



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 11065.722801/2016-67  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-003.185 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de março de 2019  
**Recorrente** HARMAN DO BRASIL INDÚSTRIA ELETRONICA E PARTICIPAÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXCLUSÕES INDEVIDAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO FISCAL.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei 9.532/97 e art. 10 da Lei 9.718/98 não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada uma empresa **veículo** (incorporada em curto espaço de tempo), para, em nome dela, serem adquiridas ações com ágio, pago com recursos obtidos em função do patrimônio da própria incorporadora.

A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, **não pode ser admitida apenas como uma exigência formal**, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito negocial e não apenas uma opção empresarial dos interessados, sob pena de se interpretar extensivamente uma norma concessiva de um benefício, hipótese vedada pelo art. 111 do CTN.

**MULTA QUALIFICADA.** Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO EVIDENTE.**

Não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.** Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

**CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

À autoridade julgadora é vedado afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, pelo que é impossível apreciar as alegações de ofensa aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Súmula CARF n.º 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

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

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

**JUROS SELIC.**

Súmula CARFn.º 4: "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".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício de 150% para 75% e a responsabilidade solidária de Fábio Floriani e Rodrigo Rihl Kniest e negar provimento em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício e alegações quanto ao confisco; (ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade das despesas com ágio, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano; (iii) por maioria de votos, dar provimento ao

recurso para afastar a aplicação da multa isolada, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão 16-79.418 - 3ª Turma da DRJ/SPO que por unanimidade de votos manteve integralmente o lançamento caracterizado pela glosa da amortização do ágio deduzido na base de cálculo dos tributos lançados, sob a acusação fiscal da prática de operações simuladas com o objetivo de utilização do ágio pago efetivamente por empresa situada no exterior, por meio de empresa veículo, foram lançadas multa qualificada e isolada pelo não recolhimento de estimativas e responsabilizados os diretores estatutários Rodrigo Rihl Kniest e Fábio Floriani são vistos como Diretor Presidente (CEO) e Diretor Financeiro (CFO).

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra a decisão de piso:

*Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 2016 a 2082), a seguir sintetizado.*

*O procedimento fiscal no Contribuinte em epígrafe iniciou-se em 26/04/2016, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, seguido de mais cinco intimações.*

*Inicialmente, foram apresentadas informações básicas das partes envolvidas nas operações societárias analisadas:*

“a) Eletrônica Selenium S.A . (Selenium): empresa operacional objeto da aquisição por parte do Grupo Harman, atual Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda (Sujeito Passivo deste lançamento). Tratava-se à época de uma sociedade anônima de capital fechado, cujo controle acionário era exercido diretamente por pessoas físicas.

b) Acionistas da Eletrônica Selenium (Acionistas): grupo composto por oito pessoas físicas que detinham cem por cento do capital da companhia.

c) Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda – CNPJ 11.543.406/0001-37 (Harman Intermediária): essa sociedade é resultante da aquisição de um CNPJ preexistente e sem operações, e serviu de intermediária para receber o aporte de recursos vindo do exterior para aquisição das ações da Selenium com ágio. Teve como sócias duas holdings do Grupo Harman, uma localizada na Holanda e outra nos Estados Unidos. Por ser homônima do atual Sujeito Passivo, doravante será mencionada como Harman Intermediária ou empresa veículo.

d) Wild Mountain Holding B.V., depois denominada Harman Netherlands B.V (Holding/Holding Holandesa): sociedade estrangeira do Grupo Harman que aportou capital como sócia na Harman Intermediária. Isso ocorreu na compra do CNPJ, ocorrida em 11/05/2010, e depois por aumento de capital na quantia de 116,5 milhões, o que possibilitou o pagamento das ações aos vendedores. Em momento subsequente, com a extinção da Harman Intermediária, essa Holding passa a ser sócia direta da Selenium.

e) Harman Professional Inc . (Holding/Holding Americana ): sociedade estrangeira do Grupo Harman que aportou capital como sócia na Harman Intermediária. Isso ocorreu na compra do CNPJ, ocorrida em 11/05/2010, com uma participação simbólica de R\$ 1,00, e se manteve assim mesmo com o aumento de capital no futuro. Em momento subsequente, com a extinção da Harman Intermediária, essa Holding passa a ser sócia direta da Selenium.

f) Harman International Industries, Incorporated (Harman International): empresa americana, líder mundial do Grupo Harman, com ações negociadas em bolsa de valores nos EUA. A mesma, conduziu as negociações de aquisição da Eletrônica Selenium, que tiveram início bem antes da formalização levada a efeito no Brasil, e também figurou como Garantidora no Contrato de Compra e Venda das ações.”

*Autoridade Fiscal adianta que as operações societárias tratam da aquisição de uma empresa brasileira por um grupo empresarial estrangeiro, mas que, formalmente, deu-se outro tratamento formal ao negócio.*

*Narrou a Autoridade Fiscal que o Contrato de Compra e Venda das ações da Eletrônica Selenium foi firmado entre os Acionistas desta e a Harman Intermediária na data de 01/06/2010. Diz que no próprio Contrato são citados fatos, relacionados às negociações, ocorridos já em 2006. Nesse sentido, uma Carta de Intenções definindo várias premissas básicas para fechamento do negócio, inclusive preço, foi enviada em 01/03/2010 por Harman International para Koliver Consultoria e Participações Ltda, empresa que intermediava a operação representando os vendedores. Acrescentou que a assinatura do contrato por uma pessoa jurídica recém-criada no Brasil tratou-se de mera formalidade de algo que já estava definido.*

*Em seguida, a Autoridade Fiscal apresentou os passos da operacionalização formal ocorrida no Brasil:*

“1º) 11/05/2010: uma sociedade denominada Messina Participações Ltda, com endereço em um escritório de advocacia na cidade do Rio de Janeiro, e sem

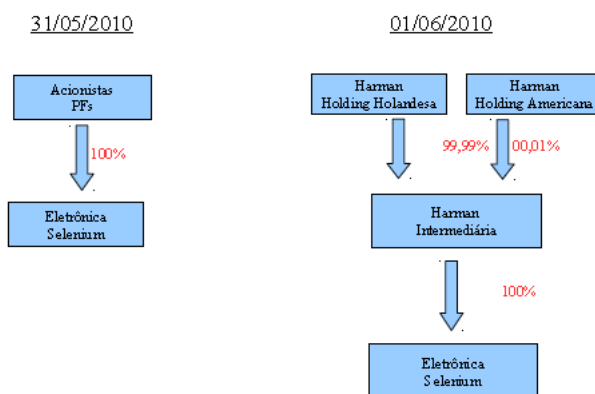
atividade operacional declarada, é adquirida pelas Holdings Holandesa e Americana, as quais aportaram capital inicial de R\$ 499,00 e R\$ 1,00, respectivamente. No mesmo ato a denominação social passou a ser Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda, com novo objeto social (a fabricação, teste e desenvolvimento de produtos eletrônicos; participação em outras sociedades), mantendo-se, porém, o mesmo endereço na Rua Candelária nº 79 – Cobertura 01 Parte. Alterações Contratuais fls. 381/432.

2º) 27/05/2010: As Holdings aumentam capital na Harman Intermediária, num total de R\$ 116.056.940,00, por meio de recursos oriundos do exterior. Com isso a Harman Holandesa passou a deter R\$ 116.056.939,00 e a Harman Americana R\$ 1,00. Alterações Contratuais fls. 409/419.

3º) 01/06/2010: É formalizado o Contrato de Compra e Venda de Ações da Selenium, tendo de um lado a Harman Intermediária como compradora e a Harman International como Garantidora; de outro, os Acionistas como vendedores. Conforme acordado, a Harman Intermediária procedeu ao pagamento de 85% do valor negociado e assumiu o restante da dívida a ser quitada no prazo de 12 meses. O preço total acertado foi de R\$ 137.030.000,00, sendo pago no ato da assinatura a quantia de R\$ 116.030.000,00, restando um saldo de R\$ 21.000.000,00, com R\$ 3.000.000,00 deste pendente de decisão judicial sobre assunto tributário relacionado ao ICMS (esta última parcela acabou não sendo paga).

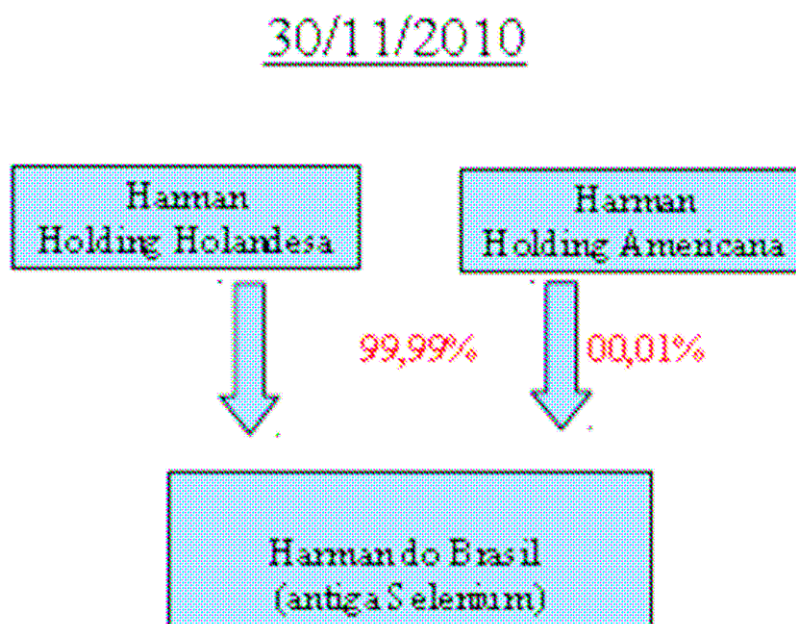
O Balanço Patrimonial levantado na Selenium em 31/05/2010 apontou um Patrimônio Líquido de R\$ 25.603.829,00. Na contabilidade da Harman Intermediária, na data de 01/06/2010, foi registrado 25,3 milhões de Investimento + 77,9 mi de Ágio + 6,6 mi de Imobilizado Valor Justo + 25,1 mi de Intangível. Em ajustes contábeis de 30/09/2010, todas as três últimas rubricas passaram a ter tratamento de Ágio. Dctos às fls. 739/740 –1139/1150.

Graficamente podemos assim demonstrar essa primeira operação societária:



4º) 30/06/2010: A Eletrônica Selenium passa de Sociedade Anônima para Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada. Na mesma data, a Harman Intermediária muda sua sede para a cidade de Nova Santa Rita, mesmo local da sede de sua controlada. Alterações Contratuais fls. 420/429.

5º) 30/11/2010: Formalizada a incorporação reversa, onde a Eletrônica Selenium incorporou a sua controladora (Harman Intermediária), com a consequente extinção desta. Na mesma oportunidade a Eletrônica Selenium tem sua denominação social alterada para Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda, vigente até hoje. Com a extinção da Harman Intermediária a configuração passou a ser a seguinte:



6º) Depois de 30/11/2010: O organograma societário permaneceu da forma apresentada acima. Por ocasião da incorporação, Harman do Brasil reconheceu no seu Ativo/Investimentos um ágio de R\$ 109.680.808,71 trazido no acervo da Incorporada.

Após ajustes, lançados durante o ano de 2011 o referido valor passou a ser de R\$ 108.426.170,65. A partir de 01/01/2011 este ágio começou a ser amortizado para fins fiscais à razão de 1/120 ao mês, resultando numa redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL de R\$ 10.842.617,04 em cada ano fiscalizado.”

*A seguir, destacamos os principais pontos da análise detalhada feita pela Autoridade Fiscal das operações societárias realizadas.*

#### *Contrato de Compra e Venda de Ações*

• *O contrato original foi escrito na língua inglesa e apenas esse possuía validade jurídica, embora a negociação tenha ocorrido entre duas empresas brasileiras.*

• *A cláusula 5.01 do “Termo de Confidencialidade” (de 23/10/2006) foi firmada entre Harman International e Koliver Consultoria, em nome da Eletrônica Selenium. As negociações foram concluídas em 2010*

• *O contrato, em sua cláusula 5.01, menciona um “Termo de Confidencialidade, que seria datado de 23/10/2006, firmado entre Harman International e Koliver Consultoria, em nome da Eletrônica Selenium. Novamente, depreende-se que as negociações de venda tiveram início bem antes da sua conclusão, em 2010. Da mesma forma, fica evidente da leitura da citada cláusula que quem negociava por parte do Grupo Harman era a companhia líder Harman International.*

*Intimado a justificar tal fato, o Contribuinte alegou que se tratava de um documento assinado entre Koliver e Harman International, do qual não teria acesso. Conforme cláusula citada, esse não era o caso, já que a Consultoria atuava em nome da Eletrônica Selenium. Abaixo, a cláusula 5.01:*

**Cláusula 5.01. Confidencialidade. Os termos do acordo de não divulgação datado de 23 de outubro de 2006 (“Termo de Confidencialidade”), por e entre a Harman International Industries, Inc. (“Harman”) e a Koliver & Co. LLC, em nome da Sociedade , estão incorporados por referência nesta Cláusula 5.01 (com exceção dos artigos II, IV, VI, VII, VIII, XI e XII) e vinculam cada um dos Vendedores, como se fossem partes do mesmo,**

• *Várias cláusulas do Contrato fazem menção a um documento chamado “Carta de Divulgação” (2.03, 2.04, 2.05, 3.03, 3.06, 3.11, 3.12, 3.13, 3.14, 3.17, 3.18, 3.20, 3.21 e 3.23). O Contribuinte, intimado a apresentar tal documento, explica que se trataria do Memorando de Intenções que já havia sido enviado à Fiscalização. Porém, a Autoridade Fiscal afirma que o Memorando (Carta de Intenções/ Disclosure Letter) trata de algo diverso, pois na Carta de Divulgação são apontadas cláusulas semelhantes às do Contrato, o que não se visualiza naquele.*

*Novamente intimado a apresentar o documento, após pedido de prazo, a Harman alegou não ter encontrado o referido documento, deixando de atender à demanda da Fiscalização.*

*A Autoridade Fiscal observa que por ser citada como referência na formalização do Contrato, a citada Carta é anterior a ele.*

• *A Autoridade Fiscal intimou o Contribuinte a apresentar o Memorando de Intenções que antecedeu a operação de compra e venda de ações da Selenium. O Contribuinte apresentou documento redigido em inglês intitulado “Disclosure Letter”; posteriormente foi apresentada a sua tradução juramentada em língua portuguesa: “Carta de Intenções”. A Carta de Intenções é um documento encaminhado em 01/03/2010 pela Harman International para a Consultoria Koliver. Nele, afirmava-se o compromisso de compra das ações da Selenium. A Consultoria procedeu ao retorno da Carta, na data de 10/03/2010, com o aceite e a assinatura da Consultoria e dos Acionistas Vendedores.*

*Principais informações do documento:*

- a) Data de Envio pela Compradora : 01/03/2010.*
- b) Remetente: Harman International.*
- c) Destinatário: Koliver Consultoria.*
- d) Data de Retorno: 10/03/2010.*
- e) Signatários: Harman International, Koliver Consultoria e Acionistas Vendedores.*
- f) Proposta e Aceite: o documento menciona tratativas em curso sobre potencial aquisição por Harman International Industries Incorporated ou por uma subsidiária desta.*
- g) Preço: fixado na faixa entre 100 e 145 milhões de reais, dependendo do resultado societário da Selenium no primeiro trimestre de 2010.*
- h) Divulgação: da mesma forma que constou do Contrato de Compra e Venda, também foi citado o acordo de confidencialidade entre Harman International e Koliver Consultoria firmado em 2006.*
- i) Pagamento: pagamento seria feito em dólares norte-americanos ou em reais se o pagamento viesse a ser realizado por meio de uma subsidiária a ser criada no Brasil, se fosse o caso.*

*A Autoridade Fiscal observa que no período de tramitação dessa Carta, a Harman Intermediária não existia. Havia apenas o CNPJ como Messina Participações em um escritório de advocacia no Rio de Janeiro.*

*• A Autoridade Fiscal empreendeu pesquisas na web e encontrou anúncio do Negócio nos Estados Unidos. Esse fato se justifica pela razão de que a Harman International, que comandou a negociação, é uma companhia aberta nos EUA e, como tal, deve dar publicidade desses negócios.*

*No website da empresa, seção de relacionamento com investidores (<http://investor.harman.com/releasedetail.cfm?ReleaseID=483721>), foi encontrada uma nota, com data de 29/04/2010, na qual foi feito um anúncio de acordo para aquisição da Eletrônica Selenium (juntada às fls. 1514 a 1515 dos autos).*

*Nessa nota, a Harman anunciava que havia chegado a um princípio de acordo para adquirir a Eletrônica Selenium S/A.*

*Dessa forma, o referido comunicado, somado à Carta de Intenções de março/2010, não deixa dúvidas de que o negócio estava definitivamente fechado ao final de abril de 2010.*

*Ainda de acordo com o anúncio, a operação estava pendente de documentação final, razão pela qual a Autoridade Fiscal conclui que dentre essas formalidades finais estaria inclusa a implementação do planejamento tributário aqui no Brasil. A Harman Intermediária foi formalmente constituída apenas em 11/05/2010, portanto após o referido anúncio nos EUA. De fevereiro até início de maio/2010, existia apenas um CNPJ com nome de Messina Participações.*

### HARMAN INTERMEDIÁRIA

A Autoridade Fiscal apresenta informações sobre o uso de empresa que lhe permitisse obter o ganho tributário no Brasil, a Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda – CNPJ 11.543.406/0001-37, indicada aqui como Harman Intermediária. As principais características são as seguintes:

- O CNPJ da empresa foi registrado em 10/02/2010, como Messina Participações Ltda, com os sócios Vinícius Aguillar Duarte e Rogéria de Cássia Pinsard, endereço cadastral no Rio de Janeiro, Rua Candelária nº 79 – Cobertura 01. No seu website, constava como pertencente a um escritório de consultoria chamada Eduardo Duarte Consultores (<http://edconsultores.com.br/>). Não foram identificadas declarações que indicassem o desenvolvimento de atividades operacionais por parte da PJ Messina.

Em 11/05/2010, foi realizada uma alteração no Contrato Social de Messina Participações, que formalizou a saída dos então sócios e a admissão das duas Holdings Harman como novas sócias. Wild Mountain Holding B.V. e Harman Professional Inc. mantiveram, nesse momento, o valor de capital já existente de R\$ 500,00. O endereço permaneceu o mesmo e a denominação social passou a ser Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda.

Em 27/05/2010 houve um aumento de capital na quantia de R\$ 116.056.940,00, passando a R\$ 116.057.440,00, sendo R\$ 116.057.439,00 pertencente à Holding Holandesa e R\$ 1,00 à Holding Americana.

- Sobre os registros contábeis da Harman Intermediária, a Autoridade Fiscal relatou que teve grande dificuldade na sua obtenção. Somente após a terceira intimação é que houve acesso aos livros Diário. Foram entregues 3 livros, inicialmente apenas o livro do período da Messina foi registrado na Junta Comercial; posteriormente o livro nº 2; o 3 não foi registrado). Os livros Razão não foram apresentados.

A forma como o ágio foi contabilizado implicava na existência de um laudo, que havia sido solicitado pela Autoridade Fiscal. Em resposta a essa demanda a empresa apresentou um único laudo emitido por Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda (fls. 643/735).

Para a Fiscalização, essa avaliação não serviria para embasar os lançamentos contábeis, pelos seguintes motivos:

a) Na parte introdutória do laudo, os avaliadores explicitam que este não deverá ser utilizado para embasar registros contábeis.

b) O laudo traz uma avaliação geral baseada apenas em expectativa de rentabilidade futura, onde chegou a um valor estimado de R\$ 155 milhões, sem fazer menção às rubricas reconhecidas na contabilidade da Harman Intermediária.

Intimado a justificar essas diferenças, o Contribuinte admitiu que o documento suporte para os registros contábeis não fora aquele primeiro laudo da Ernst & Young (E&Y), no entanto, deixou de juntar o documento que teria sido a base dos lançamentos contábeis, razão pela qual a Autoridade Fiscal considerou os

*registros iniciais do Investimento, constantes do livro Diário da Harman Intermediária, sem documento suporte.*

*Feita nova intimação, desta feita o Contribuinte muda de versão, passando a afirmar que o laudo já entregue serviu sim para suporte do ágio com fundamento em rentabilidade futura, no montante de R\$ 77.958.808,71.*

*No tocante ao embasamento das duas outras rubricas de ágio (Imobilizado Fair Value e Intangível), apresentou um outro laudo, também emitido pela Ernst & Young, num primeiro momento em língua inglesa, depois com a versão traduzida. Portanto, os dois laudos serviram de referência para os registros contábeis de 01/06/2010, o primeiro justificando a parcela com fundamento em rentabilidade futura; e o segundo, as parcelas pagas por valor de imobilizados e e intangíveis.*

*A Fiscalização destaca lançamento de 30/09/2010 em que o Contribuinte aumentou o saldo de ágio de R\$ 77.958.808,71 para R\$ 109.680.808,71. Questionado a respeito das reversões de depreciação/amortização que geraram o aumento do Ágio pela aglutinação das outras contas, a Harman justificou que fez isso baseada no Laudo de Rentabilidade Futura emitido pela E&Y.*

*A resposta do Contribuinte, segundo a Autoridade Fiscal, possui posicionamentos confusos e divergentes:*

*a) Numa primeira versão, quando fez referência ao primeiro laudo (rentabilidade futura), a Harman afirmou que: “Com efeito, não foi o Laudo que foi contabilizado”.*

*b) Depois afirmou que o laudo de rentabilidade futura serviu de suporte para o lançamento da maior parcela de ágio (77.958.808,71), reconhecida na contabilidade em 01/06/2010.*

*c) Na mesma carta resposta em que traz a informação da letra “b”, argui que, em 30/09/2010, unificou as três rubricas de ágio em uma única, e reverteu todas a depreciações e amortizações realizadas até então, tudo isso com base na mesma peça avaliativa que já servira de base para o registro contábil de ágio de rentabilidade futura em 01/06.*

*Assim, se a empresa dispunha dos dois laudos para os registros contábeis de 01/06, e fez esse reconhecimento de maneira discriminada (rentabilidade futura/ imobilizado/ intangível), por qual motivo modificou isso em 30/09? Entendeu a Fiscalização que a única resposta plausível é que a Harman quis aproveitar-se para fins fiscais da totalidade do sobrepreço despendido como se decorrente de estimativa de rentabilidade futura fosse.*

*Em 30/11/2010, ocorreu a formalização da incorporação reversa, quando a Harman Intermediária foi incorporada pela atual Harman do Brasil, sendo carregado para a incorporadora um ágio de R\$ 109.680.808,71.*

*Em seguida, a Autoridade Fiscal apresenta e discorre sobre as normas fiscais e contábeis sobre o registro de ágio. Após essa apresentação, a Fiscalização disse que, avaliando-se apenas o aspecto formal, a partir dos lançamentos registrados pela Harman Intermediária, por ocasião da aquisição da Selenium, depreende-se que foram usados os três fundamentos previstos na lei para embasamento do ágio, pois além do valor de PL, a diferença paga a maior foi*

*dividida em três parcelas, e cada uma delas guarda relação com a redação dos incisos do § 2º do art. 385 do RIR.*

*- Ágio Eletrônica Selenium S/A – 77.958.808,71 / Inciso II – rentabilidade futura;*

*- Imobilizado Fair Value – 6.596.000,00 / Inciso I – Valor de mercado de bens do Imobilizado;*

*- Intangível – 25.126.000,00 / Inciso III – Intangíveis.*

*O § 3º do art. 385 do RIR/99 determina que os lançamentos baseados nos incisos I e II do § 2º deveriam ser suportados em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. A Harman apresentou os dois citados laudos, e afirmou que foram estes documentos que serviram de base para os registros contábeis no momento do investimento (01/06).*

*Portanto, o reconhecimento contábil, por ocasião da aquisição da participação, a que estava obrigada a empresa por força legal foi esse. Essa discriminação permaneceu assim até o final do mês de setembro/2010. Somente em 30/09, ou seja, às vésperas da incorporação reversa, quando o ágio passaria a ser amortizado para fins fiscais, houve unificação em uma única rubrica.*

*Pelas razões expostas, as amortizações fiscais do ágio em pauta foram glosadas na sua totalidade.*

*Em seguida, tratou das normas contábeis.*

*Conforme afirmação da Harman, baseada em dois laudos emitidos pela E&Y, foram realizados os lançamentos iniciais da aquisição, onde foi reconhecida apenas a parcela de 77,9 milhões como ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura. No tocante às parcelas de Imobilizado e Intangível o Laudo correspondente afirma que foram determinados os valores de mercado dos bens.*

*Para a Fiscalização, seria injustificável haver avaliações periciais apontando que o pagamento a maior teve por base diferença entre custo contábil e valor de mercado de Imobilizado e Intangível, enquanto que ao Fisco tudo seria informado como expectativa de rentabilidade futura.*

*Dessa forma, tratando aqui apenas do aspecto formal legal, pois esse ágio não será aceito em sua integralidade para fins fiscais, caso a dedutibilidade fosse possível, nos termos do art. 386, III do RIR/99, isso seria cabível apenas para a parcela de amortização incidente sobre o valor de R\$ 77.958.808,71, reconhecido como expectativa de rentabilidade futura por ocasião da aquisição da participação.*

*A unificação das parcelas de Imobilizado Fair Value e Intangível ao Ágio de rentabilidade futura, aumentando esse valor em mais de 31 milhões de reais, não encontra guarida nas Normas Contábeis ou na Lei Fiscal. Portanto, nem sob o aspecto formal legal aqui revisto isso seria permitido.*

*Continuando, a Autoridade Fiscal tratou dos laudos elaborados pela Ernst & Young.*

*O Laudo de Expectativa de Rentabilidade Futura foi entregue em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, com a alegação de que seria o único documento suporte para os lançamentos contábeis. Depois, ao ser questionada, a Harman veio afirmando que: “Com efeito, não foi o Laudo que foi contabilizado”. Na sequência, em manifestação a nova intimação (TIF n.º 5), o Contribuinte contradiz-se novamente alegando que este foi o documento suporte para o lançamento da parcela de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.*

*Informações extraídas do Laudo:*

*a) Empresa Avaliadora: Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda.*

*b) Destinatário: Harman International Industries, Inc.*

*c) Data de emissão: 24/06/2010.*

*d) Data-base de avaliação: 30/04/2010.*

*e) No campo de assinatura dos sócios/gerentes da E&Y consta a expressão “Rascunho para Discussão”. Ao ser questionada sobre isso, a Harman informou que apesar da observação, essa é a última versão do documento (TIF n.º 4, item 2).*

*f) Na parte introdutória do laudo, os peritos fazem uma ressalva no sentido de esclarecer que o documento não deveria ser usado para qualquer outro fim diferente do atendimento à legislação fiscal.*

*g) A avaliação teve por objetivo avaliar a rentabilidade futura do Grupo Selenium com o uso da metodologia do Fluxo de Caixa Descontado (FCD).*

*h) O valor estimado, baseado nas informações recebidas e no trabalho realizado, ficou em aproximadamente 155 milhões de reais.*

*i) O contrato de prestação de serviços para realizar a avaliação econômico-financeira foi firmado entre Ernst & Young e Harman International (fls.1177/1185 – 1211/1217). A data do documento é de 19/05/2010, após a formalização da Harman Intermediária (11/05), a formal adquirente.*

*j) O faturamento dos serviços foi feito por Invoice contra a Harman International (fls. 1186/1189).*

*k) Nas mais de noventa páginas do laudo, o nome da Harman Intermediária (Harman do Brasil) não aparece uma única vez. Já a Harman International e seus diretores são citados em dezenas de oportunidades.*

*l) Ao fazer referência às pessoas com quem se reuniu durante os trabalhos a E&Y menciona os Diretores da Harman International. Os srs. Rodrigo Rihl Kniest e Fábio Floriani são vistos como Diretor Presidente (CEO) e Diretor Financeiro (CFO), respectivamente, do Grupo Selenium apenas. Cabe lembrar que ambos foram nomeados Diretores da Harman Intermediária desde sua constituição em 11/05/2010.*

*Dos dados acima elencados, conclui-se que foi elaborada uma avaliação econômico-financeira, emitida pela Consultoria Ernst & Young, em período posterior à constituição formal da Harman Intermediária, sem que essa tenha sido citada uma única vez, embora tenha constado do contrato de compra e venda das ações como se fosse a real adquirente.*

*O laudo foi contratado pela Harman International e apenas esta é mencionada no documento. As pessoas consultadas na avaliação aqui no Brasil teriam sido apenas os representantes do Grupo Selenium. Ou seja, a adquirente, sob aspecto formal, de uma participação societária de mais de 130 milhões de reais, em nenhum momento constou como interessada da avaliação.*

*Quanto ao segundo laudo, Laudo Imobilizado e Intangível, a Autoridade Fiscal relembra que a Harman foi intimada a apresentar o laudo que teria embasado os lançamentos de ágio na Harman Intermediária, mas esta deixou de apresentar essa segunda avaliação. Numa segunda intimação (TIF nº 4) também optou pela não apresentação do documento e, somente na terceira vez em que foi intimada especificamente sobre o assunto (TIF nº 5), trouxe o laudo.*

*Principais informações extraídas do Laudo:*

*a) Empresa Avaliadora: Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda.*

*b) Destinatário: Harman International Industries, Inc.*

*c) Documento original em língua inglesa (tradução apenas para atender à Fiscalização).*

*d) Data de emissão: 02/07/2010*

*e) Data-base de avaliação: 30/04/2010*

*f) Na parte introdutória do laudo, a E&Y esclarece que está emitindo o laudo a pedido da Harman International Inc., e, no decorrer do documento esta será tratada apenas como “Harman”. Nesse sentido, cabe destaque a observação da E&Y na seção inicial (Valuation results / Resultados da Avaliação), onde afirma que entende que o Grupo Selenium foi adquirido em 01/06/2010 pela Harman, referindo-se a Harman International.*

*g) A avaliação teve por objetivo apuração a valor justo dos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos.*

*h) Os totais obtidos na avaliação foram de 16.363 mil para o Imobilizado e 26.502 mil para os Ativos Intangíveis, o que, descontados os custos contábeis reconhecidas na investida, resultou nas somas de Imobilizado Fair Value e Intangível lançadas na Harman Intermediária. Na resposta ao item 2.2 do TIF nº 6, a Harman esclareceu que o balanço de referência na Selenium foi o de 31/05/2010, mas com valores consolidados de todas empresas do Grupo.*

*i) O contrato de prestação de serviços para realizar a avaliação econômico-financeira foi firmado entre Ernst & Young e Harman International. A data do documento é de 19/05/2010, momento em que já havia ocorrido a formalização da Harman Intermediária (11/05), a formal adquirente. O contrato é o mesmo para elaboração dos dois laudos.*

*j) Da mesma forma, o faturamento dos serviços foi feito por Invoice contra a Harman International.*

*k) Nas 112 páginas do laudo, o nome da Harman Intermediária (Harman do Brasil) não aparece uma única vez. Já Harman International e seus diretores são citados em dezenas de oportunidades.*

*l) Quando cita as fontes de informações que basearam sua análise, a E&Y cita um certo Estudo da Empresa Selenium elaborado pela Consultoria Koliver & Co.*

(21)

Apreciada as impugnações, o lançamento foi mantido integralmente, pois após minuciosa análise documental, verificou-se a pendência da necessária documentação que comprovasse tanto o valor total pago quanto o montante do ágio lançado, quanto demonstração de ser o ágio proveniente da expectativa de rentabilidade futura da adquirida, não sendo possível aceitar como válida a parcela da mais valia deduzida no lucro real. Portanto, foi mantida glosa das amortizações de ágio contabilizados, mantida a multa qualificada pela existência de simulação, multa isolada e responsabilidade dos diretores com base no artigo 135, III, do CTN.

Inconformada, interpôs Recurso Voluntário, no qual no mérito reproduz os argumentos levantados na impugnação, embora de forma mais aprimorada.

Era o essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele tomo conhecimento.

Quanto ao mérito da autuação, em linhas gerais, as seguintes questões:

(a) O ágio apurado e posteriormente incorporado foi decorrente de uma operação realizada entre partes independentes, em condições de mercado e com efetivo pagamento do preço, portanto de forma idônea e tecnicamente adequada, sendo, assim legítima a sua amortização.

(b) Todos os lançamentos contábeis e os efeitos tributários das operações fiscalizadas são aqueles disciplinados e autorizados pela legislação.

(c) Inexistiu simulação nos atos praticados, já que todas as operações foram praticadas na forma em que declaradas.

(d) É indevida a multa de ofício pela não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL quanto os mesmos tributos são exigidos com multa de ofício.

(e) A multa de ofício qualificada é inaplicável ao caso presente bem como possui nítida feição confiscatória.

#### DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

De início cumpre conceituar e esclarecer os principais aspectos do tratamento fiscal do ágio, bem como os requisitos para amortizá-lo.

Conforme o art. 20 do Decreto lei nº 1.598/77, o ágio é caracterizado pela diferença positiva entre o custo da aquisição e o valor do patrimônio líquido da adquirida no momento da aquisição.

Portanto, o ágio é apurado pela pessoa jurídica que adquire participação societária em outra companhia, cujo o investimento é definido como relevante.

Nesse sentido, a adoção do método da equivalência patrimonial é obrigatória para a avaliação de investimentos relevantes, permanentes em sociedades consideradas como coligadas e controladas.

Com efeito, o conceito de controle societário na legislação fiscal encontra respaldo no art. 384 do RIR/99 para efeitos de determinação das situações nas quais determinadas participações societárias devem ser avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

Desse modo, o ágio será apurado com base na participação do percentual do capital social da empresa adquirida, constituindo-se pela diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido da companhia adquirida no momento da aquisição.

De acordo com o art. 385 do RIR/99, na aquisição de investimentos avaliados pelo método do patrimônio líquido (denominado método de equivalência patrimonial), o custo de aquisição deve ser segregado entre (i) o valor do patrimônio líquido do investimento no momento da aquisição, e (ii) o ágio ou deságio correspondente à diferença entre o valor pago de acordo com o item anterior e o custo de aquisição do investimento.

Ainda, o art. 383 do RIR/99 e o art. 20, § 2º, do Decreto lei nº 1.598/77 dispõem que o ágio deve ter um fundamento econômico, e descreve os três tipos de fundamentos econômicos que têm efeitos para fins do aproveitamento fiscal, a saber:

- (i) valor de mercado dos ativos;
- (ii) expectativa de rentabilidade futura, ou
- (iii) intangíveis e outras razões econômicas.

Daí a importância do propósito comercial somado ao efetivo substrato econômico da transação para que o ágio gerado seja considerado uma despesa dedutível para fins fiscais.

Conforme o artigo 386 do RIR/99, é condição para o aproveitamento do ágio a incorporação entre a empresa investida e a empresa investidora. Após a incorporação, o ágio tendo por fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da empresa investida poderá ser aproveitado fiscalmente mediante amortização como despesa dedutível.

Importante notar que sua alocação deve ser suportada por documentação adequada, entendida como um laudo de avaliação que fundamente a futura amortização do ágio. A alocação é importante porque determina os critérios de amortização para fins contábeis, bem como as implicações fiscais relacionadas.

Além disso, o ágio é derivado de uma aquisição entre terceiros independentes, e não gerado em consequência de transação intra grupo.

Como tratou-se de uma verdadeira aquisição de participação, essas sociedades passaram a avaliar o investimento da Recorrente segundo o método de equivalência patrimonial. Neste momento se reconheceu o ágio discutido neste processo não corresponde a caso envolvendo ágio interno, por serem aquisições realizadas entre partes diferentes (pessoas físicas), com efetivo pagamento do preço, conforme reconhecido no Termo de Verificação Fiscal, que sequer podem ser equiparadas as aquisições entre empresas de controle comum ou dependência ou influência societária.

Inclusive, foi somente com a Lei 12.973/14, que passou a definir como "partes vinculadas", o que não existia a época dos fatos, não podendo haver nesses caso aplicação retroativa.

#### Requisitos legais para a geração e amortização do ágio

Nesse ponto, a decisão recorrida manteve a autuação, por entender ter havido inconsistências quanto à demonstração que dá fundamentação ao ágio.

Antes de passar à análise específica do caso, convém contextualizar o tema, para tanto, interessantes as considerações trazidas pela Conselheira Relatora do Acórdão 1401-001.908, quando menciona que:

"É comum a menção de que a possibilidade de amortizar o ágio pago na aquisição de uma sociedade foi criada pela Lei 9.532/1997 e introduzida no contexto das privatizações no intuito de promover a valorização das empresas que eram objeto de tal processo. Isso porque, neste contexto, tal "benefício" seria levado em consideração pelos compradores na formação do preço, permitindo que apresentassem um lance maior pelas empresas a serem privatizadas.

Todavia, a exposição de motivos da Medida Provisória 1.602/1997, convertida na Lei 9.532/1997 (e que por sua vez é a base legal do art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/1999), traz um contexto um pouco diferente.

Conforme se depreende do trecho abaixo, as novas exigências trazidas pela norma -- em especial de que o ágio tivesse por fundamento a rentabilidade futura da

investida, bem como do prazo para a amortização fiscal, contado a partir da liquidação do investimento-- tiveram por escopo exatamente evitar “planejamentos tributários”, os quais consistiam, basicamente, na aquisição de empresa deficitária por valor acima de seu patrimônio líquido, imediatamente seguida de incorporação.

Isso porque, antes da Lei 9.532/1997, tal medida acarretava o reconhecimento da totalidade do ágio como perda, passível de amortização integral imediata, independentemente da fundamentação do ágio”.

Veja-se:

“11.O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método de equivalência patrimonial. Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos ‘planejamentos tributários’, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.” (Grifos nossos; vale notar que na conversão em lei o art. 8º acabou sendo reproduzido como art. 7º da Lei 9.532/97)

Neste sentido, podemos citar como exemplo do "planejamento tributário" acima referido, o seguinte caso:

Ementa: “IRPJ/CS–INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE–AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO–DEDUTIBILIDADE–Na incorporação de sociedade, com acervo líquido da sociedade incorporada avaliado a valor de mercado, o ágio anteriormente registrado pela controladora e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.” (Processo 10980.006561197-68, Acórdão 107-05875, de 22/02/2000).

Merecem destaque os seguintes trechos do voto vencedor do acórdão cuja ementa se transcreveu acima:

“Obviamente que não se pode olvidar que as operações praticadas pela recorrente redundaram na absorção do ágio que anteriormente se formara, reduzindo o seu lucro tributável. Mas, ao tempo em que tais operações se realizaram, além das regras insertas no citado art. 380 do RIR/94, não havia nenhuma outra vigente, o que em negócios do gênero (aquisições de sociedades seguidas de sua absorção) abria espaços para a estruturação de operações que, desde logo, permitiam a dedutibilidade do ágio pago”.

O legislador, ciente de que a reboque de tais negócios realizavam-se operações de planejamento tributário, por intermédio da Lei 9532/97 veio a disciplinar a figura do ágio, estabelecendo o tratamento tributário de conformidade com a sua natureza.

Portanto, considerando que a dedução do ágio que motivou o presente lançamento se verificou em momento anterior ao de vigência da referida lei, tendo as operações estruturadas se pautado pelas regras impostas na legislação societária e em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, não havendo, por parte da autoridade que presidiu o ato de lançamento, nenhuma acusação DEMONSTRADA DE FORMA SUFICIENTE quanto a

eventual ilicitude ou simulação dos atos praticados, realmente não vejo como se manter o lançamento. (...) **o que se via no momento da realização das operações em questão era um absoluto vazio legislativo, que propiciava em operações da espécie a dedutibilidade imediata e integral do ágio, tanto que o legislador, talvez até tardiamente, tratou de adequadamente regulá-las.**" (grifamos)

Assim, apesar do viés político que é atribuído a sua introdução na legislação, há que se salientar que a amortização do ágio pago na aquisição de sociedade brasileira tem lógica na própria sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, e existia muito antes da Lei 9.532/1997, a qual veio tão somente impor critérios objetivos para tal fruição -- quais sejam, vale repetir, a fundamentação da mais valia na rentabilidade futura da investida, bem como do prazo para a amortização fiscal, contado a partir da liquidação do investimento.

A legislação tributária estabelece que o ágio pago em razão da rentabilidade futura da sociedade adquirida pode ser amortizado e deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL após a alienação ou a liquidação do investimento.

Tais condições não são aleatórias. Na verdade, tanto a alienação do investimento quanto a sua liquidação são eventos que dão margem ao reconhecimento de um ganho ou uma perda, correspondentes à diferença entre o valor pago na aquisição da participação societária ("custo") e o valor pelo qual esta é alienada ou liquidada (respectivamente, valor de venda ou valor de patrimônio líquido). A ocorrência de tais eventos, nos termos do Decreto-Lei 1.598/1977 (em especial, arts. 25, 33 e 34), acarretava a tributação do ganho (quando realizado), assim como permitia considerar a perda uma despesa dedutível.

Como visto, antes da edição da Lei 9.532/1997, para fins tributários o ágio era integralmente amortizado no momento em que houvesse a incorporação, e era assim não porque nesse momento a despesa com o ágio seria confrontada com a receita que lhe deu origem, ou porque neste momento ocorreria a "confusão patrimonial" entre investidora e investida, mas tão somente porque, a partir de então, aquele investimento necessariamente seria baixado, originando uma perda.

Em resumo, longe de criar um "benefício fiscal" -- visto que a amortização já era prevista na legislação, e em condições muito mais amplas --, o que os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 (reproduzidos no art. 386 do RIR/99) trouxeram foram as condições objetivas para a amortização fiscal do ágio pago na aquisição de participações societárias. Condições que, conforme indica a própria exposição de motivos da norma, foram estabelecidas buscando-se evitar os "planejamentos tributários" praticados com respaldo na anterior lacuna legislativa.

Assim, uma vez que tais condições tenham sido observadas, a princípio a amortização fiscal do ágio há de ser admitida.

Dizemos a princípio porque, como se sabe, as autoridades fiscais estão autorizadas a efetuar e rever de ofício o lançamento tributário nas hipóteses do artigo 149 do CTN, inclusive quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII). Mas não é o caso dos presentes autos pois, conforme relatado, o próprio TVF afirma: "... *não questionamos, no presente termo, o propósito negocial das operações.*" (fl. 35)

Pois bem. Uma análise mais detida a legislação revela que o requisito de que o destaque do ágio esteja respaldado em demonstração que o contribuinte deve arquivar como comprovante de sua escrituração existiu desde a redação original do artigo 20 Decreto-Lei 1.598/1977, não sendo assim uma novidade trazida pela Lei 9.532/1997. Veja-se:

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

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

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

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

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

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

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

Como se percebe, a legislação somente exigia "demonstração" para o caso de ágio ou deságio com fundamento em (a) valor de mercado de bens do ativo da sociedade adquirida; e (b) valor de rentabilidade futura da participação adquirida. No caso de ágio fundamentado em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas não se exigia tal demonstração -- do que se conclui que qualquer ágio registrado sem a devida "demonstração" seria classificado como tal.

De qualquer forma, a norma foi clara em estabelecer que a exigência de fundamento para o ágio, originalmente, surgiu para fins de lançamento deste nos registros contábeis.

A Lei 9.532/1997 acabou por trazer, apenas, diferenças quanto ao tratamento tributário do ágio, a depender de seu fundamento, de maneira que (a) o ágio baseado em valor de mercado de bens do ativo seria registrado em contrapartida do bem ou direito que lhe deu causa, sendo portanto amortizável/depreciável de maneira equivalente a tal bem ou direito; (b) o ágio baseado em rentabilidade futura poderia ser amortizado à razão de 1/60 ao mês após a incorporação, fusão ou cisão; e (iii) o ágio baseado em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas seria registrado e contrapartida de ativo permanente, não sujeita a amortização. Com isso, o fundamento do ágio se tornou relevante para definir se e como ocorreria a sua amortização fiscal.

A norma do § 3º do artigo 20 Decreto-Lei 1.598/1977 não foi, porém, alterada com o advento da Lei 9.532/1997, permanecendo com o seguinte conteúdo: "aquele que pretende registrar ágio com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º (hipótese) deve arquivar a demonstração que comprove tal escrituração (consequência).

Como se percebe, não faz parte do conteúdo dessa norma a maneira como as partes convencionam o negócio pactuado, nem o conteúdo de tal negócio. Em outras palavras, independentemente do critério eleito pelas partes para convencionar o preço a ser pago pela participação societária negociada, a adquirente somente poderá registrar ágio de rentabilidade futura se houver um demonstrativo que suporte tal lançamento.

Assim, o simples fato de o preço da participação societária cuja aquisição deu origem ao ágio ter sido avençado com base em outro critério que não diretamente a rentabilidade futura da investida não tem o condão de alterar o fundamento do ágio, se a demonstração então preparada dá base para o seu destaque com base em rentabilidade futura da empresa adquirida.

Disso se depreende que a demonstração é, sim, um requisito formal importante para o registro do ágio e que, uma vez cumprida tal formalidade -- ou seja, havendo demonstração contemporânea aos fatos que possa respaldar o valor negociado na rentabilidade futura da adquirida -- o registro do ágio com o fundamento ali demonstrado está autorizado. Ou seja, caso seja reconhecida a validade do fundamento econômico do ágio, uma imposição de ordem contábil impossibilitará a dedutibilidade pretendida pelo autuado.

De fato, a amortização contábil de um ágio ocorre conforme se confirma o fundamento econômico que justificou o seu pagamento. Nesse diapasão, se o ágio foi pago com base na rentabilidade futura de um investimento, a sua amortização deve ocorrer conforme se materializa o lucro cujo pagamento fora adiantado. Se o lucro aumentar, a amortização segue o aumento. No entanto, se houver prejuízo, a amortização permanece (perda por ter pago por um lucro que não ocorreu). Por outro lado, por exemplo, se o ágio tiver sido pago com base na subavaliação de um ativo, a sua amortização ocorrerá apenas com a baixa desse ativo.

Nesse diapasão, registra-se o seguinte trecho do Manual De Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFII:

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao de patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ano. (Todavia, se os lucros previstos pelo quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente.) Se os lucros esperados foram maiores do que os que se efetivarem posteriormente à aquisição, deve-se avaliar a necessidade de aceleração da amortização do ágio. Se ocorrerem prejuízos, talvez seja o caso de sua completa amortização.

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da

coligada ou controlada deverá ser amortizado da seguinte forma (Instrução CVM n.º 247/96, art. 14, §§ 2º e 3º com nova redação dada pela Instrução CVM n.º 285/98):

“§ 2º (...)

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

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito à dedutibilidade do ágio.

Em relação aos demais pontos questionados pela Recorrente passo as seguintes considerações.

#### Multa Qualificada

Quanto à qualificação da multa, há uma diferença importante a ser considerada. É que um processo de reorganização societária com "etapas artificiais, apesar de formalmente legais" não se qualifica como fraude, mas simulação.

Conforme considera a Conselheira Lívia de De Carli Germano (Acórdão 1401-002.078) na análise do caso em questão, há se considerar se houve ou não a prática de conduta expressamente vedada pelo ordenamento (i.e., ilícito), mas conflito entre interpretações conferidas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a constituição de uma pessoa jurídica no âmbito meramente formal é suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários e, para a autoridade autuante, tal negócio é artificial.

Nos termos do voto no acórdão CSRF 9101-002.189, sessão de 21.01.2016, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Por sua vez, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo.

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF n.º 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", assim como da Súmula Vinculante CARF n.º 25: "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64".

Assim, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa na artificialidade das operações, afirmando textualmente que estas, por si sós, não violavam nenhuma norma legal.

Assim, no caso, não há a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito que possa levar ao agravamento da penalidade. De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa (GERMANO, Livia De Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Em vista disso, entendo como não aplicável ao caso a hipótese de qualificação da multa de ofício para 150%.

Caso Vencida no mérito, dou provimento para exclusão da multa isolada pelo fundamento da concomitância.

#### Multa isolada

O auto de infração consigna aplicação da multa de ofício de 75% e mais multa isolada de 50%, alegando-se a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, citando como embasamento legal os artigos 222 e 843 do RIR/99 e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96. Ou seja, há cobrança cumulada das duas multas sobre o mesmo evento.

Aqui entendo haver sim situação de concomitância ao passo que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, assim a primeira conduta é meio de execução da segunda.

Assim, quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos

devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Neste sentido, sigo entendimento manifestado pela 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 910101.455 de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias em 15 de agosto de 2012.

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.**  
Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

**MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA –** A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Dou provimento ao Recurso quanto à este ponto.

#### Juros Sobre a multa de Ofício

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora

sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Da Responsabilização Solidária.

No que diz respeito a responsabilidade solidária dos sócios, entendo que o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

A responsabilização solidária fundamentou-se no artigo 135, III, do CTN. Entretanto, à vista de tudo o que consta dos autos, não se constata que as reorganizações societárias aqui referidas hajam implicado ou resultado de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Por conseguinte, inaplicável o mencionado dispositivo, devendo esta responsabilização ser afastada”.

A Recorrente sustenta que tanto o Sr. Fábio Floriam como o Sr. Rodrigo Rihl Kniest participaram da incorporação da Harman do Brasil Indústria Eletrônica Ltda (investidora) pela Selenium (investida), exercendo seus papéis em cada uma das empresas nos estritos limites legais e estatutários.

Todos as operações societárias acima referidas (desde a constituição do Impugnante como procurador da Wild Mountain Holding B.V. e da Harman Professional Inc. até a incorporação da investidora pela investida) consistem em atos realizados em absoluto respeito à Lei, conforme sustentado na impugnação.

Sobre o fato de a aquisição da Selenium pelo Grupo Harman International ter sido efetivada por uma subsidiária constituída no Brasil está amparada, ainda que sequer fosse necessário, em propósitos extra tributários, conforme igualmente sustentado em tópico antecedente desta Impugnação, do que decorre a inexistência da simulação ou fraude sustentadas pelo Agente Fiscal.

Nota-se que o único fundamento para a tentativa de responsabilização esteja relacionado à suposta realização de um “planejamento tributário abusivo” com a criação de “empresa veículo”, que consistira em uma “fraude” para obter “vantagem fiscal de maneira ilícita”.

O fato objetivo é que os elementos para sustentar a responsabilização dos Recorrentes (intuito fraudulento e conluio) confundem-se com os requisitos para a aplicação da multa qualificada de 150%. Todavia, conforme igualmente sustentado nesta Impugnação, é farta a jurisprudência do CARF no sentido de que, se tratando de planejamento tributário – o que, segundo o Agente Fiscal, se verificou no caso em tela – a multa a ser aplicada é a de 75%, ficando a sanção qualificada para os atos nos quais existiu o dolo da omissão do fato gerador do tributo.

Conforme precedentes mencionados acima, há que haver uma delimitação no sentido de que, mesmo quando ausente o propósito negocial (diferentemente do caso em análise, em que há razões extra tributárias), a operação societária não poderá ser considerada como fraudulenta. Este entendimento é aplicável, inclusive, a casos de ágio interno, em que o ágio é gerado, via de regra, sem um efetivo desembolso financeiro (diferentemente do caso em análise, em que houve eletivos pagamentos).

A atuação dos Recorrentes nas ações relacionadas pelo Agente Fiscal restringiu-se à representação das empresas na execução de decisões empresárias fruto das deliberações de seus controladores. Eles não decidiram pela aquisição da Selenium, ou que essa operação fosse efetivada pela subsidiária brasileira, tampouco que fosse realizada a incorporação da investidora pela investida, participaram de tais atos na condição de meros mandatários de poderes conferidos por procuração ou pelos órgãos societários das empresas.

Os Recorrentes indicam como prova do alegado o instrumento encaminhado aos administradores Srs. Fábio Floriam e Rodrigo Rihl Kniest denominado “Authorization to act as managers and attorneys in fact in Brazil”, datado de 25 de maio de 2010, anexado à Impugnação. Os Recorrentes informam que acostarão tradução juramentada do referido documento com brevidade, em atenção ao princípio da verdade material.

O referido documento trata da “*Autorização para atuação como procuradores no Brasil*” e estabelece como serão providas as instruções e autorizações para atuação pelos Srs. Fábio Floriani e Rodrigo Rihl Kniest.

O mesmo instrumento delimita exatamente quais devem ser os atos executados pelos Srs. Fábio Floriani e Rodrigo Rihl Kniest nas condições de procuradores e administradores das empresas relacionadas ao Grupo Harman International.

Desses documentos, argumentam que se pode observar que os Recorrentes participaram de atos relacionados à operação societária fiscalizada nos estritos limites dos mandatos (sentido amplo) que lhe foram outorgados pelas empresas vinculadas ao Grupo Harman International, de forma que, não resta possível sua responsabilização pelo art. 135, III, do CTN.

Assim, por todo o exposto nesta análise, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

Fl. 26 do Acórdão n.º 1401-003.185 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.722801/2016-67

## Voto Vencedor

Claudio de Andrade Camerano - Redator Designado.

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se à manutenção do **lançamento de IRPJ** e de **CSLL**, naquilo que se refere à amortização do ágio sem respaldo legal. Neste item, por maioria de votos (voto de qualidade), foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso, com exceção da redução do lucro líquido por **exclusões indevidas** (AC 2011) e por **ajustes do RTT indevidos** (AC 2012 e 2013), objeto deste voto vencedor.

A questão a ser enfrentada é verificar se há embasamento legal para a Interessada deduzir, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização de ágio registrado em sua contabilidade, decorrente de operações que culminaram com a transferência à Fiscalizada, por meio de **incorporação**, de ativo que continha o registro de **ágio**.

A Relatora discorreu acerca da legislação que rege o tema, destacando que a amortização do ágio e consequente dedução fiscal foi feita de acordo com os requisitos legais previstos, entendimento do qual, *data vênia*, discordo. Necessário, portanto, verificarmos as operações que regeram o surgimento do ágio, que foi objeto de amortização com reflexos tributários no IRPJ e na CSLL.

Em nenhum momento do **RELATÓRIO FISCAL** se faz alguma alusão à “ágio interno” ou algo do gênero. O que encontramos no citado relatório, e afirmado de maneira enfática no mesmo é que a operação societária teria envolvido uma **empresa veículo**, que esta é que teria gerado toda a celeuma e provocado, além de outras questões, o imbróglgio posto nos autos.

Do **RELATÓRIO FISCAL**, percebe-se facilmente que estamos diante de caso relativo à aquisição de participação societária (com **ágio**), seguido de incorporação entre as empresas envolvidas, tendo-se constatado neste cenário, segundo a autoridade fiscal, a figura da já conhecida e assim chamada por grande parte da doutrina de **empresa veículo**.

Em vários julgados envolvendo esta questão específica, em que tive a oportunidade de participar ora como Relator ora como julgador, tem-se normalmente a seguinte situação: a aquisição de um investimento com reconhecimento de **ágio**, que, posteriormente, é transferido e aproveitado (fiscalmente, por incorporação), ora entre empresas ligadas, ora entre empresas sem ligação societária comum, mas por meio de utilização de **empresa veículo**, o que, na **maioria** dos casos vistos, vem a subverter, de maneira primária, a norma tributária que rege o assunto.

De se ver, então, se estamos diante do caso exposto pela Fiscalização.

Informa a autoridade autuante no **Relatório Fiscal**, que na empresa fiscalizada **Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda** (antes denominada de Eletrônica

Selenium S.A) encontra-se o registro, por meio de exclusão no LALUR (nos anos calendário de 2011, 2012 e 2013) de **amortização de ágio** sobre investimentos, decorrente de ativo que constava, conforme relatoriado, na empresa Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda. (homônima da Recorrente que, para facilitar o entendimento, seguimos a denominação cunhada pela autoridade autuante, então de **Harman Intermediária**), então incorporada pela Recorrente.

As amortizações do ágio declarado e amortizado pela Recorrente nos anos calendário de 2011, 2012 e 2013 reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em cada ano, em **R\$ 10.842.617,07**, conforme consta no RELATÓRIO FISCAL, **item 6.1.11. Redução do Lucro Líquido por Exclusões Indevidas (AC 2011)** e **item 6.1.2 Redução do Lucro Líquido por Ajustes do RTT Indevidos (AC 2012 e 2013)**.

Que transações foram estas que houveram com a **Harman Intermediária**, então incorporada pela Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda., ora Recorrente, que lhe permitiram o registro de amortizações desta **natureza**?

Já vimos, conforme relatoriado, que tratou-se de contabilização de amortização de ágio e que apareceu por força de uma **incorporação** em uma empresa, a **Harman Intermediária**, que mantinha em seu ativo o investimento adquirido com ágio.

E como este ágio lá na empresa **Harman Intermediária** foi originado?

De se ver.

Conforme consta no **Relatório Fiscal**, o Grupo Harman, capitaneado pelas estrangeiras, a holding americana Harman Professional Inc. e a holding holandesa, a Wild Mountain Holding BV, adquiriram uma empresa (Messina Participações Ltda.) existente no Brasil, que, posteriormente passou a se denominar Harman do Brasil Indústria e Participações Ltda. (**Harman Intermediária**) e que esta teria servido apenas de “*intermediária para receber o aporte de recursos vindo do exterior para aquisição das ações da Selenium com ágio...*”

A empresa **Eletrônica Selenium S.A** (atual Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda., ora Recorrente) era a empresa objeto de aquisição pelo Grupo Harman, que, no caso, foi adquirida pela **Harman Intermediária**, a qual recebeu um aporte de capital das holdings estrangeiras no total de R\$ 116.056.940,00, por meio de recursos vindo, portanto, do exterior, possibilitando, assim, o pagamento aos acionistas vendedores pessoas físicas.

Com esta aquisição, com pagamento de **ágio**, a **Harman Intermediária**, tendo como sócias duas holdings estrangeiras do Grupo Harman, passou a ter o controle direto da Eletrônica Selenium S.A,

Oportuno trazer excerto do Relatório Fiscal:

3º) 01/06/2010 : É formalizado o Contrato de Compra e Venda de Ações da Selenium, tendo de um lado a Harman Intermediária como compradora e a Harman International como Garantidora; de outro, os Acionistas como vendedores. Conforme acordado, a Harman Intermediária procedeu ao pagamento de 85% do valor negociado e assumiu o restante da dívida a ser quitada no prazo de 12 meses. O preço total acertado foi de R\$ 137.030.000,00,

sendo pago no ato da assinatura a quantia de R\$ 116.030.000,00, restando um saldo de R\$ 21.000.000,00, com R\$ 3.000.000,00 deste pendente de decisão judicial sobre assunto tributário relacionado ao ICMS (esta última parcela acabou não sendo paga).

O Balanço Patrimonial levantado na Selenium em 31/05/2010 apontou um Patrimônio Líquido de R\$ 25.603.829,00. Na contabilidade da Harman Intermediária, na data de 01/06/2010, foi registrado 25,3 milhões de Investimento + 77,9 mi de Ágio + 6,6 mi de Imobilizado Valor Justo + 25,1 mi de Intangível. Em ajustes contábeis de 30/09/2010, todas as três últimas rubricas passaram a ter tratamento de Ágio.

Em 30 de novembro de 2010, a **Harman Intermediária** foi incorporada pela investida (sua controlada), a Eletrônica Selenium (Recorrente), naquilo que se denomina de incorporação reversa, ocasião em que a incorporadora tem sua denominação social alterada para **Harman do Brasil Indústria e Participações Ltda.**(Recorrente).

Novamente, excertos do Relatório Fiscal:

6º) Depois de 30 / 11 /2010 : O organograma societário permaneceu da forma apresentada acima. Por ocasião da incorporação, Harman do Brasil reconheceu no seu Ativo/Investimentos um ágio de R\$ 109.680.808,71 trazido no acervo da Incorporada. Após ajustes, lançados durante o ano de 2011 o referido valor passou a ser de R\$ 108.426.170,65. A partir de 01/01/2011 este ágio começou a ser amortizado para fins fiscais à razão de 1/120 ao mês, resultando numa redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL de R\$ 10.842.617,04 em cada ano fiscalizado.

A autoridade autuante destacou uma série de fatos/situações que a levou a concluir pela constatação de que a empresa **Harman Intermediária** serviu apenas para possibilitar a amortização do ágio nos termos do art.386 do RIR/99, ou seja, que se estaria diante de uma empresa **veículo**, assim denominada pela jurisprudência/doutrina como aquelas empresas que são constituídas exclusivamente para permitir a utilização do benefício fiscal contido naquele artigo. Tais empresas nestas condições só serviriam para *conduzir* o investimento adquirido com ágio, por meio de uma incorporação (no caso), o que, segundo os mentores desta operação societária, daria o devido respaldo legal para a questionada amortização do ágio.

A autoridade autuante concluiu que a empresa **Harman Intermediária** foi apenas uma empresa **veículo** e que, na realidade, o real adquirente da RECORRENTE (fiscalizada) foi o Grupo internacional Harman.

Portanto, **aí está o fundamento central da glosa** operada pela Autoridade Fiscal: o aproveitamento legítimo da despesa de amortização pressupõe a conjunção patrimonial entre a investidora que pagou o ágio, e a investida que irá gerar os lucros que justificaram o pagamento do ágio; mas, no presente caso, como a incorporação que foi formalizada pelos agentes envolveu pessoa jurídica que não a verdadeira adquirente, esse evento patrimonial não deve possuir eficácia perante a Fazenda Pública.

Assim, resta claro que a Autoridade Fiscal desconsiderou a incorporação que foi formalizada pelos agentes. Nesse sentido, a Autoridade Fiscal registrou que, para fins tributários, reorganizações societárias devem conter alguma substância econômica e propósito negocial.

Nesse específico caso, a Autoridade Fiscal afirmou que "*a Harman Intermediária foi uma figura estranha no negócio protagonizado pela Harman International e Grupo Selenium. A constituição, sob aspecto formal, dessa empresa veículo tentou dar aparência de que seria a verdadeira adquirente das ações da Selenium, porém, está demonstrado que isso não passou de ficção na busca de benefício tributário ilegal.*"

A convicção da autoridade autuante está associada a um conjunto de situações e fatos:

- o Contrato de Compra e Venda de Ações (**item 2.1**), tinha como garantidora a Harman International, e foi redigido em inglês, com cláusula de apenas este contrato no idioma inglês seria tido como válido, no caso de eventuais litígios entre as partes; se é um negócio entre empresas brasileiras, deve ser observado e valer o que consta no art.224 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil Brasileiro:

#### *TÍTULO V*

##### *Da Prova*

*(...)*

*Art. 224. Os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português*

*para ter efeitos legais no País.*

- ainda, no contrato continha cláusula que que faz menção a um “Termo de Confidencialidade” datado lá de 2006, então desde aquela época a Harman International era a cia líder e frente das negociações;

- ainda, no contrato continha várias citações em diversas cláusulas acerca de uma Carta de Divulgação, sendo intimada a Recorrente para sua apresentação, mas não se conseguiu obtê-la; referida Carta continha disposições acerca dos valores transacionados, e conforme cláusula 2.03 pode-se deduzir que foi confeccionada antes do Contrato (item 2.1.3 Carta de Divulgação, do Relatório Fiscal);

- ainda, durante a ação fiscal, foi entregue um documento “Carta de Intenções” traduzido de **Disclosure Letter**, encaminhado por Harman International para Consultoria Koliver, em março de 2010, onde reafirmou-se a venda pactuada com os vendedores pessoas físicas; nas palavras do autuante:

Esta Carta, como o próprio nome sugere, trata de intenções e não é definitiva. Mas não são meras intenções difusas, são declarações de propósitos concretos baseados em estudos e negociações de longo prazo. Todas as partes até então envolvidas no negócio assinam o documento. Do lado proponente figura apenas a sociedade Harman International.

Cabe lembrar que, no período de tramitação dessa Carta, a Harman Intermediária não existia. Havia apenas o CNPJ como Messina Participações em um escritório de advocacia no Rio de Janeiro.

- que o negócio pactuado no Brasil foi devidamente anunciado nos EUA, em abril de 2010:

*Harman Announces Agreement to Acquire Eletrônica Selenium of Brazil*

*STAMFORD, CT – Harman International (HARMAN) (NYSE:HAR), the global premium audio and infotainment group, said today that it has reached an agreement in principle to acquire Eletrônica Selenium S/A of Nova Santa Rita, Brazil, a leading provider of professional and consumer audio solutions. The deal is subject to final documentation and is expected to close within four to six weeks.*

*Em tradução livre:*

*29 de Abril de 2010*

*Harman Anuncia Acordo para Aquisição da Eletrônica Selenium do Brasil*

*STAMFORD, CT – Harman International (HARMAN) (NYSE:HAR), grupo global de áudio premium e infotainment, disse hoje que chegou a um princípio de acordo para adquirir a Eletrônica Selenium S/A de Nova Santa Rita, Brasil, uma provedora líder em soluções de áudios profissionais e de consumo. O acordo está sujeito a documentação final e deverá ser concluído dentro de quatro a seis semanas.*

- conclui o autuante:

*Conforme anúncio, a operação ainda estava pendente de documentação final. Extrai-se daí que dentre essas formalidades finais estaria inclusa a implementação do planejamento tributário aqui no Brasil. Como já exposto, a Harman Intermediária foi formalmente constituída apenas em 11/05/2010, portanto após o referido anúncio nos EUA. De fevereiro até início de maio/2010, existia apenas um CNPJ com nome de Messina Participações.*

A seguir destacamos, extraídos do **Relatório Fiscal, item 2.2.4 Características da Harman Intermediária**:

- que a Harman Intermediária foi figura estranha no negócio, totalmente protagonizado por **Harman International Industries Incorporated** (Harman International), empresa americana que conduziu as negociações junto ao Grupo Selenium; que Harman Intermediária seria uma sociedade sem qualquer propósito comercial afora a busca de vantagem fiscal;

- A Harman Intermediária não apresentou qualquer atividade operacional no período compreendido entre a sua constituição e capitalização, não há registro de empregados, que apesar de nomear administradores e prever uma remuneração, não houve pagamento a este título; livros Diários sem registro na Junta Comercial, além de registros contraditórios na contabilização do ágio, então dividido em três rubricas, primeiramente baseado em dois laudos, depois houve a unificação do ágio, então com fundamento em laudo de rentabilidade futura;

Novamente, excertos do Relatório Fiscal:

*Então, não temos uma ou outra inconsistência durante a curta vida da Harman Intermediária, mas um conjunto de fatos atípicos para uma sociedade minimamente organizada. Como exposto, a Harman Intermediária foi constituída a partir de um CNPJ de prateleira, não possuía sede, não tinha despesas de manutenção, não possuía empregados, nem remunerava seus administradores, e ainda, seus registros contábeis seguiram práticas contraditórias em uma escrituração que não observou as devidas formalidades.*

*Os fatos acima são o claro reflexo de uma sociedade que nasceu com data de validade para ser extinta. O objetivo primordial em nenhum momento foi o de permanecer como uma empresa de participação, no controle da Selenium, mas o de carrear o ágio para dentro da investida. Sendo esta a finalidade principal da empresa veículo, somada à certeza de sua imediata extinção, muitos quesitos, que seriam tratados com atenção por uma pessoa jurídica com ânimo definitivo, simplesmente são ignorados nesse quadro.*

Ainda com a palavra, a autoridade autuante:

#### **4. Amortização do Ágio para fins fiscais na Harman**

*Em 30/11/2010 foi formalizada a incorporação reversa, com isso o ágio migrou do acervo patrimonial da Harman Intermediária para a ainda Eletrônica Selenium. Nesse mesmo ato a Selenium passou a adotar a denominação social atual (Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda), até então usada pela incorporada. A alteração do tipo societário de S.A para Ltda já tinha sido implementada em 30/06/2010. Os atos societários que formalizaram a incorporação em comento são juntados à fls. 430/432 - 607/622.*

Após transcrever o artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, destaca:

*No presente caso, conforme amplamente exposto, a real adquirente da participação societária na então Selenium foi a Harman International, a qual fez o aporte financeiro por intermédio da Holding Holandesa mormente e da Holding Americana de forma minoritária. Foram estas duas Holdings estrangeiras que desde a origem tiveram o controle da Selenium. Num primeiro momento, sob aspecto formal, de maneira indireta, e depois da incorporação reversa com vinculação direta.*

*Materialmente, pelos elementos citados neste relatório, não resta dúvida que a aquisição das ações da Selenium foi realizada por um Grupo Empresarial estrangeiro. A participação de sociedade constituída no Brasil, com uso de um CNPJ de prateleira, não passou de mera formalidade na tentativa de dar validade a um ágio que poderia ser reconhecido apenas no exterior.*

*Como se vê a Lei exige que ocorra, necessariamente, a confusão patrimonial entre investida e investidora, com a migração do patrimônio para uma ou para outra. Ou seja, o investimento deve ser extinto para que se possa amortizar fiscalmente o ágio.*

*No caso concreto, o investimento continuou existindo. A real investidora permaneceu no controle da Investida. O que ocorreu foi a extinção de sociedade intermediária que detinha apenas participação formal.*

*Portanto, os atos societários em comento não são suficientes ao atendimento dos requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.*

*Com base nisso os referidos montantes anuais não podem ser aceitos como exclusões do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, como ajustes de RTT ou como despesas operacionais. Em resumo, incabível qualquer forma de dedutibilidade para fins fiscais.*

Em resumo, a incorporação que foi formalizada pelos agentes foi desconsiderada pela Autoridade Fiscal porque, segundo seu entendimento, envolveu a empresa HARMAN INTERMEDIÁRIA, que não é a verdadeira adquirente da Contribuinte (RECORRENTE). Ainda segundo a Autoridade Fiscal, no presente caso, a HARMAN INTERMEDIÁRIA funcionou como uma "**empresa veículo**". Essa conclusão, que ora se repete, encontra-se sintetizada no seguinte parágrafo do Relatório Fiscal:

*[...]. O objetivo primordial em nenhum momento foi o de permanecer como uma empresa de participação, no controle da Selenium, mas o de carrear o ágio para dentro da investida. Sendo esta a finalidade principal da **empresa veículo**, somada à certeza de sua imediata extinção, muitos quesitos, que seriam tratados com atenção por uma pessoa jurídica com ânimo definitivo, simplesmente são ignorados nesse quadro.*

Portanto, em síntese, como a Autoridade Fiscal desconsiderou a participação da HARMAN INTERMEDIÁRIA nos eventos em questão, ela concluiu que "*os atos societários em comento não são suficientes ao atendimento dos requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.*"

De seu lado, a Recorrente discorda das conclusões da Autoridade Fiscal, ratificada pela instância de piso. Em resumo, assim se manifestou:

No item A.1 – Da Subsidiária Brasileira Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda. (CNPJ nº 11.543.406\0001-37) - Ausência de simulação, a Recorrente discorre sobre aspectos referentes à decisão de piso, onde foi mencionado que teria havido simulação e emprego de empresa veículo (que entende não ser vedada pela legislação, traz ementas de julgados do CARF); afirma que suas operações societárias são válidas e eficazes, tendo sido realizadas em consonância com a legislação de regência, que a aquisição da Selenium desenvolveu-se através da negociação com oito acionistas detentores da totalidade das ações da empresa e que era necessário a concentração dos recursos em uma empresa brasileira.

No **item A.2 – Sobre a Fundamentação Econômica do Ágio Apurado e da Possibilidade Legal de sua Amortização pela Impugnante**, discorre longamente sobre os laudos apresentados, para concluir que o ágio pago está fundado em expectativa de rentabilidade futura.

No **item A.3 – Ágio Objeto do Laudo de Imobilizado e Intangível – Reconhecimento pelo Agente Fiscal**, a Recorrente requereu na hipótese de não se reconhecer o direito da Impugnante à amortização da integralidade do ágio contestado pela Fiscalização, deve-se reconhecer o direito à amortização do ágio no valor de R\$ 77.958.808,71, conforme referido pelo próprio Agente Fiscal.

Ante o exposto e trazido do **Relatório Fiscal** e ora reproduzido, a incorporação que foi formalizada pelos agentes foi desconsiderada pela Autoridade Fiscal porque, segundo seu entendimento, envolveu a empresa HARMAN INTERMEDIÁRIA, que não é a verdadeira adquirente da Contribuinte (RECORRENTE). Ainda segundo a Autoridade Fiscal, no presente caso, a HARMAN INTERMEDIÁRIA funcionou como uma "**empresa veículo**". Essa conclusão, que ora se repete, encontra-se sintetizada no seguinte parágrafo do **Relatório Fiscal**:

*[...]. O objetivo primordial em nenhum momento foi o de permanecer como uma empresa de participação, no controle da Selenium, mas o de carrear o ágio para dentro da investida. Sendo esta a finalidade principal da **empresa veículo**, somada à certeza de sua imediata extinção, muitos quesitos, que seriam tratados com atenção por uma pessoa jurídica com ânimo definitivo, simplesmente são ignorados nesse quadro.*

Aqui reside a parte mais contundente de toda a estória, que dá razão e credibilidade ao lançamento tributário (glosa de exclusões indevidas do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, como ajustes de RTT ou como despesas operacionais - amortização de ágio).

A minha concordância ao lançamento tributário repousa naquelas fundamentações apontadas pela autoridade autuante e descritas linhas atrás.

Até a aquisição das ações da Eletronica Selenium (Recorrente), o **ágio** daí surgido não provocava nenhum efeito tributário, uma vez que as contrapartidas da amortização do ágio não são computadas na determinação do lucro real, conforme disposto no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 (eventual alienação do investimento adquirido).

Após a incorporação da Harman do Brasil Indústria e Participações (aqui denominada de **Harman Intermediária**) pela Recorrente, é que começam as divergências entre as partes, a Fazenda e a Recorrente (incorporadora).

### **Uso de empresa-veículo**

No presente caso, a única função da empresa **Harman Intermediária**, no conjunto de operações realizadas, foi permitir a amortização de ágio pela RECORRENTE, sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa.

Aliás, não se pode nem dizer que há, de fato, uma incorporação: a investidora (Harman Intermediária) não tem ativo algum, a não ser o ágio a ser amortizado. Os livros contábeis e o Balanço da empresa Harman Intermediária vão conter o que? Ambos, certamente, refletem apenas operações com a Recorrente: registros referentes ao investimento com ágio na fiscalizada e sua respectiva incorporação pela mesma. Eventuais registros de valores **imateriais** de despesas ou de outra natureza revelam-se irrelevantes.

Neste tópico, a Recorrente alegou que era necessário uma empresa brasileira, uma vez que a aquisição da **Selenium** desenvolveu-se através da negociação com oito acionistas detentores da totalidade das ações da empresa, sendo necessária a concentração dos recursos em uma empresa brasileira.

Assim não vejo, mas até se poderia, como se fez, utilizar uma empresa brasileira na negociação, mas daí a legitimar os desdobramentos posteriores conforme relatoriado, temos uma diferença enorme.

Veja que pelo Contrato de Compra e Venda das Ações (**tendo a Harman International Industries, Incorporated como Garantidora**), a Compradora entregará aos Vendedores (oito pessoas físicas) e por conta e ordem deles à duas empresas ali nominadas, uma importância de R\$ 116.030.000,00 em dinheiro por meio de transferência eletrônica. Ainda, pelo referido Contrato nomeou-se uma pessoa para atuar como “Representante dos Vendedores”, ou seja, de todos eles, e a todas as questões contratuais.

Ora, precisa-se de uma empresa aqui no Brasil só para isto? Evidentemente que tal *necessidade* não pode, isoladamente, servir como justificativa (propósito negocial) à existência da empresa, então considerada pela autoridade fiscal como uma empresa **veículo**.

Reitero, a posição adotada pela Fiscalização está correta, tendo seguido adequadamente os comandos legais que impedem a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio nos termos em que moldado pela Recorrente.

Uma empresa funcionará como **veículo** em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extratributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de ter duração efêmera ou não, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como **veículo** em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extratributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extratributário para ela receber e repassar recursos.

No caso dos autos, essa empresa veículo ou de passagem (Harman Intermediária), por sua vez, ao adquirir as ações com ágio, registrando-as em investimentos, aquisição efetivada por meio de recursos, como vimos, enviados pelo Grupo Harman do exterior, em aporte de capital (sua controladora eram as holdings estrangeiras do Grupo), foi, posteriormente, incorporada por sua investida (Recorrente), a qual considerou, indevidamente, a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **em uma interpretação totalmente equivocada do art.386 do RIR/99**.

Neste sentido, a adequada e legítima conclusão fiscal:

*No presente caso, conforme amplamente exposto, a real adquirente da participação societária na então Selenium foi a Harman International, a qual fez o aporte financeiro por intermédio da Holding Holandesa mormente e da Holding Americana de forma minoritária.*

*Foram estas duas Holdings estrangeiras que desde a origem tiveram o controle da Selenium. Num primeiro momento, sob aspecto formal, de maneira indireta, e depois da incorporação reversa com vinculação direta.*

*Materialmente, pelos elementos citados neste relatório, não resta dúvida que a aquisição das ações da Selenium foi realizada por um Grupo Empresarial estrangeiro. A participação de sociedade constituída no Brasil, com uso de um CNPJ de prateleira, não passou de mera formalidade na tentativa de dar validade a um ágio que poderia ser reconhecido apenas no exterior.*

Então, na busca de alternativa no sentido de se conseguir a dedução fiscal do ágio, como já evidenciado no Relatório Fiscal, o grupo pensou em outra possibilidade (a utilização de **empresa veículo**), que permitisse abater, fiscalmente, aquele ágio legitimamente gerado, mas, como vimos, tratou-se de uma interpretação distorcida da legislação tributária e societária.

**O Passo Final: o “achado” do disposto no art.386 do RIR/99**

Daí, as empresas perceberam que para se valer da outra possibilidade legal (além da alienação, que não interessava) para a amortização deste ágio, era necessário utilizar-se dos institutos de **incorporação, fusão** ou **cisão**, não necessariamente nesta ordem e poderia ser qualquer um deles. E, outro atrativo, não se precisava desfazer da participação societária, bastava que ela ora figurasse em balanço de uma empresa ligada, o que era efetivado por meio de operações entre as empresas ligadas ou a criação de uma empresa veículo, até que, enfim, retornasse à empresa (operacional/lucrativa) que ansiava pela amortização do ágio, no caso a Autuada, no sentido de reduzir seus lucros.

Então, promoveu-se a **incorporação** da empresa **Harman Intermediária**, sendo transferido à Autuada o ativo onde constava o investimento com ágio, que nada mais é do que o *ágio* surgido da valorização/aquisição do patrimônio da....Autuada!

Foi o que fizeram, se agarraram a possibilidade legal que permite a dedução, para fins fiscais, da amortização de ágio, que vamos encontrar no art.386 do RIR/99 e aí foi cometido o grande erro.

Assim, e apenas para poder valer-se da norma de dedutibilidade do ágio na aquisição de investimentos, prevista no art. 8º da Lei no 9.532/97, o **Grupo Harman internacional** utilizou-se de uma empresa controlada, constituída ou utilizada exclusivamente para este fim, o que não se pode aceitar como situação que pudesse se encaixar no disposto no art.386 do RIR/99, pois foge totalmente da finalidade daquela norma, como já mostramos.

De fato, quando considerados isoladamente, são lícitos os negócios ora analisados, praticados pelo Grupo HARMAN. No entanto, quando considerados em conjunto, fica evidente que a estratégia como um todo produziu um resultado exatamente igual ao que se obteria caso a aquisição tivesse sido realizada diretamente pela “dona do dinheiro”, a HARMAN INTERNATIONAL. A única diferença é, justamente, a criação da possibilidade de prontamente iniciar o aproveitamento do ágio pago na aquisição.

Neste ponto, pergunta-se: que propósito comercial houve nesse conjunto de operações societárias, desde a capitalização da **Harman Intermediária** até a sua incorporação? Ao meu sentir, nenhum, a não ser a geração da possibilidade de se aproveitar do benefício fiscal previsto no inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Da mesma forma, pergunta-se: por que a HARMAN INTERNATIONAL não efetuou a aquisição diretamente, como de fato era sua intenção devidamente retratada pelo aporte do dinheiro e pelo controle direto verificado na

situação final? Exatamente porque, caso assim o fizesse, ficaria impedida de prontamente se aproveitar do ágio.

Como restou demonstrado, a controladora no exterior realizou uma expressiva capitalização na sua controlada no Brasil, para CINCO meses após a aquisição das ações, providenciar a sua extinção por meio de uma incorporação, não sem antes utilizá-la para adquirir uma participação societária com ágio e realizar uma série de atos encadeados para o fim de forçar o início imediato do aproveitamento desse ágio.

No presente caso, nota-se claramente que o Grupo HARMAN transformou uma aquisição de participação societária (que se daria diretamente pela pessoa jurídica norte-americana) em uma sequência de operações estruturadas com a finalidade única de obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Ao invés de a HARMAN INTERNATIONAL realizar uma aquisição direta de participação na Autuada, preferiu-se a utilização de uma sociedade (a HARMAN INTERMEDIÁRIA) apenas para o fim de possibilitar a antecipação do aproveitamento do ágio pela fiscalizada.

### **Da Jurisprudência Administrativa**

A Interessada reproduz excertos/ementas de diversos casos julgados pelo CARF, segundo os quais as amortizações de ágio seriam dedutíveis em situações parecidas com a dos autos, em seu entendimento.

De se reconhecer que reorganizações societárias envolvendo aquisições de participações societárias com surgimento de ágio, suscita, sim, entendimentos nem sempre unânimes, seja em decisões administrativas do CARF, seja em correntes doutrinárias.

Cumprido considerar que o art. 100, inc. II, do Código Tributário Nacional, dispõe que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de direito tributário, como normas complementares das chamadas fontes primárias, quando a lei lhes atribuir eficácia normativa.

Os acórdãos do CARF podem constituir precedentes na uniformização da jurisprudência, sem, entretanto, na ausência de súmula vinculante, subordinar suas diversas turmas de julgamento a um eventual e reiterado entendimento acerca da matéria, que não é o caso.

Portanto, sem propósito arrimar razões de discordância em excertos de acórdãos do CARF, que são eficazes apenas em relação à matéria circunscrita nos autos do processo respectivo em que foram proferidos.

Portanto, só me resta partilhar da conclusão do **Relatório Fiscal**:

#### ***6.1 Infrações Tributárias***

*Embora materialmente os valores que reduziram as bases tributáveis aqui tratadas tenham a mesma origem em todos os anos-calendário sob análise, a forma adotada pelo contribuinte para aproveitamento dessas exclusões foi uma para 2011 e outra para 2012 e 2013.*

*Em função deste aspecto formal distinto, estamos segregando aqui também em infrações distintas.*

#### *6.1.1 Redução do Lucro Líquido por Exclusões Indevidas (AC 2011)*

*No ano-calendário de 2011 a Harman inseriu mês a mês, no Lalur e no Demonstrativo de Apuração da BC da CSLL, valores de exclusões de R\$ 903.551,42, atingindo a soma de R\$ 10.842.617,07 ao final do período.*

*Na DIPJ, o total acima constou como exclusão do lucro líquido na linha “Outras Exclusões”, das fichas 09A – Demonstração do Lucro Real e 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Como a amortização fiscal do ágio em voga foi considerada ilegal, as citadas exclusões são glosadas de ofício, originando nova apuração de IRPJ e de CSLL.*

#### *6.1.2 Redução do Lucro Líquido por Ajustes do RTT Indevidos (AC 2012 e 2013)*

*No anos-calendário de 2012 e 2013 a Harman inseriu mês a mês, no Lalur e no Demonstrativo de Apuração da BC da CSLL, valores de exclusões de R\$ 903.551,42, atingindo a soma de R\$ 10.842.617,07 ao final de cada período*

*Nesses dois AC a Fiscalizada procedeu à escrituração contábil de amortização do ágio no Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT pelos mesmos valores mensais constantes do Lalur, sendo o total de cada ano levado a resultado naquela escrita.*

*Refletindo a contabilização de FCONT, nas DIPJs AC 2012 e AC 2013, o total de amortização do Ágio constou como outras despesas na linha “Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval PL-Incorp., Fusão, Cisão” - Ficha 07A Demonstração Resultado Critérios 31.12.2007. Também figurou nas Fichas Ficha 09-A e 17 como Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT.*

*Como a amortização fiscal do ágio em voga foi considerada ilegal e não pode ser aceita como despesa operacional, são indevidas as amortizações inseridas no FCONT, e conseqüentemente os correspondentes ajustes do Regime Tributário de Transição – RTT inseridos nas DIPJs. Assim os citados ajustes são glosados de ofício, originando novas apurações de IRPJ e de CSLL.*

Outras questões trazidas no Recurso Voluntário foram conduzidas para explicar a inexistência de **simulação**, uma vez que no Relatório Fiscal – **Item 6.3 Multa de Ofício – 150%**, a autoridade autuante, ao justificar a aplicação da qualificação da multa de ofício afirmou que teria ocorrido uma “*arquitetura simulatória*”, que tudo teria ocorrido “*...com a finalidade de reduzir a carga tributária de forma ilegal, todas as partes citadas concordaram em manter a simulação e a amortização indevida do ágio, aceitando participar da evidente fraude fiscal. Assim, a multa de ofício será aplicada em dobro, nos termos da lei.*”

Creio que não se precisa entrar neste debate, uma vez que a própria Relatora do voto vencido já havia retirado, em seu voto, a qualificação da multa de ofício, decisão que foi acompanhada de forma unânime por todos os Conselheiros.

### **Da contabilização do ágio e laudos de avaliação**

Eventuais desacertos entre a contabilização do ágio com os laudos de avaliação, de informações desconstruídas por parte da Recorrente, então mencionados no **Relatório Fiscal**, entendo que não cabe aqui entrar de maneira contundente nesta discussão, até porque, como relatoriado e do voto que ora se profere, a questão central litigiosa já foi devidamente depurada, em face do que foi considerado no Auto de Infração.

Estamos aqui tratando de glosa de exclusões **indevidas** e de ajustes **indevidos** no **RTT**, decorrentes de amortizações de ágio. O Auto de infração é bem claro quanto à natureza da infração apontada e, caso a autoridade autuante quisesse separar a infração constatada, em (i) amortização indevida de ágio e (ii) glosa de valores que não poderiam compor o valor do ágio, poderia até tê-lo feito e teríamos duas situações distintas, mas assim não preferiu fazer, apesar de todo os comentários e análises que expos no **item 2.2.1 Registros Contábeis na Harman Intermediária, item 2.2.2 Normas Fiscais e Contábeis sobre o Registro de Ágio e item 2.2.3 Laudos elaborados por Ernst & Young**.

Apesar de a autoridade autuante fazer menção em sua conclusão no **Relatório Fiscal**, acerca de a Recorrente incluir na composição do ágio rubricas que dele não poderiam fazer parte, o fato é que a autuação, como fartamente demonstrado, encontra-se amparada nos arts 7º e 8º da Lei nº 9.532 de 1997.

De se repetir seu texto final e conclusivo:

#### *5. Conclusões sobre a Indevida Amortização do Ágio*

*Com base em todos os elementos apresentados nesse processo, os quais constituem prova documental ou indiciária, chegamos às seguintes conclusões:*

*I – O ágio de R\$ 108.426.170,65, considerado pela Harman como um sobrepreço fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, não pode ser amortizado para fins fiscais, uma vez que a operação societária de incorporação da então controladora não atendeu ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.*

*II – A Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda – CNPJ 11.543.406/0001-37 (aqui chamada de Harman Intermediária) tratava-se de empresa veículo para a aquisição da participação societária, sem propósito negocial, tendo sido criada e interposta na relação entre real adquirente e vendedores das ações da Eletrônica Selenium com a finalidade de gerar aparente legalidade no Brasil a um ágio que foi pago por Grupo Empresarial estrangeiro e somente poderia ser reconhecido no exterior.*

*III – Na arquitetura formal montada pela Harman (aqui desconsiderada em sua totalidade), houve ainda extrapolação no tratamento contábil e fiscal do ágio em referência, pois, a partir de decisão sem fundamento legal ou normativo, passou a tratar três rubricas distintas (valor de imobilizado, valor de intangível e rentabilidade futura) como se tivessem um único embasamento em rentabilidade futura. Assim, mesmo que esse ágio pudesse ser aceito para fins fiscais, a parcela relativa a este enquadramento seria apenas de R\$ 77.958.808,71, conforme registros contábeis iniciais na Harman Intermediária.*

*Dessa forma, com base em todo o disposto ao longo deste relatório, resumido nas conclusões acima o aproveitamento fiscal do ágio em comento está sendo afastado em sua integralidade.*

### **Da Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Oportuno reproduzir excertos do decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada no dia 4 de outubro de 2017, no julgamento de Recurso Especial interposto no processo n.º 16561.720133/2013-11, e de cuja ementa se extrai o seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei n.º 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.

II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.

IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei n.º 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995.

(destaques acrescidos)

Ante o exposto, há que ser referendada a conclusão da Autoridade Fiscal no que se refere à glosa da amortização do ágio, então debatido na apreciação do lançamento do IRPJ, também quanto à CSLL.

### **Conclusão**

O presente voto, portanto, é por **negar provimento** ao recurso em relação à dedutibilidade das despesas com ágio.

(assinado digitalmente)

Claudio de Andrade Camerano