, tornando-se inevitável concluir que foi criada “sociedade” vazia, sem substância, sem finalidade. Mostrou-se plenamente caracterizada a simulação, no sentido de criar condições artificiais para o aproveitamento do ágio, em conduta dolosa, deliberada e consciente, caracterizando-se ocorrência da fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e a qualificação da multa de ofício prevista no inciso II, Art. 44, da Lei nº. 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

UTILIZAÇÃO DAS NORMAS E INTERPRETAÇÕES EMITIDAS
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS-CVM. SOCIEDADE
FECHADA. IMPOSSIBILIDADE.

A Comissão de Valores Mobiliários-CVM criada pela Lei nº 6.385/1976 (“Lei do Mercado de Capitais”) tem poder fiscalizador e regulamentador tão somente para as ações e reações as sociedades que negociarem suas ações em mercado de bolsa ou no mercado de balcão, no âmbito da distribuição pública de valores mobiliários, ou seja, as chamadas companhias abertas, não tendo validade para as sociedades fechadas.

AMORTIZAÇÃO DO ÍMPIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS

As premissas básicas para amortização de ágio, com fundamento na legislação em vigor (art. 7º, inciso III, e 8º. da Lei nº. 9.532/1997), são: a) Propósito negocial; b) Fundamento econômico para a realização das operações que geraram o ágio; c) Pagamento; e, d) Comprovação do fundamento do ágio. E, complementando, a efetiva comprovação da rentabilidade da nova operação. Não se comprovando essas quatro premissas não há espaço para a dedutibilidade do ágio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por maioria, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta (Relator) e Hugo Correia Sotero, que votaram pelo provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao seu percentual ordinário de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes de Moura. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata apresentará declaração de voto.

Aloysio José Percínio da Silva
Presidente
(assinado digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura
Redator Designado
(assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa até aquela fase:

“Cuida o presente processo de auto de infração de IRPJ e reflexo de CSLL, dos anos calendário de 2008 e 2009, lavrados em face de: Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real – Exclusões Indevidas, mais propriamente dedução indevida de amortização de ágio na aquisição de investimentos. O Enquadramento Legal constou como: art. 3º da Lei 9.249/95; e artºs 247 e 250 do RIR/99. A composição do Crédito Tributário levantado, consoante se depreende de fls. 1808 é:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

<i>Imposto</i>	<i>547.761,48</i>
<i>Juros de Mora</i>	<i>136.646,29</i>
<i>Multa</i>	<i>821.642,23</i>
<i>Valor do Crédito Apurado</i>	<i>1.506.050,00</i>

Contribuição Social s/ Lucro Líquido

<i>Contribuição</i>	<i>211.936,98</i>
<i>Juros de Mora</i>	<i>53.155,95</i>
<i>Multa</i>	<i>317.905,47</i>
<i>Valor do Crédito Apurado</i>	<i>582.998,40</i>

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO *2.089.048,40*

2. Os Juros de Mora estão calculados até 04/2012.

ÁGIO INTERNO

3. A presente situação envolve as pessoas jurídicas abaixo relacionadas, todas pertencentes a IONE MARI DA VEIGA e SIDCLEY DA VEIGA:

a) HSLC PARTICIPAÇÕES S/A

b) HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A (FISCALIZADA)

c) HIGI SERV HOLDING S/A

4. A HSLC PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 09.085.125/000136) foi constituída em 09/05/2007, com capital social de R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 ações de R\$ 1,00 cada, pertencendo 900 ações para IONE MARI DA VEIGA e 100 ações para SIDCLEY DA VEIGA (fls. 9961003).

5. A empresa fiscalizada (HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A) era uma sociedade empresária limitada, tendo como sócios IONE MARI DA VEIGA e SIDCLEY DA VEIGA, sendo que em 05/10/2007 foi aprovada a transformação para sociedade anônima, e o capital social de R\$ 1.900.000,00 permaneceu e ficou dividido em 1.900.000 ações no valor nominal de R\$ 1,00 cada, passando-se a razão social para HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A (CNPJ

As mesmas pessoas permaneceram como acionistas e IONE MARI DA VEIGA subscreveu e integralizou 1.898.100 ações, no valor de R\$ 1.898.100,00; e SIDCLEY DA VEIGA subscreveu e integralizou 1.900 ações, no valor de R\$ 1.900,00 (fls. 470481).

6. Em 25/04/2008 IONE MARI DA VEIGA e SIDCLEY DA VEIGA constituíram uma “holding”, denominada HIGI SERV HOLDING S/A (CNPJ 09.606.206/000134), com capital social de R\$ 5.000,00, dividido em 5.000 ações de R\$ 1,00 cada, sendo 4.500 de IONE e 500 de SIDCLEY, conforme documento de fls. 600610.

7. Datado de 01/05/2008, foi expedido o Laudo de Avaliação de fls. 553/559, e com base na metodologia de rentabilidade futura da companhia HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, a empresa América Auditores Independentes S/S concluiu que o acervo líquido da avaliada resultava em um montante de R\$ 32.490.000,00, que dividido por 1.900.000 ações, cada uma tinha valor unitário de R\$ 17,10.

8. Na data de 01/07/2008, IONE MARI DA VEIGA e SIDCLEY DA VEIGA transferiram todas as suas ações na HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A para a HIGI SERV HOLDING S/A, recebendo desta, em substituição, na mesma proporção, novas ações em mesma quantidade e espécie. Desta forma, todas as 1.900.000 ações, com valor unitário de R\$ 1,00 cada, de emissão da HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, foram substituídas por 1.900.000 ações de emissão da HIGI SERV HOLDING S/A, tornando-se aquela subsidiária integral desta (fls. 576).

9. Nesta mesma data de 01/07/2008, a HIGI SERV HOLDING S/A promoveu lançamentos contábeis Debitando a conta “1311001112 – HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A”, e Creditando contas representativas dos sócios: “2411001372 IONE MARI DA VEIGA”, por R\$ 1.898.595,00, e “2411001377 – SIDCLEY DA VEIGA”, por R\$ 1.405,00, totalizando R\$ 1.900.000,00.

01/07/2008	1311001112 – HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A		
01/07/2008	a 2411001372 – IONE MARI DA VEIGA	1.898.595,00	
01/07/2008	a 2411001377 – SIDCLEY DA VEIGA	1.405,00	1.900.000,00

10. Igualmente, em 01/07/2008, foi efetuado um lançamento no valor de R\$ 30.590.000,00 a título de RESERVA PARA AUMENTO DE CAPITAL, correspondendo à diferença entre as ações cedidas pelos acionistas e o valor avaliado da subsidiária a preço de mercado de R\$ 32.490.000,00, novamente Debitando-se a conta 1311001112 – HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A.

01/07/2008	1311001112 – HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A		
01/07/2008	a 24210019591 - RESERVA PARA AUMENTO DE CAPITAL		30.590.000,00

11. Portanto, a esse tempo, 01/07/2008, a conta “1311001112 – HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A”, constante do Ativo Permanente, Investimentos, da HIGI SERV HOLDING S/A, apresentava um saldo Devedor de R\$ 32.490.000,00.

12. Na data de 01/10/2008, IONE MARI DA VEIGA e SIDCLEY DA VEIGA, na condição de acionistas da HIGI SERV HOLDING S/A, resolveram aumentar o capital social da empresa HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, da qual também eram acionistas, de R\$ 1.000,00 para R\$ 32.491.000,00, mediante a emissão de 32.490.000 novas ações, com o valor nominal de R\$ 1,00 cada, passando a HIGI

SERV HOLDING S/A também a fazer parte do quadro societário da HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, nas proporções do quadro abaixo. A subscrição e integralização realizou-se com a transferência de 1.900.000 ações que a HIGI SERV HOLDING detinha na HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, todas com valor nominal de R\$ 1,00 cada, mas avaliadas ao preço de mercado de 17,20 por ação, totalizando assim o montante de R\$ 32.490.000,00 (fls. 984986).

QUADRO SOCIETÁRIO DA HSLC PARTICIPAÇÕES S/A	AÇÕES	VALOR
IONE MARI DA VEIGA	900	900,00
SIDCLEY DA VEIGA	100	100,00
HIGI SERV HOLDING S/A	32.490.000	32.490.000,00
Totais	32.491.000	32.491.000,00

13. Em razão dessa ocorrência, a contabilidade da HSLC SERV HOLDING S/A, registrou:

01/10/2008	1311001111	HSLC PARTICIPAÇÕES S/A	
01/10/2008	2.4.01.01.01	a HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A	32.490.000,00

14. E a escrituração da HSLC PARTICIPAÇÕES S/A recebeu o seguinte lançamento:

01/10/2008	1.2.02.01.01	HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A	
01/10/2008	2.4.01.01.01	a CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	32.490.000,00

15. Datada de 03/11/2008 (fls. 563566), foi aprovada a cisão parcial do patrimônio da empresa HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, reduzindo-o em R\$ 913.960,00, que foi vertido para HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, passando de R\$ 1.900.000,00 para R\$ 986.040,00. O Patrimônio cindido e transferido foi composto pelos investimentos que a HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A (cindida) possuía nas empresas abaixo:

PARTICIPAÇÕES	CNPJ	VALOR R\$
HIGI SERV CARGO SERV AUX TRANSP AEREO LTDA	01.016.459/0001-46	314.480,00
HIGI SERV SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA	84.917.350/0001-07	371.791,00
SERRA VERDE EXPRESS LTDA	04.005.507/0001-99	227.689,00
TOTAL		913.960,00

16. Decorrente dessa cisão, a cindenda HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, que recebeu a parte cindida, promoveu os seguintes lançamentos em sua contabilidade:

03/11/2008	1.1.99.01.01	INCORPORAÇÃO		913.960,00
03/11/2008	1.2.02.01.01	a HIGI SERV LIMPEZA E CONS		913.960,00

17. E, a partir daí, a Fiscalização enfatiza que a constituição do Ágio teve início (fls. 1782), conforme os lançamentos contábeis de fls. 1047, a saber:

03/11/2008	1.2.02.02.01	Higi Serv Limpeza e Conservação S/A	22.311.701,96
03/11/2008	1.2.02.02.01	a Higi Serv Limpeza e Conservação S/A	22.311.701,96
		Valor Referente Constituição Ágio conforme	
		Apuração em 03/11/2008 de Equiv Patrimonial	
03/11/2008	4.4.02.02.02	Amortização Ágio Investimentos	22.311.701,96
03/11/2008	1.2.02.04.01	a (-) Prov Manut Equidade do P Líquido	22.311.701,96
		Valor Referente Provisão Manutenção Equidade	
		do Patrimônio Líquido em 03/11/2008	

18. Em 01/12/2008, foi aprovada a cisão total da empresa HSLC PARTICIPAÇÕES S/A (fls. 587/593), com sua extinção e versão total do patrimônio cindido para as companhias HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A e HIGI SERV HOLDING S/A, nas seguintes proporções:

PATRIMÔNIO DA COMPANHIA HSLC PARTICIPAÇÕES S/A CINDIDO A FAVOR DAS COMPANHIAS HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A E HIGI SERV HOLDING S/A			
INCORPORADORAS	PATRIMÔNIO CINDIDO DE HSLC PARTICIPAÇÕES S/A	VALOR-R\$	SOMA
PATRIMÔNIO DESTINADO A: HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A	Caixa	836,00	
	Banco do Brasil - HSLC Participações S/A	100,00	
	Investimento - Higi Serv Limpeza e Conservação S/A	9.845.826,00	
	Ágio Aquisição de Ações - Higi Serv Limpeza e Conservação S/A	22.311.701,96	
	(-) Prov. Manut. Equidade do Pat. Líquido	(22.311.701,96)	9.846.762,00
PATRIMÔNIO DESTINADO A: HIGI SERV HOLDING S/A	Investimento - Higi Serv Cargo Serv. A. T. Aéreos Ltda.	325.807,00	
	Investimento - Higi Serv Serviços Temporários Ltda. .	613.466,00	
	Investimento - Serra Verde Express Ltda	138.544,00	1.077.817,00
	TOTAL DOS BENS E DIREITOS	10.924.539,00	10.924.579,00

19. A contabilização dessa operação na cindenda HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A (empresa fiscalizada), assim se verificou (fls. 571):

D/C	LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CINDENDA	R\$
D	1.1.01.01.01 - Caixa	836,00
C	1.1.99.01.03 – Cisão Total	836,00
D	1.1.01.02.22 - Banco do Brasil - HSLC Participações S/A	100,00
C	1.1.99.01.03 – Cisão Total	100,00
D	1.2.04.03.01 - Ágio a Amortizar	22.311.701,96
C	1.1.99.01.03 – Cisão Total	22.311.701,96
D	1.1.99.01.03 – Cisão Total	22.311.701,96
C	1.2.04.02.01 - (-) Prov. Manut. Equidade do Pat. Líquido	22.311.701,96
D	1.1.99.01.03 – Cisão Total	936,00
C	2.4.01.01.01 - Capital Social	936,00

20. Após a transferência do ÁGIO para a empresa fiscalizada HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, esta passou a amortiza-lo em sua contabilidade, promovendo Débitos e Créditos conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1791/1793.

Segundo o referido relato, baseado nos autos do processo, dos quais inclusive indicam-se respectivas folhas, as despesas de ágio na contabilidade eram anuladas com a contabilização de “receitas de ágio” em mesmo valor (videm item 9.2 TVF, fls 1793), todavia, no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real, referidos valores eram EXCLUÍDOS da base tributável, consoante de depreende de fls. 1158/1159 (para 2008) e fls. 1161/1165 (para 2009).

Isso se refletiu também nos dados informados em DIPJ (fls. 78 e 81, ref. 2008; e fls. 215, 217, 219, 221, 225, 227, 229 e 231 ref. 2009).

21. Diante do quadro de referência em tela, a Fiscalização assentou que a constituição da empresa HSLC PARTICIPAÇÕES S/A não teve como objeto cuidar ou participar do resultado do grupo, mas se deu com dois acionistas, que por sua vez também eram os únicos acionistas das demais empresas envolvidas na

operação, exclusivamente para contabilizar um ágio em seus apontamentos contábeis pela valorização das ações do sujeito passivo e retornar na forma de cisão parcial. O ágio, realizado no mesmo grupo empresarial, não teria fundamento econômico, já que a HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, tendo sido avaliada e lhe reconhecido uma maisvalia, por Laudo de empresa especializada, foi transformada em subsidiária integral da HIGI SERV HOLDING S/A, que, logo após, transferiu a totalidade do valor avaliado para sua controlada HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, mantendo no seu PL o valor como Reserva Para Aumento de Capital. Novamente, em curto espaço de tempo, resgatou as ações da HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, retornando para a companhia avaliada a parcela correspondente ao registro do ágio. (fls. 1798)

22. A Fiscalização enfatiza que a prática aplicada pelo sujeito passivo vem no sentido contrário ao pronunciamento da CVM no Processo Administrativo CVM 2007/3480.

23. Isto posto, procedeu-se à glosa das exclusões de ágio, ajustando-se o Lucro Real de 2008 e 2009 conforme quadros demonstrativos de fls. 1799/1800, e cobrou-se Crédito Tributário decorrente de tais ajustes.

24. Outrossim, aplicou-se multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, com esclarecimentos da Fiscalização que no tocante à penalidade, diante da cristalina presença do elemento subjetivo do dolo, não restando dúvidas quanto à intenção do contribuinte em reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro, manobras que tiveram a finalidade de mascarar o resultado, causando prejuízo aos cofres públicos mediante a falta e/ou redução do pagamento dos tributos devidos, aplicou-se à todas infrações apontadas, nos termos da legislação de regência, a qualificação da multa de ofício de 150%.

25. A ciência do lançamento se deu por via postal, em 02/05/2012 (fls. 1851), e na data de 31/05/2012 (fls. 1854) o sujeito passivo ingressou com a Impugnação de fls. 1854/1875.

26. A Impugnante:

a) Alega que as assertivas da Autoridade Lançadora são decorrentes de sua interpretação subjetiva, um ponto de vista pessoal, sobre os atos praticados, que não deve prevalecer, pois as práticas desempenhadas por ela estão amparadas pela legislação societária e tributária (que cita às fls. 1858), pelas diretrizes e normas contábeis, e inclusive no pronunciamento CVM citado pelo próprio auto de infração. Frisa, também, que o entendimento esposado pela Fiscalização é específico da visão da Ciência Contábil, é um ponto de vista econômico contábil, que difere da ótica da Legislação Societária, a qual deve prevalecer neste caso.

b) Estatui que a tentativa de justificar a impropriedade do ágio decorrente de operações internas, embasada unicamente no pronunciamento da CVM a respeito se revela impróprio: primeiro porque as interpretações que a CVM faz sobre a legislação societária se aplicam às companhias de capital aberto, o que não é o caso do Impugnante; segundo porque se trata apenas de uma interpretação de uma norma legal que não poderia impedir ou alterar a apuração do ágio, na forma como ocorreu no presente caso; e, terceiro, porque há uma distinção legal entre os

tratamentos a serem considerados para fins societários (Lei 11.638/2007) e para fins tributários (art. 20 do DL 1.598/77 e art's 7º e 8º da Lei 9.532/97), em plena vigência, que não pode ser abandonada e muito menos ser objeto de interpretação amparada em meros argumentos econômicos sob ótica fiscal.

c) Argumenta que o ágio decorre da aquisição de investimento relevante em sociedade coligada ou controlada, uma vez que na presente situação a aquisição se deu a título de subscrição de capital no processo de “Incorporação de Ações”, onde a totalidade das ações da HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A foi transferida pra a empresa HIGI SERV HOLDING S/A, surgindo a necessidade de desdobramento do valor da aquisição em: (a) valor de investimento propriamente dito e (b) Ágio ou Deságio, conforme seja maior ou menor respectivamente, sendo o valor da avaliação comparado com o valor do patrimônio líquido (PL) da Empresa Investida. O embasamento legal para a Incorporação de Ações e para a avaliação do preço a mercado, com base no valor de rentabilidade futura, é encontrado na combinação dos arts. 8º, 170 § 1º, 224, 225, 252 e 253 da Lei 6.404/76, com o art. 20, § 2º, inc. b, e 23 do DL 1.598/77 (subsidiariamente, os enunciados contidos nos arts. 9, 13 e 14 da Inst. CVM 247/96).

d) Diz que embora não tenha ocorrido transação financeira propriamente dita (pagamento em espécie) houve sim uma forma de aquisição admitida em lei, sendo possível identificar, sem qualquer sombra de dúvida as figuras do “adquirente” (HIGI SERV HOLDING S/A) e dos “alienantes” (acionistas que tiveram suas ações substituídas), bem como a natureza da operação (aquisição por subscrição de capital), e o valor da transação (valor de mercado atribuído às ações, determinado com base na rentabilidade futura).

e) Enfatiza que o Laudo de Avaliação, de fls. 553/559, fundamentou economicamente as operações, suprimindo o requisito exigido pelo artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77, tendo sido emitido com observância nas normas contábeis e societárias, e não foi objeto de qualquer apontamento, por parte da Fiscalização. Além do mais, a pretensão fiscal de desconsiderar atos jurídicos perfeitos somente caberia se houvesse previsão legal expressa, em complemento à norma geral antielisiva, prevista no par. único do art. 116 do CTN.

f) Afirma que procedeu a uma operação de reestruturação societária, em que se pretende atingir diversos objetivos, tais como o fortalecimento das estruturas societárias, a melhoria do perfil empresaria e o aumento de transparência que facilitem a formação de joint ventures, bem como a redução de custos administrativos e operacionais, além do aproveitamento de sinergias financeiras, o que é explicitamente convalidado pelos dispositivos legais que regem a operação. Assim, não há como considerar, sob qualquer ponto de vista, a existência de “cristalina presença do elemento subjetivo do dolo” mencionado pela Fiscalização, por imaginadas “manobras que tiveram a finalidade de mascarar o resultado, causando prejuízo aos cofres públicos mediante a falta e/ou redução do pagamento dos tributos devidos” (pág 33 do TVF), sendo que eventual juízo acerca da presença de fraude, simulação e dolo, que não se presumem, cabe ao poder judiciário, através do devido processo legal, e jamais à autoridade administrativa, que é parte

diretamente interessada na relação fiscal, razão pela qual pede a rejeição da multa qualificada de 150%;

g) Ao final, requer o reconhecimento da total inconsistência dos autos de infração, determinando-se o cancelamento da exigência”.

A 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR, em sessão de 05/09/2012, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o acórdão nº 0637.932 entendendo “*por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo-se integralmente o Crédito Tributário*”, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO DAS AÇÕES DA INTERESSADA POR EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. REPASSE DAS AÇÕES, COM ÁGIO, PARA AUMENTO DE CAPITAL DE OUTRA EMPRESA, TAMBÉM DO MESMO GRUPO. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS.

O reconhecimento de ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo na contabilidade, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, em operação de incorporação das ações da interessada por empresa que também pertencente a seus sócios, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

INCORPORAÇÃO REVERSA. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA, DO EFETIVO PAGAMENTO E DA INDISPENSÁVEL INDEPENDÊNCIA ENTRE AS PARTES ENVOLVIDAS.

Na operação de incorporação reversa, na qual a controlada incorpora a sua controladora, o ágio interno anteriormente registrado na contabilidade desta, com base em expectativa de rentabilidade futura, decorrente de anterior incorporação das ações da controlada por empresa veículo, sua controladora, é indedutível para fins fiscais porquanto constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento pela aquisição das participações societárias e indispensável independência entre as partes envolvidas.

AUTO DE INFRAÇÃO. UTILIZAÇÃO DO ART. 116, PAR ÚNICO, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA, CARENTE DE REGULAMENTAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE APLICAÇÃO DA NORMA.

Estando as situações de simulação ou dissimulação, realizadas com fraude, regidas pelo artigo 149, VII, do CTN, e não pelo artigo 116, par. único, não pode prosperar a pretensão de ver nulificado o procedimento fiscal, com base na suposta aplicação desse ultimo dispositivo, quando isso não ocorreu.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada agiu de maneira dolosa para criar condições artificiais que possibilitassem a amortização indevida de ágio gerado internamente, mediante utilização de empresa

veículo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/09/2012 (AR fls. 1925), a HIGI SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 0637.932, recorre em 16/10/2012 (fls 1927 e segs) a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando os argumentos da peça impugnativa e acrescenta novos argumentos em decorrência da decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR.

Na referência às folhas dos autos considerei a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Antes de adentrar ao mérito, faz-se mister observar uma alegação da Recorrente constante das fls. 1956 e seguintes dos autos, que é na verdade uma preliminar de nulidade, tendo em vista que alega um suposto vício formal na decisão de 1ª instância administrativa, sob o argumento que a 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR quando proferiu o acórdão nº 0637.932 teria “inovado em sua decisão”.

Observando todos os argumentos construídos pela Recorrente vejo que estão baseados em premissa falsa, tendo em vista que a 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR não inovou nada; até porque as operações societárias realizadas pela Recorrente visarem à reestruturação societária de suas empresas, a realização de uma sequência de operações societárias com o único objetivo de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos pela empresa final exorbitou esse propósito negocial.

Por certo, um ágio que não existe materialmente não pode ter a despesa com a sua amortização deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Desta forma quando a 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR utilizou nos itens 38 e segs (fls. 1903 e segs dos autos) o termo “empresa veículo”, apenas adjetivou a ação da Recorrente que, segundo os argumentos da DRJ, teve única finalidade de servir de transportador para a transferência do ágio. Assim, rejeito a preliminar de nulidade tendo em vista que a DRJ somente nominou a sociedade Higi Servi Holding S/A de “empresa veículo” e não houve fundamento na autuação pela utilização de empresa veículo.

Passando ao mérito, esclareço a necessidade de tratarmos dois temas bem relevantes: O primeiro trata da possibilidade de utilização das normas e interpretações emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários-CVM ao presente caso. E a segunda, trata da simulação e da multa qualificada aplicada pela fiscalização e mantida pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR.

Em relação à possibilidade de utilização das normas e interpretações emitidas Comissão de Valores Mobiliários-CVM quero esclarecer que desde a sua criação, em 1976, a CVM tinha atribuições estritas e claramente definidas no artigo 8º da Lei nº 6.385/1976 (chamada de “Lei do Mercado de Capitais”) que concedeu a esta autarquia federal o poder de fiscalizar as ações e reações das companhias abertas. A Lei nº 6.385/1976 também concedeu à

CVM o poder de regulamentar as matérias previstas naquele diploma legal e também nos temas constantes da Lei nº 6.404/1976 (chamada de “Lei das Sociedades por Ações”).

Com a edição das Leis nºs 9.457/1997, 10.303/2001 e 10.411/02 poder regulamentador e fiscalizador da CVM foi ampliado; entretanto, apesar do grande leque de competência da CVM, engrosso o cordão daqueles que defendem que as atividades da CVM restringem-se tão somente às sociedades que negociarem suas ações em mercado de bolsa ou no mercado de balcão, no âmbito da distribuição pública de valores mobiliários, ou seja, as chamadas companhias abertas. Em outras palavras, a competência da CVM, por falta de amparo legal, não pode alcançar as chamadas companhias fechadas, que embora também sejam reguladas pela Lei nº 6.404/1976, não negociam as suas ações no Mercado de Capitais.

Desta forma, não vejo como se utilizar das normas e das interpretações emitidas Comissão de Valores Mobiliários-CVM como fundamento de legalidade para classificar como válidas ou inválidas as atitudes tomadas pela Recorrente, por seus administradores e acionistas, desta forma afastando toda e qualquer imposição lastreada nas normas da CVM contidas no contida no Acórdão nº 0637.932 ora recorrido.

Passando agora ao mérito da autuação, esclareço que a Recorrente utilizou o seu poder de gestão para criar uma nova realidade societária durante quase 24 (vinte e quatro) meses, exatamente 687 (seiscentos e oitenta e sete) dias, baseadas nas normas legais existentes e vigentes à época dos fatos, faz-se necessário entrar na questão da dedutibilidade do ágio gerado unicamente com a reorganização societária realizada pela Recorrente.

Para isso gostaria de trazer a tona algumas posições da fiscalização constantes do termo de verificação fiscal, fls. 1769 e seguintes dos autos:

4.1 - Aprofundando a análise, na Ata da 2^a Assembléia Geral Extraordinária, datada de 01/07/2008, com protocolo na Junta Comercial do Paraná sob nº 08/316405-7 em 21/07/2008, constatou-se que foi aprovado pelos acionistas o Laudo elaborado pela empresa América Auditores Independentes que avaliou a companhia HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, ao valor de mercado de R\$ 32.490.000,00, concluindo com a valorização unitária de cada ação que era de R\$1,00 passou a valer R\$ 17,10 por ação, considerando a metodologia de avaliação de preço de mercado com previsão de rentabilidade futura, isto é, o valor avaliado da companhia de R\$ 32.490.000,00, dividido por 1.900.000, representado o número de ações da companhia, resultando no valor individual de cada ação ($32.490.000,00 / 1.900.000 = R\$ 17,10$ por ação) (fls 528).

Em seguida afirma o fiscal:

4.2 – Em 03/11/2008, conforme Ata Da 3ª. Assembléia Geral Extraordinária, o sujeito passivo aprova o protocolo de cisão parcial e o laudo pericial contábil que procedeu a cisão parcial, entregando à Companhia HSLC Participações S/A, valores constantes de seu Ativo Permanente Conta Investimento, referente a participação nas empresas coligadas **HIGI SERV CARGO SERV AUX TRANSP AEREO LTDA, HIGI SERV SERVICOS TEMPORARIOS LTDA e SERRA VERDE EXPRESS LTDA**, conforme protocolo e justificativa de cisão parcial seguida de versão do patrimônio cindido s sociedade já existente, sendo quês , estas operações não envolveram nenhum pagamento, apenas lançamentos contábeis, transferindo participações em empresas do grupo para outra empresa do mesmo grupo. (fls 583).

4.3 – Prosseguindo na análise, verificamos que a Ata da 4ª. Assembléia Geral Extraordinária realizada em 01/12/2008, com protocolo na Junta Comercial sob nº 08/0561582-0 de 30/12/2008, teve como finalidade proceder a incorporação da companhia **HSLC PARTICIPAÇÕES S/A**, em favor das companhias **HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVACAO S/A e HIGI SERV HOLDING S/A**, ocasião em que se procedeu a baixa no cadastro da Receita Federal da companhia **HSLC Participações S/A** (fls.537/540)

4.4 – Na incorporação do acervo da Companhia **HSLC Participações S/A**, segundo laudo pericial – ANEXO II de 01/12/2012 (fls 567/574), protocolo na Junta Comercial do Paraná sob nº 08/5615820 de 30/12/2008, em seu item “4.1.” (fls. 569/570), determinou as contas e valores incorporados pelo sujeito passivo, sendo: Caixa R\$ 836,00, Bancos R\$ 100,00, Investimento – Higi Serv Limpeza e Conservação S/A R\$ 9.845.826,00, (sendo que este valor foi para a contabilidade da holding, grifo nosso); Ágio Aquisição de Ações - Higi Serv Limpeza e Conservação S/A R\$ 22.311.701,96 e a conta com sinal negativo (-)Prov. Manut. Equidade Pat. Líquido (R\$ -22.311.701,96).

Diante do que foi visto acima e da forma da reorganização societária realizada pela Recorrente, fica claro que houveram operações estruturadas em sequência, legítimas, mas que sob a minha ótica não garantem a legitimidade material do conjunto de operações, ou seja, não tem o condão de garantir a Recorrente a possibilidade de usufruir da dedutibilidade do ágio interno decorrente da lucratividade futura (goodwill).

Porém, devo ressaltar que as circunstancias das operações praticadas por empresas do mesmo grupo econômico não descaracterizam por si só o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal, que desde seja observada corretamente os limites e condições legais o ágio pode ser aproveitado. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

Essa minha posição decorre das prerrogativas que entendo serem essenciais para que o ágio interno decorrente da lucratividade futura (goodwill) tenha validade no quesito dedutibilidade, até porque não é qualquer sobre preço pago na aquisição de um investimento

que se traduz como ágio; da mesma forma, nem todo ágio pago gera o direito à sua amortização. No presente caso, o pagamento aconteceu sob a forma de participação societária; e não poderia ser diferente tendo em vista a coincidência dos acionistas.

E quais são essas prerrogativas? Para responder tomo por base algumas decisões anteriores deste Tribunal Administrativo que as aplico ao caso concreto dos autos e elenco quatro prerrogativas e um complemento, senão vejamos: a) Propósito negocial; b) Fundamento econômico para a realização das operações que geraram o ágio; c) Pagamento; e, d) Comprovação do fundamento do ágio. E, complementando as demais, como plus, a efetiva comprovação da rentabilidade da nova operação.

➤ **Propósito negocial;**

Como propósito negocial entendo, sendo conciso, ser necessário está comprovada a razão das operações e se havia uma busca por melhorar a produtividade, ou tão somente criar uma redução tributária através do ágio. Na verdade caberia a Recorrente comprovar a aplicabilidade das operações realizadas na reorganização societária durante quase 24 (vinte e quatro) meses, exatamente 687 (seiscentos e oitenta e sete) dias, a chamada Teoria do Propósito Negocial, que está configurada em três pilares: (a) Motivo; (b) Finalidade e (c) Congruência do Negócio Jurídico.

As operações da reorganização societária na qual participou a Requerente podem ser constatadas a partir da análise das seguintes respostas elaboradas por Gilberto Luiz do Amaral e Letícia Mary Fernandes do Amaral as quais transcrevo:

“A) EXISTEM RAZÕES DE CARÁTER ECONÔMICO, COMERCIAL, SOCIETÁRIO OU FINANCEIRO QUE JUSTIFIQUEM A OPERAÇÃO?

Quando há outras razões, além daquela de reduzir a tributação, o fisco não poderá desconsiderar a operação. Portanto, a estruturação do planejamento tributário deve estar fundamentada em pelo menos um dos motivos a seguir: aumento de receita ou diminuição de custos/despesas; ganho de eficiência mercadológica ou entrada/saída de mercados; reestruturação societária motivada por entrada ou saída de sócios ou sucessão hereditária; acesso a linhas de crédito financeiro ou modificações no perfil de dívidas; absorção de patrimônio tangível ou intangível.

B) ELAS ESTÃO CONSUBSTANCIADAS EM LAUDOS, PARECERES, RELATÓRIOS OU ESTUDOS?

Há um prazo razoável entre a operação efetivada de planejamento tributário a sua fiscalização. Simplesmente tentar justificar através de argumentos teóricos não basta para afastar a presunção de erro/fraude/simulação. Torna-se indispensável a formalização dos argumentos em laudos, pareceres, relatórios ou estudos, realizados por profissionais gabaritados e de experiência reconhecida.

C) FINANCEIRAMENTE, O PROPÓSITO NEGOCIAL É RELEVANTE EM RELAÇÃO AO MONTANTE ECONOMIZADO DE TRIBUTOS?

Deve haver relevância financeira do propósito negocial em relação ao montante economizado com a estruturação do planejamento tributário. Esta mensuração deve ficar evidente nos laudos, pareceres, relatórios ou estudos.

D) HÁ UM TRANSCURSO DE TEMPO RAZOÁVEL ENTRE A DATA DAS OPERAÇÕES PRECEDENTES (PROPÓSITO NEGOCIAL) E A DATA DA ECONOMIA DE TRIBUTOS?

A estruturação do planejamento tributário deve levar em conta um prazo razoável de transcurso entre a data das operações precedentes e a data da economia tributária. Grande parte dos planejamentos declarados atentatórios ou simulados teve como uma das principais justificativas para a sua desconsideração o pequeno tempo transcorrido entre as operações (ex: operação “casa e separa”). Portanto, indispensável que este tempo esteja em consonância com as operações normais de mercado” (in “A operacionalização do planejamento tributário e o propósito negocial” - <http://www.amaraladvogados.com.br/artigoMostra2.php?id=15>).

No presente caso, mesmo admitindo-se os pressupostos da doutrina do propósito negocial para a validade do ágio decorrente da reorganização societária (o que não é o caso dos autos), ainda assim faltam serem comprovados nos autos a presença inquestionável: do motivo, da finalidade e da congruência dos atos para que o ágio seja considerado dedutível.

Essa foi à posição unânime da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção quando do julgamento em 21/10/2011 do Processo nº 16561.000222/2008-72, consubstanciado através do Acórdão nº 140200.802 [Recorrente: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.]. E, essa comprovação caberia à Recorrente, que não o fez.

Diante desta ausência, aqui fica uma pergunta: Qual a razão das operações realizadas? Qual o ganho de produtividade nos negócios do grupo ao qual a Recorrente faz parte? Não tenho como responder.

Ainda sobre o assunto, na sessão de 05 de dezembro de 2007, a 3ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do processo nº. 18471.001782/2005-36, consubstanciado através do Acórdão nº. 103-23.29 da lavra do ilustre Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, presidente desta 3ª Turma Ordinária, a quem rendo minhas homenagens e peço vênias para transcrever parte da decisão, “verbis”:

“INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes

casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora".

➤ **Fundamento econômico para a realização das operações;**

Complementando a questão do propósito negocial das ações tomadas pelos controladores da Recorrente passo ao fundamento econômico para a realização das operações da reorganização societária que supostamente levaram a constituição do ágio; e, volto a repetir o que disse acima que as operações praticadas por empresas do mesmo grupo econômico não descaracterizam por si só o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal, que desde seja observada corretamente os limites e condições legais, o ágio pode ser aproveitado.

Para garantir a dedutibilidade do ágio, principalmente entre empresas de um mesmo grupo econômico (de fato ou de direito) faz-se necessário trazer a tona as razões para que tais operações tenham ocorrido da forma que ocorreram.

Na verdade o fundamento econômico do ágio é a rentabilidade futura; para que com essa rentabilidade chegue-se ao ponto de equilíbrio entre o patrimônio líquido e o pagamento quando da aquisição, recompondo assim o patrimônio do investidor.

➤ **Pagamento;**

Em relação ao pagamento no presente caso, vale mencionar que o ágio surge quando da aquisição do controle ou participação em uma dada entidade por valor distinto do seu valor patrimonial, o que foi, justamente, o que ocorreu, pois a conferência de bens é modalidade de alienação, envolvendo pessoas jurídicas distintas, conforme laudo constante dos autos.

Quanto ao fato de ter uma sociedade adquirido participação societária de outra, isso é matéria que não se pode questionar, veja o por que: A “aquisição” – termo que é utilizado pela legislação ao tratar do tema – de participação societária abrange todas as formas pelas quais um bem passa a integrar o patrimônio de outrem, seja por compra de ações ou quotas, por permuta, ou mesmo pela conferência em virtude da integralização de capital social.

Portanto, verifica-se no caso a efetiva ocorrência de “aquisição” da participação societária pela via da conferência de quotas foi devidamente registrada na Junta Comercial do Estado do Paraná e nas contabilidades das empresas. Por isso, entendo que este ponto está comprovado a desnecessidade de “Pagamento” em dinheiro.

Ainda em relação à regularidade do ágio registrado, e considerando as indagações da fiscalização, evidencia-se o fato de que nem a lei fiscal, nem a lei societária, tampouco as normas contábeis em vigor à época exigiam que houvesse alguma espécie de desembolso em pecúnia pelo ágio registrado.

Aliás, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 exigem somente a “aquisição” de investimento e, ao tratar do registro do ágio, não tratam de “ágio pago”, muito menos “em dinheiro”.

Não se trata, pois, de requisito que possa ser tido como condicionante à legitimidade e à amortização do ágio. Por isso, entendo que a eventual necessidade de pagamento pelo ágio não significa, em absoluto, que se está a cogitar de pagamento em dinheiro. Este último simplifica a percepção do ganho.

De todo modo, há de se indagar o seguinte: Na situação concreta, houve alguma modalidade de “pagamento” por esse ágio? Compulsando os autos digo que sim, mas não em dinheiro, e sim em quotas ou ações: A contrapartida desse ágio foi a entrega à uma empresa das ações de outra empresa pelo valor de mercado segundo laudo juntado aos autos. Trata-se, portanto, de “dação em pagamento” em troca de ações, respaldadas no direito civil brasileiro.

Nesse sentido, confirmam-se as lições do Professor Alberto Xavier:

“A conferência de bens para a subscrição de capital é um ato de alienação cuja especificidade radica no fato de a contraprestação correlativa à entrega pelo sócio dos bens conferidos para integralização do capital estar na entrega pela sociedade, não de dinheiro ou bens de pagamento (como sucede na compra e venda), nem de bens de primeiro grau (como sucede na permuta), mas de bens de segundo grau, que são as ações ou quotas representativas do status do sócio do subscritor.” (In *“Incorporação de Ações: Natureza Jurídica e Regime Tributário in Sociedade Anônima – 30 anos da Lei 6.404/76”*, Quartier Latin, 2007)

Vale lembrar, por outro lado, que “pagamento”, para o Código Civil, tem a natureza de “contrapartida” ou “retribuição” de um dos contraentes para o outro, e pode ser efetuada em dinheiro, bens, direitos, créditos ou até mesmo serviços, conforme o caso.

Além disso, merece destaque que nem mesmo o art. 299 do RIR/99 – invocado pela fiscalização, indevidamente, segundo melhor entendimento, exige pagamento em dinheiro, para fins de dedutibilidade fiscal da amortização do ágio.

➤ **Comprovação do fundamento do ágio;**

Apesar de constar nos autos laudos que demonstram a forma de cálculo da avaliação comprovam a forma de avaliação para comprovar a provável lucratividade futura a Recorrente não apresentou outros documentos que comprovem o fundamento do suposto ágio aproveitado, tais como contratos, marca, clientes e etc. Ou seja, a Recorrente não apresentou, durante o curso do processo, o fundamento econômico que justificou o montante de ágio gerado durante a reorganização societária. E, essa comprovação caberia à Recorrente, que não o fez.

➤ **Comprovação da rentabilidade futura;**

Como tinha dito acima, a comprovação da rentabilidade futura não é um requisito legal de validade para que o ágio gerado seja considerado dedutível, mas é um bom indicio que as operações tinham: a) Propósito negocial; b) Fundamento econômico para a realização das operações que geraram o ágio e c) Comprovação do fundamento do ágio. Mas, a Recorrente não demonstra nada disso, apenas argumenta da legalidade as operações realizadas.

Diante desses fatos e da ausência de comprovação de três das quatro prerrogativas (propósito negocial; fundamento econômico para a realização das operações societárias e comprovação do fundamento do ágio), não há como validar a dedutibilidade do ágio apurado pela Recorrente e utilizado conforme determinou a fiscalização.

Ultrapassada a possibilidade da dedutibilidade do ágio apurado pela Recorrente, passo agora à questão da simulação, da multa qualificada aplicada pela fiscalização e mantida pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR, antes de adentrar aos meus argumentos, gostaria de fazer uma “linha do tempo”, utilizando os elementos trazidos tanto pela fiscalização quanto pela Recorrente, constantes dos autos, senão vejamos:

05/10/2007 – A Recorrente é transformada em Sociedade por Ações fechada;

22/10/2007 – A ata transformando da Recorrente em Sociedade por Ações fechada é arquivada na Junta Comercial do Estado do Paraná;

01/07/2008 – 253 (duzentos e cinquenta e três) dias depois do registro na Junta Comercial do Estado do Paraná foi realizada a 2ª AGE da Recorrente, contendo um protocolo de justificação e incorporação de ações para conversão da Recorrente em subsidiária integral da Higi Servi Holding S/A e utilizando o método do fluxo de caixa descontado afirmando que o valor da Recorrente seria de R\$ 32.490.000,00;

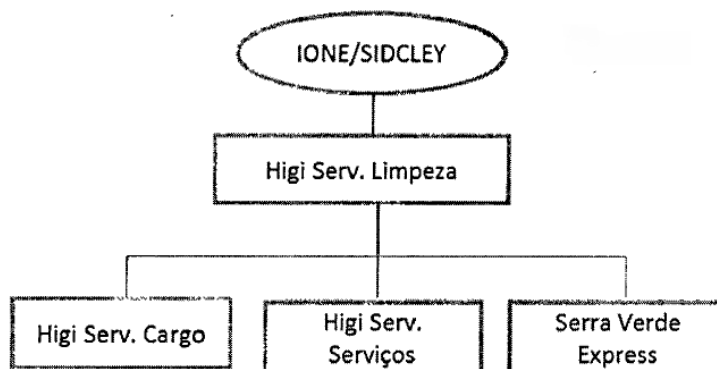
03/11/2008 – 378 (trezentos e setenta e oito) dias após o registro na Junta Comercial do Estado do Paraná foi realizada a 3ª AGE da Recorrente, foi realizada uma nova AGE, com protocolo e justificação de cisão parcial, seguida de versão do patrimônio cindindo a sociedade já existente (HSLC Participações S/A);

01/12/2008 – 406 (quatrocentos e seis) dias depois do registro na Junta Comercial do Estado do Paraná e 28 (vinte e oito) dias depois da ultima AGE (3ª) foi realizada a 4ª AGE da Recorrente, contendo um protocolo e justificação de cisão total da sociedade HSLC Participações S/A, seguida de versão do patrimônio cindindo para as sociedades Higi Servi Limpeza e

Conservação S/A e Higi Servi Holding S/A;

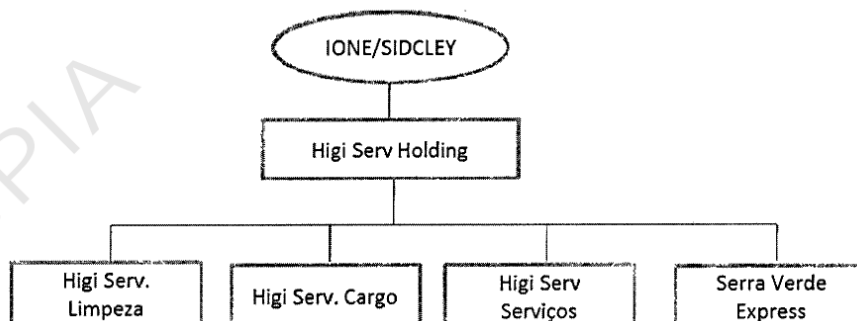
Observando tudo que foi feito, resume-se que a situação societária do grupo empresarial a que pertence a Recorrente era assim (ilustração da impugnação fls 1859):

Situação Anterior à Reestruturação Societária:



E, depois de quase um ano e meio, ficou assim (ilustração da impugnação fls 1860):

Situação Após a Reestruturação Societária:



Diante do que vimos acima e pelo lapso temporal entre o primeiro ato societário (05/10/2007) e o último (01/12/2008) não posso concordar com a tese da simulação e, por conseguinte com a imposição da multa qualificada aplicada pela fiscalização e mantida pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR.

Tal posição decorre da certeza de que para a aplicação (e manutenção) da Multa Qualificada deve esta configurada, de uma maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui ação dolosa que implica qualificação da multa de ofício.

Isso porque, a qualificação da multa depende da existência e demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo, conforme determina o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, a seguir transcrito:

“Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Pela leitura do dispositivo acima, fica claro que há necessidade de existência e cabal demonstração do evidente intuito de fraude. Essa é a posição dos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/1964, “*verbis*”:

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Assim, cabe a fiscalização, quando da lavratura do auto de infração apresentar todos os elementos que ensejaram a qualificação da multa e, demonstrar claramente a reiteração da conduta da Recorrente. Caso isso não aconteça, entendo que não pode ser imputada ao sujeito passivo da obrigação tributária a demonstração que nas suas ações ou omissões contemplavam o intuito de fraude, nos termos e parâmetros da Lei nº. 9.430/1996; isso porque, a elaboração de um planejamento tributário visando pagar menos tributo ou o inadimplemento das obrigações tributárias, não são condutas ensejadoras da aplicação da multa qualificada.

Essa minha afirmação decorre de que houve uma elisão fiscal e não uma evasão fiscal, conforme podemos ver abaixo:



Para distinguir a elisão da evasão, em trabalho publicado em 1977, Ricardo Mariz de Oliveira (in “*Fundamentos do Imposto de Renda*”, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303) ressaltou que a elisão deve decorrer de atos ou omissões **que não contrariem a lei**, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Essa lição foi repetida nas “*Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda*”, encontradas nos Anais do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, IOB, 2004, que transcrevo abaixo:

*“A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões confírmes à lei, e (3) **decorrer de atos ou omissões reais e não simulados**”* (grifos nossos).

No mesmo trabalho, comentou Ricardo Mariz de Oliveira, “*verbis*”:

“(…)A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida (...) se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.

Ressalte-se que a fiscalização poderia ter desconsiderado todos os efeitos da reorganização societária, excluído o ágio e penalizar a Recorrente com a glosa das deduções e pelo inadimplemento do tributo devido, imputar uma multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor dos tributos devidos. Porém, para que seja justificada a duplicação dessa

penalidade, com a aplicação de uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento), deve estar provado nos autos, de forma inequívoca, a absoluta, cabal e evidente certeza, do intuito de fraude e que tais requisitos constem de forma clara na autuação.

Veja que não pode a fiscalização, para a qualificação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), deixar de comprovar as duas características que entendo serem pressupostos validadores no decorrer das ações do sujeito passivo:

- (i) O pressuposto evidente - Quando a fiscalização comprova a qualidade daquilo que não admite dúvida; e,
- (ii) O pressuposto intuito – Quando o propósito na realização de um ato visa esconder ou minimizar o fato gerador da obrigação tributária.

Ou seja, pela leitura do relato da fiscalização deve ficar comprovada, de forma cabal, com absoluta certeza e sem sobra de dúvidas, que o propósito da Recorrente era, ao praticar todos os atos societários, de impedir o conhecimento da autoridade pública de fatos geradores com o único objetivo de reduzir ou fazer desaparecer o tributo devido. Não vejo que esse seja o caso dos presentes autos.

Esse é o entendimento Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, quando do julgamento do Processo nº. 10247.000157/2004-38, consubstanciado através do Acórdão nº. 10617.015, que peço vênha para reproduzir:

“(...)Primeiro, deve-se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

(...)

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do

imposto, não podemos afixar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.

Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.

(...)

Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício. Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela Súmula 1ºCC nº 14: 'A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo'.

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 10422619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:

(...)

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÔNUS DA PROVA – As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA MULTA QUALIFICADA JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei no. 9.430, de 1996. Recurso parcialmente provido”.

Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente não aponta para o intuito consciente e deliberado de turvar a realidade dos fatos para reduzir a base tributável, e sim utilizou o seu poder de gestão para criar uma nova realidade societária durante quase 24 (vinte e quatro) meses, exatamente 687 (seiscentos e oitenta e sete) dias, baseadas nas normas legais existentes e vigentes à época dos fatos. Nessas condições, entendo que a multa qualificada deve

ser reduzida ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) por não configurar a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcrito:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

Meu entendimento encontra amplo respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser visto abaixo:

“Ementa: MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A qualificação da multa de ofício depende da demonstração do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, o evidente intuito de fraude não foi demonstrado e a multa não deve ser qualificada.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 11543.005082/200319 - Acórdão nº 920202.185 – 2ª Turma - Sessão de 27 de junho de 2012)

“MULTA QUALIFICADA Aplica-se a multa em percentual de 150% nos casos em que tipificada a situação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Fica evidenciada a intenção dolosa de tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte não contabiliza toda sua vultosa movimentação bancária, que abriga receitas de aplicações financeiras e ganhos em operações de cessão de crédito omitidos” (CSRF - Processo nº 13884.003382/200590 - Acórdão nº 9101001.393 – 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012).

“Ementa: IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA AGRAVADA. CONDUTA. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO.

O agravamento da multa de ofício somente se justifica quando o sujeito passivo busca, com dolo, dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo. Soma-se a esse fato a relevante constatação de que a ausência de informação não prejudicou a atuação fiscal.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 13808.001188/200230 - Acórdão nº 9202002.229 – 2ª Turma - Sessão de 28 de junho de 2012).

“Ementa: SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de

objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto” (Acórdão nº 104-21.497, de 23/06/2006. Primeiro Conselho de Contribuintes).

“Ementa: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração” (Acórdão 106-17.419, de 05/11/2008. Primeiro Conselho de Contribuintes).

Diante de tudo que vimos acima e para que seja agravada a multa deve ser observado um dos princípios balizadores que lastreiam o processo administrativo fiscal: O Princípio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. O Princípio da Legalidade determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe. Já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum.

Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

Assim, para que seja imputada a Recorrente a multa qualificada e também a multa agravada faz-se necessário que o auto de infração comprove, com uma clareza meridiana a conduta eivada de dolo, com o objetivo de dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo.

Não tendo comprovada que a Recorrente, deliberadamente agiu a margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável de forma reiterada não se pode manter a inclusão da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e também para prover parcialmente o percurso, para que a decisão da 1ª Turma da DRJ/Curitiba-PR de glosa do ágio apurado seja mantida, com as respectivas adequações na Parte “b” do Lalur; porém com incidência da multa de 75% (setenta e cinco por cento) por não configurar a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênica para divergir unicamente quanto à apreciação das alegações do contribuinte referente à qualificação da multa de ofício.

A princípio, cumpre registrar que a autuação fiscal refere-se aos anos-calendário de 2008 e 2009, quando já se encontrava em vigor a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

(Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(Lei nº 4.502, de 1964)

Art. 71. Sonicação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Na autuação, restou demonstrada uma série de operações que culminaram na geração de um ágio que passou a ser amortizado pela recorrente em sua contabilidade.

Contudo, ao se apreciar as circunstâncias em que ocorreu a reorganização societária empreendida pela recorrente, torna-se inevitável constatar que as operações tiveram, como único objetivo, a fabricação de um “ágio consigo mesmo”, em ações no qual não há como se dissociar a presença do elemento doloso.

Em brevíssima síntese, os eventos descritos em ordem cronológica mostram-se esclarecedores:

1) 09/05/2007 – foi criada a HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, com capital social de R\$1.000,00;

2) 05/10/2007 – a recorrente HIGI SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A foi convertida em sociedade anônima fechada, com capital social de R\$1.900.000,00;

3) 25/04/2008 – foi criada a “holding” HIGI SERV HOLDING S/A, com capital social de R\$5.000,00;

4) 05/01/2008 – laudo de avaliação com base em metodologia de rentabilidade futura, cujas principais premissas para as projeções foram definidas pelos responsáveis e gestores das áreas de finanças, contabilidade e orçamento da empresa avaliou acervo líquido da recorrente em R\$32.490.000,00;

5) 01/07/2008 – todas as ações da recorrente foram transferidas para a HIGI SERV HOLDING S/A;

6) 01/10/2008 – foi promovido o aumento de capital da HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, de R\$1.000,00 para R\$32.491.000,00, mediante transferência das ações que a HIGI SERVIÇOS HOLDING S/A detinha na recorrente;

7) 03/11/2008 – cisão parcial da recorrente, sendo a parte vertida para a HSLC PARTICIPAÇÕES;

8) 01/12/2008 – cisão total da HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, com versão total do patrimônio para a recorrente e a HIGI SERV HOLDING S/A;

9) o ágio transferido para a recorrente decorrente da reorganização societária passou a ser amortizado, amparando-se no artigo 386, inciso III, do § 2º, do RIR/99.

Mostra-se relevante transcrever a análise apresentada pela DRJ/Curitiba:

21. Diante do quadro de referência em tela, a Fiscalização assentou que a constituição da empresa HSLC PARTICIPAÇÕES S/A não teve como objeto cuidar ou participar do resultado do grupo, mas se deu com dois acionistas, que por sua vez também eram os únicos acionistas das demais empresas envolvidas na operação, exclusivamente para contabilizar um ágio em seus apontamentos contábeis pela valorização das ações do sujeito passivo e retornar na forma de cisão parcial. O ágio,

realizado no mesmo grupo empresarial, não teria fundamento econômico, já que a HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A, tendo sido avaliada e lhe reconhecido uma mais valia, por Laudo de empresa especializada, foi transformada em subsidiária integral da HIGI SERV HOLDING S/A, que, logo após, transferiu a totalidade do valor avaliado para sua controlada HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, mantendo no seu PL o valor como Reserva Para Aumento de Capital. Novamente, em curto espaço de tempo, resgatou as ações da HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, retornando para a companhia avaliada a parcela correspondente ao registro do ágio. (fls. 1798)

(...)

65. Na verdade, o ponto fulcral e nevrálgico de toda situação é essa, ou seja, o tipo do ágio aqui em discussão não passa de um sofisma, criado a custa de refinada imaginação, deve-se reconhecer, e mais um intenso jogo formal de aparências, que envolve elaboração de atas, alterações estatutárias, constituição ou aproveitamento de pessoas jurídicas, laudos, contabilidade e outros elementos que foram necessários ao suporte da estrutura imaginada. A própria CVM não reconhece tal tipo de ágio, gerado e gestado interna corporis, porque não é leiga, não é atécnica, e não é alienada quanto às realidades do mundo.

66. Ora, diante da inexistência fáctica do ágio, não há que se falar terem sido respeitadas as condições de sua dedutibilidade previstas no artigo 386, inciso III, do § 2º, porque simplesmente não se pode deduzir aquilo que de fato não existe. Entretanto, na medida que tal ágio foi “materializado” na contabilidade da interessada, como se existente fosse, afetando os resultados contábeis dos períodos de apuração envolvidos, por certo devem, no mínimo, serem considerados desnecessários.

(...)

68. Não existindo riqueza ou fluxo de riqueza algum, de que teriam se beneficiado os acionistas pessoa física das sociedades envolvidas, não há que se falar em tributar ganhos de capital inexistentes.

69. Dessa forma, é indedutível para fins fiscais as despesas de ágio em questão, em face da ausência de substância econômica para sua constituição, sendo, em verdade, vazio e de mera aparência; e da indispensável independência entre as partes, razão pela qual voto por manter integralmente a exigência correspondente, acrescentando que, na ótica adotada por este julgador, caberia até mesmo ter sido feita a qualificação da multa de ofício.

(...)

85. Consta do Laudo de Avaliação, que embasou o ágio reconhecido pela empresa veículo quando da incorporação das ações, que foi utilizada a metodologia de fluxo de caixa futuro, tendo as principais premissas para as projeções sido definidas

pelos responsáveis e gestores das áreas de finanças, contabilidade e orçamento da empresa, pois do contrário o trabalho ficaria prejudicado em função do conhecimento do negócio, principalmente quanto à situação financeira, volume de faturamento, capacidade máxima instalada, margens, etc.

86. Assim, as ações da HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVAÇÃO S/A foram valoradas com base em premissas definidas pelos responsáveis e gestores da interessada e que resultaram numa mais valia não validada pelo mercado numa negociação de compra e venda entre partes independentes ou não relacionadas.

A recorrente empreendeu uma série de operações visando, exclusivamente, a geração do ágio. Analisando-se o “filme” como um todo, consoante preciosa lição de Marco Aurélio Greco, verifica-se a ocorrência de uma série de atos deliberadamente desprovidos de substância, amparados apenas com um véu formal que, se retirado, revela a verdadeira intenção da recorrente.

A criação de empresa (HSLC PARTICIPAÇÕES S/A) notadamente com a finalidade ser de uma transmissora do ágio, o laudo de avaliação elaborado com parcialidade, e as sucessivas operações de reorganização societária, tudo entre partes dependentes, com sociedades integralmente controlada, direta ou indiretamente, por IONE MARI DA VEIGA e SIDCLEY DA VEIGA, não por coincidência, culminaram na subsunção ao art. 386, inciso III, do § 2º, do RIR/99.

Foram atos conscientes e com a intenção deliberada em moldar o suporte fático previsto na norma tributária que autoriza a amortização do ágio. Restava evidente que as declarações de vontade formalizadas nas atas elaboradas, nas alterações estatutárias, na constituição ou no aproveitamento das pessoas jurídicas do grupo, nos laudos elaborados, dentre outros, tiveram por objetivo enganar o Fisco. Os negócios jurídicos mostram-se desprovidos de causa quando se apreciam os fatos como um todo, tornando-se inevitável concluir que a “sociedade” criada pela recorrente, qual seja, a HSLC PARTICIPAÇÕES S/A, mostrou-se vazia, sem substância, sem finalidade. Inevitável constatar que restou demonstrada a presença de dois elementos inerentes ao dolo: o cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica, e o volitivo, consistente na vontade de realizar a conduta.

Entendo, portanto, que no caso concreto a simulação mostra-se evidente, no sentido de criar condições artificiais para o aproveitamento do ágio, em prática dolosa, deliberada e consciente, razão pela qual restou caracterizada a ocorrência da fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a qualificação de multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante de todo o exposto, voto do sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

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

Autenticado digitalmente em 13/03/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por SERGIO LUIZ BEZERRA PEREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 15/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA

Impresso em 25/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

Presto minhas homenagens ao ilustre relator, e ao nobre Conselheiro redator do voto vencedor relativo à qualificação da multa.

Há ágios internos e “ágios internos”. Minha declaração de voto se presta à necessária distinção entre os ágios internos, assim os formados dentro de um grupo societário: não se podem colocar os ágios internos todos numa “vala comum”.

Com isso quero dizer que há ágios internos reais ou efetivos ou com causa, e ágios internos “fabricados” ou artificiais ou sem causa.

Tributariamente, o ágio interno, formado dentro de um grupo econômico, para ser efetivo ou com causa, deve ter um significado ou efetividade econômica.

Vejamos o que sucedeu no caso vertente.

A recorrente (Higi Serv Limpeza e Conservação Ltda.) tinha capital de R\$ 1.900.000,00, tendo como sócios Ione Mari da Veiga e Sidcley da Veiga.

Em 9/5/07 foi criada a HSLC Participações S.A., com capital de R\$ 1.000,00, tendo como acionistas os mesmos sócios da recorrente – Ione Mari da Veiga (com 90% do capital) e Sidcley da Veiga (com 10% do capital).

Em 5/10/07, a recorrente foi transformada em S.A., *i.e.*, Higi Serv Limpeza e Conservação Ltda. passou a ser Higi Serv Limpeza e Conservação S.A., permanecendo com o mesmo capital social de R\$ 1.900.000,00, e os acionistas Ione Mari da Veiga (com 99,9%) e Sidcley da Veiga (0,01%).

Em 25/4/08 foi criada a Higi Serv Holding S.A., pelas mesmas pessoas naturais, com capital de R\$ 5.000,00 (90% para Ione Mari da Veiga, e 10% para Sidcley da Veiga).

No mesmo dia (25/4/08), a Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. foi avaliada a mercado (sic., a valor econômico) por R\$ 32.490.000,00, valor esse obtido com a elaboração de laudo pela América Auditores Independentes S/C, com fundamento da mais-valia na rentabilidade futura projetada.

Em 1/7/08, a Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. (recorrente) foi transferida para a Higi Serv Holding S.A., por incorporação de ações daquela por essa. Tal transferência não se deu pelo valor econômico da Higi Serv Limpeza e Conservação S.A., mas pelo custo de aquisição (R\$ 1.900.000,00) das pessoas naturais.

tanto, lançou a contrapartida do aumento do investimento na recorrente *a crédito* da conta do PL de *Reserva para Aumento de Capital* (em R\$ 30.590.000,00).

Em 1/10/08, as ações da *Higi Serv Limpeza e Conservação S.A.* (recorrente) foram transferidas para a *HSLC Participações S.A.*, obviamente, por R\$ 32.490.000,00. Higi Serv Holding S.A. passou a ser, portanto, a controladora da *HSLC Participações S.A.*

Em 3/11/08, a *Higi Serv Limpeza e Conservação S.A.* (subsidiária integral da *HSLC Participações S.A.*) sofreu *cisão parcial*, com versão do acervo para sua controladora, a *HSLC Participações S.A.* O acervo vertido na cisão foram os investimentos da cindida na Higi Serv Cargo Serv Aux Transp Aéreo, na Higi Serv Serviços Temporários e na Serra Verde Express. O valor total desses investimentos vertidos na cisão foi de R\$ 913.960,00.

Curiosamente, *só com essa cisão* o investimento na *Higi Serv Limpeza e Conservação S.A.* sofreu o *desdobramento* de seu valor em *equivalência patrimonial e ágio*. O valor do ágio foi de R\$ 22.311.701,96, sendo o restante de R\$ 9.264.338,04 [= (R\$ 32.490.000,00 – R\$ 913.960,00) - R\$ 22.311.701,96] o valor patrimonial da Higi Serv Limpeza e Conservação S.A., após a cisão desta.

Fica claro, pois, que o valor do ágio teve fundamento nas atividades exercidas diretamente pela Higi Serv Limpeza e Conservação S.A., não se fundando, mesmo parcialmente, nos investimentos que ela possuía – e que foram vertidos para sua controladora, a *HSLC Participações S.A.*

Derradeiramente, em 1/12/08, houve a cisão total da HSLC Participações S.A., com versão do acervo para a Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. (recorrente) e para a Higi Serv Holding S.A. Evidentemente, o investimento na Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. foi vertido para essa. O que foi vertido para a Higi Serv Holding S.A. foram os investimentos na Higi Serv Cargo Serv Aux Transp Aéreo, na Higi Serv Serviços Temporários e na Serra Verde Express (que a HSLC Participações, ora extinta, tinha recebido da recorrente, na cisão parcial dessa).

Com a versão para a Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. (recorrente) do investimento nela mesma, a recorrente registrou o valor do ágio em seu ativo diferido (R\$ 22.311.701,96), pois o fundamento do ágio era a rentabilidade futura expectada da recorrente, passando, a partir de então, ser amortizado contábil e fiscalmente.

Depois disso tudo, como ficou o quadro societário?

A *Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. (recorrente)* voltou a ser *subsidiária integral da Higi Serv Holding S.A.*, que tem como acionistas as pessoas naturais Ione Mari da Veiga e Sidcley da Veiga, as mesmas que possuíam integralmente a *Higi Serv Limpeza e Conservação S.A.* no início do quadro descrito - e que sempre possuíram integralmente a recorrente, mesmo que de forma indireta.

E os investimentos que a Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. (recorrente) possuía no início (na Higi Serv Cargo Serv Aux Transp Aéreo, na Higi Serv Serviços Temporários e na Serra Verde Express), tal como o investimento na recorrente, ficaram na Higi Serv Holding S.A. – referidos investimentos *tinham sido transferidos da recorrente, por cisão parcial desta, para a HSLC Participações S.A.* (isso, após a transferência do investimento na recorrente, da Higi Serv Holding S.A. para a *HSLC Participações S.A.*). Relembre-se que a

Higi Serv Holding S.A. tem e sempre teve como únicos acionistas as pessoas naturais Ione Mari da Veiga e Sidcley da Veiga.

Ora, no cenário exposto, *efetiva e substancialmente, nada mudou* em relação à Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. (recorrente).

Aqui se está diante de ágio interno “criado” ou artificial ou sem causa. Inexistem efetividade nem significado econômicos na geração do ágio interno na Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. Aqui se pode falar com razão que esse ágio interno é o chamado ágio “de si mesmo” ou ágio “consigo mesmo”.

Veja-se que, antes mesmo de se desdobrar o investimento “reavaliado” na Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. em equivalência patrimonial e ágio, *i.e.*, com a “reavaliação” do investimento, mas antes de se aplicar o MEP, toda a contrapartida do valor que superava o do custo de aquisição (pelo qual foi transferido para a Higi Serv Holding S.A., para, no mesmo dia, ocorrer a “reavaliação”) foi registrada no PL na conta de Reserva para Aumento de Capital (em R\$ 30.590.000,00) da Higi Serv Holding S.A. Quer dizer, nem foi segregado o valor do ágio no momento de sua geração, para que só a contrapartida dele fosse registrada na referida conta do PL.

De toda forma, por que se registrou a contrapartida (que inclui uma parte do valor patrimonial – MEP) nessa conta de Reserva para Aumento de Capital? Porque a esse tempo nem mais existia a conta do PL de Reservas de Reavaliação, que foi extinta com a Lei 11.838/07, ao alterar a Lei de S.A.

Relembre-se que o art. 438 do RIR/99 (art. 35, § 3º, do Decreto-lei 1.598/77) previa que a reavaliação de investimento avaliado por MEP era imediatamente tributável, ainda que a contrapartida fosse registrada em Reservas de Reavaliação.

Se a mais-valia gerada na Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. tivesse sido tributada na Higi Serv Holding S.A. como ganho de capital, a situação seria diferente.

Aí o ágio na Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. passaria a ter causa tributariamente. A efetividade e significado econômico seriam conferidos pela própria tributação da mais-valia (ágio). Não haveria como se recusar legitimidade tributária a esse ágio, em tal hipótese.

Não é o que sucedeu. Aliás, pela classificação contábil e pela forma como ela se deu, conforme já descrito, nem era de se esperar procedimento tributário diverso do praticado pela Higi Serv Holding S.A. – tampouco pela HSLC Participações S.A.

Mais. Note-se que ao tempo da geração do ágio interno sem causa nem mais vigia o art. 36 da Lei 10.637/02.

O procedimento adotado foi levado a efeito inclusive ao *arrepio* do direito contábil anterior à adaptação às normas internacionais de contabilidade (*i.e.*, anterior à Lei 11.638/07 e Pronunciamentos Técnicos CPC 15, 36 e Interpretação Técnica ICPC 9).

Por outro lado, o fato de certas operações societárias (as relevantes, no caso ~~vertente~~) terem-se dado num curto período de tempo não é razão para se infirmar o ágio interno gerado e a dedução desse valor do ágio (no ativo diferido). No caso, a criação da Higi Serv

Holding S.A.; a transferência para essa do investimento na Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. e a geração do ágio nesse mesmo dia; e a transferência da Higi Serv Limpeza e Conservação para a HSLC Participações S.A. (e consequente cisão total dessa com o “retorno” da Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. para a Higi Serv Holding S.A.).

Isso não interfere, a meu ver, na natureza e higidez do ágio, tampouco da amortização e dedução desse valor. O *problema* é o ágio não ter causa ou não ser efetivo ou real economicamente.

Igualmente, a existência de empresa “veículo” no contexto da geração do ágio, *de per se*, não interfere na natureza e higidez do ágio, e da amortização e dedução desse valor. A questão, o *punctum saliens*, como disse, é o ágio ser real, legítimo, com causa.

Aqui há uma *particularidade* que é importante para se extremá-la de outras hipóteses. No caso em dissídio, o ágio interno sem causa ou artificial foi “fabricado” na e com uso da primeira empresa “veículo” (Higi Serv Holding S.A.). Aqui, sim, a empresa “veículo” se põe como malsinada no contexto do ágio, pois foi usada para “criação” do ágio sem causa ou sem efetividade econômica.

Veja-se que a segunda empresa “veículo” (HSLC Participações S.A.) não é gerador de problema. A Higi Serv Limpeza e Conservação S.A. poderia ter sido, por ex., transferida para uma de suas controladas (Higi Serv Cargo Serv Aux Transp Aéreo, Higi Serv Serviços Temporários e Serra Verde Express), ao invés de se tê-la transferido para a HSLC Participações S.A. O gerador de problema, *condenável* no contexto do ágio interno, foi a primeira empresa “veículo”, na qual foi “fabricado” o ágio interno sem causa ou sem significado econômico.

Em contraposição ao que ocorreu no caso vertente, há *ágios internos reais, efetivos ou com causa*.

Imagine-se um negócio de aquisição entre duas controladas, ambas com o mesmo controlador. É a aquisição horizontal. Ou seja, uma controlada adquire participação em outra controlada, irmã ou “prima” (as duas têm o mesmo controlador). O investimento adquirido é de tal monta que ele deve ser avaliado pelo MEP. Tal aquisição é feita pela controlada, de minoritários da outra controlada. Nessa operação pode ser gerado ágio. Há justificativa ou efetividade econômica nesse ágio.

É um exemplo de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob a esfera tributária.

Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não o subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por ex., o controlador). Como a empresa em que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. Outro exemplo de ágio interno real ou com causa, sob o aspecto jurídico-tributário.

Cogite-se de uma pessoa jurídica que resolva incorporar as ações de uma controlada. Esta possui minoritários. Também aqui, se a investida vale mais que seu valor contábil, a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico e/ou de

mercado da investida (e da investidora), e a incorporação de ações pode vir a ser feita pelo valor de econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, *pago* pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos novos acionistas da incorporadora de ações (antigos acionistas da que teve as ações incorporadas) – leia-se, aos minoritários, diretos ou indiretos. Tudo isso, inclusive contabilmente, pelo menos, antes da convergência às normas internacionais de contabilidade. É inegável que esse ágio interno tem causa, é efetivo ou real, sob o aspecto jurídico-tributário. E o pagamento se dá com outra “moeda” que não dinheiro.

Eis, portanto, outro exemplo de ágio interno real ou com causa. Há significado econômico nesse ágio.

Mais um exemplo. Uma investida pode se encontrar com passivo a descoberto (PL negativo). Não obstante, sua controladora acredita na capacidade de recuperação e de rentabilidade da empresa. Para tanto, a controladora injeta dinheiro na empresa, por aumento de capital, revertendo o passivo a descoberto da investida (PL positivo), para a capacitar à sua recuperação e à geração de rentabilidade. O novo valor de investimento da controladora é o custo de aquisição no aumento de capital (valor em dinheiro aportado): a diferença entre o valor patrimonial da investida segundo o percentual de participação da controladora (equivalência patrimonial) e o custo de aquisição é ágio. Há efetividade econômica nesse ágio. Há pagamento em dinheiro pelo aumento de capital feito: sua contrapartida é aumento do investimento com ágio. O ágio interno é real ou efetivo, sob o aspecto jurídico-tributário.

Vê-se a radical diferença entre o ágio interno efetivo, real, ou com causa, dentro de um grupo societário conforme os exemplos acima, e o ágio interno “fabricado” ou sem causa, como se extrai da análise dos fatos controversos em dissídio.

Nesse sentido, cito um caso de ágio interno, cuja legitimidade de registro foi reconhecida pelo colegiado da CVM, em julgamento de recurso contra entendimento deduzido em Memo da área técnica da CVM.

Cuida-se do Processo Administrativo CVM nº RJ 2010/16665, tendo como recorrente a Mahle Metal Leve S.A.. Esta adquiriu 100% do investimento na Mahle Participações Ltda. com ágio, a qual, por sua vez, havia incorporado sua subsidiária integral, Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda. Tanto a Mahle Metal Leve S.A. como a Mahle Participações Ltda. são controladas da *Mahle Industriebeteiligungen GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)*. Antes de a Mahle Metal Leve S.A. adquirir 100% do capital da Mahle Participações Ltda., esta era subsidiária integral da controladora alemã (a *Mahle Industriebeteiligungen GmbH*). Transcrevo excertos da declaração de voto nesse julgamento feita pelo Diretor da CVM Alessandro Broedel Lopes:

A Mahle Metal Leve, por sua vez, não pode reduzir seu patrimônio líquido. Ela está trocando ativos e passivos que já possuía por um ativo novo, que não era dela. Ativo novo esse que tem um valor econômico igual ao valor desses ativos entregues e passivos assumidos. Logo, é uma transação que não pode aumentar nem reduzir seu patrimônio líquido.

*Aceitar o que foi sugerido no citado MEMO implicaria produzir uma redução patrimonial artificial no balanço da Mahle Metal Lefe (sic.). Para ela, tanto em seu balanço individual quanto em seu balanço consolidado, o **ágio faz parte do seu ativo**. Adotado tal procedimento teríamos a situação absurda de uma redução patrimonial ocasionada pela aquisição de uma companhia por outra. Isto **não faz sentido**. (grifos nossos)*

Ainda, no referido julgamento pelo colegiado da CVM, é observado que tal ágio deveria ser eliminado somente nas demonstrações de *Mahle Industriebeteiligungen GmbH*, controladora da recorrente (Mahle Metal Leve S.A., que deve reconhecer o ágio), pois na *Mahle GmbH* alemã se consolidam as demonstrações financeiras do grupo. Isso faz todo o sentido.

Com efeito, na controladora da recorrente não há por que constar o valor do ágio, assim como o ganho obtido na venda da outra controlada da *Mahle GmbH* por esta, pois aí se tem a transação entre partes relacionadas, cujo resultado deve ser eliminado. Tal como os resultados da venda que uma parte relacionada faça à outra, que não devem ser reconhecidos na consolidação, nem na aplicação da equivalência patrimonial pela controladora, enquanto não transacionados com terceiros.

Esse julgamento do colegiado da CVM, reconhecendo que, naquela hipótese, deve ser registrado o ágio interno e as demais considerações, coloca-se em linha com tudo o que deduzi, sobre o necessário discernimento que se deve fazer entre ágio interno com causa, efetivo ou real, e o ágio interno como discutido no caso vertente, ágio interno sem causa, “criado” ou artificial.

Por fim, diante de todas essas considerações, não consigo ou ao menos acho temerário estabelecer um “catálogo” de requisitos *a priori*, para se dizer que o ágio é real, efetivo ou com causa tributariamente, ou não.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata