



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.728034/2019-82
ACÓRDÃO	1401-007.595 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HARMAN DO BRASIL INDUSTRIA ELETRONICA E PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

IRPJ. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, na sistemática do Lucro Real Anual ocorre no último instante do dia 31 de dezembro. O direito de praticar o ato de lançamento, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Hipótese em que não se encontram alcançados pela decadência os fatos geradores objeto de lançamento no auto de infração em discussão.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM.

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.

A simulação é caracterizada pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade, a intenção, desejada. Na simulação, os atos praticados pelas partes são desejados apenas na sua forma, mas materialmente objetiva-se outro resultado. Na simulação, é irrelevante que os atos formais praticados publicamente sejam lícitos, pois esse fato não influi no cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade.

INCORPORAÇÃO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio poderá amortizar o valor do ágio, cumpridos os requisitos e as condições legais. Porém, provada a ocorrência de simulação, com a demonstração de que as operações realizadas objetivaram ocultar a real intenção dos atos, é devida a glosa da amortização do ágio deduzido na base de cálculo dos tributos lançados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

CABIMENTO. Verificado comportamento que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de 150%.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO E BENS JURÍDICOS PROTEGIDOS DISTINTOS.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas e de pagamento do tributo, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário reduzindo, entretanto, o percentual da multa de ofício aplicada para 100%, conforme o disposto no art. 4º da Lei nº 14.689/2023. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário no tocante à multa isolada sobre estimativas pagas a

menor. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que lhe davam provimento.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que negou provimento à impugnação apresentada contra lançamento de IRPJ e CSLL, relativo à glosa de amortização de ágio na aquisição de investimento.

1. DA FISCALIZAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA

1.1 Dos fatos levantados pela Fiscalização e da infração identificada

Segundo o Relatório Fiscal, a fiscalizada teria se aproveitado indevidamente da amortização de ágio.

De início, a fiscalização destaca que o lançamento objeto do presente processo versa sobre os mesmos fatos que já haviam sido objeto de lançamento, para período distinto, de 2011 a 2013, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nº 11065.722801/2016-67. Já, no presente processo, constam Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, atinentes aos anos-calendário de 2014 a 2017.

Dos Fatos ocorridos

Em abril de 2010, o Grupo Societário Norte-americano Harman, com atuação na indústria de equipamentos e acessórios de som, fechou acordo para aquisição das ações do Grupo Brasileiro Selenium, que atuava no mesmo ramo de negócios. Especificamente, foram negociadas

ações da empresa Eletrônica Selenium S.A., doravante Selenium, à época uma sociedade anônima de capital fechado, cujo controle acionário era exercido diretamente por oito pessoas físicas, que detinham 100% de seu capital.

As negociações, pela parte compradora, foram comandadas pela empresa líder do Grupo, Harman International Industries, Incorporated (Harman International), empresa americana. Já, o aporte de capital oriundo do exterior foi realizado por holdings, também estrangeiras, ligadas ao mesmo Grupo Societário: (a) Wild Mountain Holding B.V., depois denominada Harman Netherlands B.V (Holding/Holding Holandesa), que aportou 116,5 milhões de Reais, e (b) Harman Professional Inc . (Holding/Holding Americana), que aportou a quantia simbólica de R\$ 1,00.

Alguns dias antes da formalização do negócio, todavia, o Grupo Harman decidiu constituir uma sociedade intermediária no Brasil, Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda – CNPJ 11.543.406/0001-37, doravante referida como “Harman Intermediária”. Essa empresa, identificada pela Fiscalização como “empresa veículo”, recebeu os recursos para cumprimento das obrigações contratuais apenas dois dias antes do fechamento da compra e o valor pago aos acionistas resultou em um ágio de mais de 100 milhões de reais.

Cinco meses após a referida aquisição, a “empresa veículo” foi incorporada por sua então controlada. A incorporadora, que fora a empresa adquirida, antiga Selenium, passou a se denominar Harman do Brasil e, a partir de janeiro de 2011, iniciou o aproveitamento, para fins fiscais, da amortização do ágio, à razão de 1/120 (cento e vinte avos) por mês.

Na análise da operação acima referida, a Fiscalização considerou os seguintes passos.

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 da Candelária nº 79 – Cobertura 01 Parte.

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.

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 pela 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.

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.

5º) 30/11/2010: Formalizada a incorporação reversa, onde a Eletrônica Selenium incorporou a sua controladora (Harman Intermediária), com a conseqüente extinção desta. Na mesma oportunidade a Eletrônica Selenium tem sua denominação social alterada para Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda.

6º) Depois de 30/11/2010: O organograma societário permaneceu constante. 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.

No entender da Fiscalização, a real adquirente teria sido o Grupo Estrangeiro, e não a “empresa veículo”, reputando como simulada a interposição da Harman Intermediária, o que impediria o aproveitamento fiscal da amortização do ágio. Além disso, entendeu que os laudos de avaliação apresentados não se prestariam para fundamentar o ágio em expectativa de rentabilidade futura, mais uma vez impedindo o aproveitamento fiscal da amortização do ágio. Por esses motivos, foi glosada a amortização do ágio, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em decorrência da glosa, por identificação de fraude e conluio, a fiscalização lançou multa qualificada, no percentual de 150%. Por fim, também, foram lançadas multas isoladas, por falta de recolhimento de adiantamentos mensais, por estimativa, com base em balancetes de suspensão ou redução.

Da Simulação Identificada pela Fiscalização

A Autoridade Fiscal entendeu que as operações societárias efetivamente realizadas consistem na aquisição de uma empresa brasileira por um grupo empresarial estrangeiro, mas que, formalmente, deu-se outro tratamento ao negócio.

O Contrato de Compra e Venda das ações da Selenium foi firmado entre seus Acionistas e a Harman Intermediária em 01/06/2010, porém no próprio Contrato são citados fatos

relacionados às negociações, ocorridos desde 2006. Entre esses fatos, foi identificada uma Carta de Intenções definindo várias premissas básicas para fechamento do negócio, inclusive preço, enviada em 01/03/2010 por Harman International para Koliver Consultoria e Participações Ltda., empresa que representava os vendedores na operação.

Para concluir que a operação teria sido fechada antes da existência da Harman Intermediária, a Fiscalização considerou cinco fatos, a seguir referidos.

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

2. 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, mas tiveram início bem antes da sua conclusão e quem negociava por parte dos compradores era a Harman International.

3. 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.

4. 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.

5. 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. 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, convenceu a fiscalização de que o negócio estaria fechado ao final de abril de 2010.

Adicionalmente, a Fiscalização identificou quatro pontos relativos à própria constituição e atuação da Harman Intermediária, que indicam sua utilização exclusivamente para obtenção de ganho tributário no Brasil, conforme a seguir.

1. 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 chamado 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 do Grupo Harman como novas sócias, que mantiveram, nesse momento, o valor de capital já existente de R\$ 500,00 e o endereço. Apenas 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.

2. 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.

3. A forma como o ágio foi contabilizado implicava originalmente a existência de expectativa de rentabilidade futura, mais valia de ativos e intangível, em separado. A Autoridade Fiscal requisitou a apresentação da documentação de suporte ao ágio. Em resposta a essa demanda a empresa apresentou um único laudo emitido por Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda., de expectativa de rentabilidade futura, pelo método do fluxo de caixa descontado.

A contribuinte inicialmente alegou que aquele documento não teria sido a base dos lançamentos contábeis. Após nova intimação, mudou de versão e afirmou que aquele seria o laudo utilizado como base aos lançamentos. Por fim, mediante nova intimação, passou a afirmar que aquele laudo serviu de suporte para lançamento do ágio com fundamento em rentabilidade futura, no montante de R\$ 77.958.808,71 e apresentou outro laudo para embasar as rubricas de mais valia do imobilizado e do intangível, no restante do valor.

Em 30/09/2010, o saldo do ágio foi aumentado, de R\$ 77.958.808,71, para R\$ 109.680.808,71, unificando as três rubricas.

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

Em resumo, a fiscalização enumera as características da Harman Intermediária que apontam para sua utilização como “empresa veículo”.

- a) Aquisição de um “CNPJ de prateleira”.
- b) Autorização de localização emitida pela Prefeitura não existia.
- c) Ausência de despesas de aluguel, energia elétrica, água, telefone, etc.
- d) Inexistência de empregados.
- e) Administradores nomeados sem qualquer remuneração.
- f) Livro Diário sem registro no Junta Comercial.
- g) Contradições na contabilização do ágio.

Dos fatos acima, a Fiscalização concluiu que a Harman Intermediária teria nascido com data de validade para ser extinta. O objetivo primordial em nenhum momento teria sido o de atuar como uma empresa de participação, no controle da Selenium, mas o de carrear o ágio para dentro da investida. Sendo essa a sua finalidade principal, somada à certeza de sua imediata

extinção, muitos quesitos, que seriam tratados com atenção por uma pessoa jurídica com ânimo de atuar como holding, simplesmente foram ignorados.

Das Irregularidades Identificadas pela Fiscalização nos laudos

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 ao Fisco tudo seria informado como expectativa de rentabilidade futura.

Informações extraídas do primeiro 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.
- 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, em que pese, a data do documento ser de 19/05/2010, ou seja, após a formalização da Harman Intermediária (11/05), que figurou como a formal adquirente.
- j) O faturamento dos serviços foi feito por Invoice diretamente contra a Harman International.

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, apesar de terem sido nomeados Diretores da Harman Intermediária desde sua constituição em 11/05/2010, são referidos apenas como Diretor Presidente (CEO) e Diretor Financeiro (CFO), respectivamente, do Grupo Selenium.

A partir dos dados acima elencados, a Fiscalização concluiu que teria sido 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 do objeto adquirido.

Quanto ao segundo laudo, referente ao Imobilizado e ao Intangível, somente apresentado após a terceira intimação, foram extraídas as seguintes informações.

- 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 reconhecidos 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 as 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 diretamente 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. (página 6 do laudo traduzido). O referido documento teria sido entregue em arquivo digital pela Harman International, sendo que no nome deste arquivo há referência ao ano de 2008.

Assim como no primeiro laudo, tem-se 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. A adquirente, sob aspecto formal, de uma participação societária de mais de 130 milhões em nenhum momento constou como interessada da avaliação.

Da qualificação da Multa

O percentual de multa aplicado pela Autoridade Fiscal foi de 150%, de acordo com o previsto no artigo 44, I, e § 1º da lei 9.430/96, com redação dada pela lei 11.488/2007.

Para a Fiscalização, as práticas adotadas pelo Sujeito Passivo, em concordância com as investidoras Harman International e Holdings Holandesa e Americana e de forma articulada com seus representantes legais, que também representavam a Harman Intermediária, configuraram, em tese, as hipóteses de fraude e de conluio, conceituadas nos artigos 71 a 73 da lei 4.502/64.

A Autoridade Fiscal defendeu que foi demonstrado, ao longo do Relatório Fiscal e por meio dos documentos acostados aos autos, a existência de uma arquitetura simulatória, que consistiu na criação de uma pessoa jurídica apenas sob o aspecto formal, visando dar aparente legalidade a um ágio aqui no Brasil, com conseqüente aproveitamento de amortização para fins fiscais.

A Fiscalização considerou que essa prática fraudulenta teve participação da própria Harman (Sujeito Passivo) e do Grupo Harman de forma direta por meio das Holdings investidoras,

sendo que, quem deu azo a essa arquitetura, foram os representantes legais/ procuradores dessas pessoas jurídicas. Rodrigo Rhil Kniest e Fábio Floriani, em Assembléia Geral Extraordinária da Harman, de 01/06/2010, foram eleitos, respectivamente, Diretor Presidente e Diretor Financeiro desta. Antes disso, tinham sido nomeados procuradores das Holdings Wild Mountain Holding B.V. e Harman Professional Inc. e, com base nesses mandatos, participaram ativamente da criação da Harman Intermediária onde, na alteração inicial do Contrato Social, já foram nomeados Administradores.

Portanto, 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, motivos que levaram à qualificação da multa.

Da Multa Isolada, por falta de Recolhimento de Antecipações Mensais

A Fiscalização verificou que, nos anos fiscalizados, a Contribuinte optou pela apuração Anual do IRPJ. Assim, ficou obrigada a efetuar pagamentos mensais do IRPJ e CSLL, os quais são apurados sobre bases de cálculo mensais estimadas, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430/96. Em todos os meses dos três anos em análise, as bases de cálculo estimadas para fins de mensuração do IRPJ e CSLL foram apuradas através dos Balancetes de Suspensão ou Redução, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981/1995, conforme previsão no caput do art. 2º da Lei nº 9.430/96. A forma de apuração foi declarada, na ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e na ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, nas respectivas DIPJ.

1.2 Da Impugnação e da Decisão Recorrida

Irresignada, a Fiscalizada apresentou impugnação ao lançamento, requerendo o cancelamento dos autos de infração. Porém, conforme relatado, em decisão de primeira instância, foi, por unanimidade de votos, julgada improcedente a impugnação, para manutenção integral do crédito tributário lançado de ofício.

2. Do Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de primeira instância, a atuada interpôs o presente Recurso Voluntário, requerendo:

(I) a reforma da decisão recorrida, para reconhecimento da improcedência dos Autos de Infração ou,

(II) subsidiariamente, (a) a decadência dos valores lançados referentes às competências de janeiro a novembro de 2014, (b) o direito de amortizar, pelo menos parcialmente, o montante do ágio pago, no valor reconhecido pelo Agente Fiscal, (c) o cancelamento da multa isolada, por não recolhimento de estimativas mensais e (d) a inaplicabilidade da qualificação da multa de ofício.

Após a apresentação dos fatos e fundamentos jurídicos dos autos de infração, da impugnação e da decisão de primeira instância, a recorrente passa a suas razões recursais nos termos a seguir.

A - Preliminar de Decadência

A recorrente alega a decadência dos lançamentos dos créditos calculados sobre as competências de janeiro a novembro de 2014, uma vez que a intimação da cobrança de tais valores ocorreu em 03/12/2019, tomando como fundamento a regra dos arts. 156, VII, e 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 1966). Argumenta que, com o recolhimento das antecipações mensais, iniciaria o transcurso do prazo decadencial.

Alega, ainda, que o mesmo racional aplicar-se-ia às multas isoladas.

Também se insurge contra a aplicabilidade da regra decadencial do art. 173 do CTN, por entender haver ausência de dolo, fraude ou simulação nos fatos verificados pela Fiscalização. Argumenta que, no âmbito do processo nº 11065.722801/2016-67, a qualificação da multa por dolo foi afastada.

B - Mérito

B1. Ágio Interno

A recorrente inicia suas alegações de mérito refutando que o ágio gerado na operação de aquisição da Selenium seria interno. Argumenta que esse entendimento contraria frontalmente os elementos fáticos apontados no próprio Relatório Fiscal do processo original.

Afirma que a operação foi realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação e com efetivo pagamento de preço, conforme devidamente referido e comprovado ao longo da Fiscalização. Entende que o Acórdão recorrido, nessa parte, teria desconsiderado as características do caso concreto.

B2. Simulação

Prossegue, a recorrente, insurgindo-se contra o entendimento de que teria havido simulação, na interposição de uma empresa veículo, para formalização da operação de aquisição da Selenium pelo grupo estrangeiro. Alega que a decisão recorrida não aponta qual teria sido a ilegalidade da operação societária. Argumenta que foi utilizada exclusivamente a referência a empresa veículo e ausência de propósito negocial, para caracterizar uma simulação voltada à fruição de benefício fiscal, não se demonstrando vantagem ilícita nem o dispositivo legal que teria sido violado.

Contra o rótulo, dado à Harman Intermediária, de empresa veículo, alega que foi desconsiderado o fato de que a própria Lei das S/A (Lei nº 6.404, de 1976), em seu art. 2º, autoriza expressamente a constituição de holdings, companhias com a finalidade de participação em outras

empresas, inclusive para beneficiar-se de incentivos fiscais. Argumenta, *a fortiori*, que a amortização do ágio nem sequer seria um benefício fiscal, mas um direito do contribuinte, em face de normas legalmente estabelecidas, apontando os arts 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, como normas indutoras do comportamento dos contribuintes.

Aduz que, no caso, a Harman Intermediária foi uma holding, e não uma empresa veículo, citando decisões do CARF em casos que entende serem semelhantes, com entendimento nesse sentido. Insurge-se contra o argumento de que a Harman Intermediária não teria atividade operacional ou comercial, por não ter funcionários ou despesas, alegando que essas características estariam presentes nas sociedades com natureza jurídica de holding e enfatizando que, no caso, a operação foi realizada entre partes independentes, com valores de mercado, efetivo pagamento do preço e laudos emitidos por auditoria especializada.

Reafirma que, em que pese a acusação de simulação, o acórdão recorrido não teria apontado qual seria a operação aparente e qual seria a operação real. Defende que, no caso, teria ocorrido exclusivamente uma operação real: a aquisição de participação societária, capitaneada por grupo estrangeiro e concretizada no Brasil através de uma subsidiária legalmente constituída. Alega que inexistente norma que a obrigaria a adotar o caminho mais oneroso para a operação.

Explica que, no caso, realmente pretendeu transferir o ágio para a empresa operacional porque, para isso, havia previsão legal expressa, qual seja o art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Alega que essa decisão estaria dentro de sua esfera de liberdade de organização, não teria violado nenhum dispositivo legal e que seria legítimo seu interesse em maximizar os lucros de sua atividade econômica.

Alega a existência elementos que demonstrariam propósito extra tributário para a concepção da operação na forma realizada:

(1) Aponta a existência de oito pagamentos realizados pela adquirente, em benefício dos antigos acionistas e argumenta a simplificação da operação por meio de TED - Transferência Eletrônica Disponível, sem a necessidade de diversos contratos de câmbio e a redução de riscos cambiais, pela disponibilização prévia dos recursos no país.

(2) Alega que a incorporação da empresa operacional pela Harman Intermediária teria o condão de afastar qualquer dúvida acerca de Harman Intermediária como empresa veículo e que, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, resultaria no mesmo efeito tributário, com confusão patrimonial igualmente configurada.

(3) Entende que a incorporação seria necessária, porque, caso contrário, a investidora, que teria incorrido em despesa necessária à obtenção de ganho tributável, estaria impossibilitada de deduzir essa despesa.

Defende o entendimento de que seriam três os requisitos para consideração da dedutibilidade da amortização do ágio: (a) aquisição de participação com o efetivo pagamento do valor, (b) operação entre partes não relacionadas e (c) demonstração da fundamentação

econômica do ágio, com base em expectativa de rentabilidade futura. Entende que, no presente caso, os três requisitos estariam presentes.

Alega inaplicabilidade imediata no disposto no § único do art. 116 do CTN, que trata da desconsideração de atos pela norma geral anti-elisiva. Sobre o tema, refere minuta de voto da Ministra Carmem Lúcia, na ADI nº 2446.

B3. Ágio Fundamentado em Rentabilidade Futura

Alega que a legislação em vigor à época dos fatos não exigia a elaboração de laudo, na forma da Lei das S/A, mas tão somente uma demonstração a ser arquivada como suporte ao lançamento contábil de reconhecimento do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura. Argumenta que tal exigência somente teria sido estabelecida a partir do advento da Lei nº 12.973, de 2014.

Afirma que o lançamento do ágio teria sido demonstrado por Laudo de Expectativa de Rentabilidade Futura, elaborado pela Ernst & Young, devidamente arquivado. Minimiza a importância dos fatos de que o laudo (a) teve como destinatário a Harman International e não a empresa situada no Brasil, (b) não possui a assinatura dos peritos, (c) foi pago pela empresa estrangeira e (d) não menciona a Harman Intermediária. Defende que esses seriam apontamentos formais, superficiais.

Alega que a metodologia utilizada foi a do fluxo de caixa descontado, que o laudo é contemporâneo à data da operação e que o valor da expectativa de rentabilidade era suficiente para suportar a integralidade do ágio efetivamente pago.

Quanto à existência de laudo de imobilizado e intangível, esclarece que teria sido elaborado exclusivamente para atendimento a normas contábeis societárias norte-americanas, sem qualquer aplicabilidade à legislação tributária brasileira vigente à época.

B4. Ágio Objeto do Laudo de Imobilizado e Intangível

Subsidiariamente, a recorrente alega que, no caso de não reconhecimento da integralidade do ágio, como fundamentado por expectativa de rentabilidade futura, deveria ser mandatoriamente reconhecido esse fundamento, pelo menos, para a diferença entre o total do ágio pago e a parcela fundamentada no laudo de imobilizado e intangível, que resultaria no valor de R\$ 77.958.808,71, inicialmente registrado. Argumenta que isso teria sido admitido pela própria fiscalização.

Informa que tal valor foi originalmente reconhecido na contabilidade da Harman Intermediária, em separado do restante, apenas para atendimento às normas contábeis societárias norte-americanas, e que, somente em momento posterior, foi agregado ao restante, para registro da totalidade do ágio pago numa única conta contábil.

B5. Ágio Decorrente da Avaliação a Valor de Mercado do Imobilizado

Com relação à glosa da amortização do ágio, alega, mais uma vez subsidiariamente, que, na hipótese de não reconhecimento da integralidade do valor, como fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, além do reconhecimento do valor de R\$77.958.808,71, também seria necessário considerar o restante como fundamentado na diferença entre o valor contábil e de mercado de ativos. Argumenta que R\$ 25.126.000,00 estariam fundamentados no valor de intangíveis e R\$ 6.596.000,00, no valor de bens do imobilizado. Conclui, assim, que esses valores deveriam integrar o custo do respectivo ativo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital, depreciação, amortização ou exaustão.

B6. Qualificação da Multa de Ofício

Quanto à qualificação da multa, a recorrente alega a inexistência de motivo para aplicação da multa de 150%, em detrimento da multa de ofício de 75%. Argumenta inexistência de intuito doloso nos atos praticados, tendo observado integralmente dispositivos legais vigentes à época da reestruturação societária ocorrida.

Reitera a alegação de inocorrência de simulação, afirmando que as operações em comento realmente teriam acontecido. Em socorro a sua alegação, aponta que as operações praticadas teriam sido devidamente informadas em ECF, em sua totalidade, inexistindo ato de sonegação, tampouco evidente intuito de fraude, referido no 44, II, da Lei n. 9.430, de 1996. Conclui, assim, que não haveria motivo para qualificação da multa.

Adicionalmente, defende que entende nitidamente confiscatória a multa exigida no patamar de 150%, ferindo o disposto no art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

Por fim, aponta que, no processo original, nº 11065.722801/2016-67, que versa sobre os mesmos fatos aqui discutidos, a qualificação da multa de ofício foi afastada.

B7. Multa Isolada por Ausência de Recolhimento de Estimativas

Com relação à multa isolada, por falta de recolhimento de adiantamentos mensais dos tributos, por estimativa, alega seu não cabimento. Argumenta que sua exigência implicaria *bis in idem*, com cominação de dupla penalidade sobre os mesmos fatos jurídicos. Aduz que, no lançamento, o fato já teria sido penalizado pela multa de ofício e, portanto, não caberia a segunda penalidade. Sobre o tema, aponta decisões administrativas e judiciais.

Também refere que, no processo original, nº 11065.722801/2016-67, que versa sobre os mesmos fatos aqui discutidos, a cumulação das penalidades também foi afastada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

1. Delimitação do Litígio

Como ponto fulcral, discute-se a dedutibilidade da amortização de ágio na aquisição de investimento, em decorrência da incorporação da investidora pela investida, ora recorrente.

De um lado, a Fiscalização, acompanhada pela decisão recorrida, entendeu que a incorporada seria uma empresa veículo e que a efetiva operação teria sido a aquisição do investimento na recorrente, por um grupo estrangeiro, concluindo que a interposição de uma holding nacional teria sido simulada. Adicionalmente, foi glosada a amortização do ágio, pelo laudo apresentado não ter sido admitido.

Por outro lado, a recorrente entende que não houve simulação e que o ágio estaria devidamente fundamentado pelo laudo apresentado.

Subsidiariamente, discutem-se, ainda, a qualificação da multa, por dolo, e a multa isolada, por falta de recolhimento de antecipações mensais.

2. Conceitos Basilares Aplicáveis ao Caso**2.1 Ágio na Aquisição de Investimento**

À época dos fatos, o ágio estava definido como a parte do custo de aquisição do investimento correspondente à diferença entre o valor pago pelo investimento e seu valor patrimonial. Nesse sentido, cabe lembrar que, de acordo com a redação então vigente do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, por ocasião da aquisição do investimento, o contribuinte devia desdobrar o custo de aquisição em (a) valor de patrimônio líquido e (b) ágio ou deságio.

Saliente-se que o valor do investimento, conforme definido no art. 21 do mesmo Decreto-Lei, era determinado de acordo com o método da equivalência patrimonial, pela multiplicação do saldo contábil do patrimônio líquido da investida pelo percentual de participação societária adquirido.

Portanto, se o valor pago fosse maior do que o valor patrimonial, surgia a figura do ágio, como parte integrante do custo de aquisição.

2.2 Amortização do Ágio

Sendo o ágio parte integrante do custo de aquisição, como regra, sua amortização era indedutível, somente sendo possível a dedução de seu valor quando da alienação do investimento. Porém, havia uma exceção para essa indedutibilidade, prevista nos arts. 7º e 8º da

Lei nº 9.532, de 1997. Tratava-se da situação em que a investidora, detendo participação adquirida com ágio, absorvia o patrimônio da investida, por incorporação, fusão ou cisão, conforme art. 7º, ou vice-versa, quando, nos termos do art. 8º, a investida absorvia o patrimônio da investidora. Nesses casos, era permitida a dedutibilidade da amortização do ágio à razão de 1/60 no máximo (o que equivale a cinco anos).

Em cotejo ao texto legal, verifica-se que não foi estabelecida nenhuma outra condição que não a absorção do patrimônio, por fusão, cisão ou incorporação, para ensejar a dedutibilidade da amortização do ágio. A título de esclarecimento, entendo oportuno trazer a este voto o que Hiromi Higushi, em 2017, no seu livro *Imposto de Renda das Empresas*¹, fala especificamente sobre esses dispositivos (fls. 485 a 486):

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, deveria simplesmente ser revogado e não alterado como querem alguns. Essa brecha para sonegação fiscal não cabe remendo, tendo surgido na época em que o Secretário da Receita Federal não era funcionário da carreira. A Fazenda Nacional já perdeu bilhões de reais com a brecha.

...

Não há vedação legal para a controlada incorporar a controladora porque na operação de incorporação não há necessidade de participação societária por qualquer das partes envolvidas.

...

O art. 8º da Lei nº 9.532/97, ao alterar o registro do valor do ágio ou deságio na incorporação, fusão ou cisão de sociedades, diz que aplica-se, inclusive, quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Com isso, a legislação fiscal reconheceu a validade do ato em que a controlada incorpora a controladora.

3. Alegações Recursais

Para deslinde do litígio, encontram-se analisadas as alegações recursais, nos termos a seguir.

A - Preliminar de Decadência

A recorrente alega a decadência dos lançamentos dos créditos calculados sobre as competências de janeiro a novembro de 2014.

Não assiste razão à recorrente, por inaplicável a tese da decadência mensal. Com efeito, o regime de apuração eleito pela própria recorrente foi o do Lucro Real Anual. Assim, o fato gerador dos tributos em tela se concretiza no último instante do dia 31 de dezembro do ano.

Dessa forma, mesmo considerando a regra decadencial inculpada no art. 150, § 4º do CTN. O término do prazo decadencial para lançamento dos fatos geradores do ano-calendário

¹ Disponível em <https://crcsp.org.br/portal/publicacoes/livros/imposto-de-renda-das-empresas.pdf>.

de 2014 somente se daria em 31/12/2019. Como a ciência do lançamento se deu em 03/12/2019, não há que se falar em decadência.

Em relação à multa isolada, entendo não ser aplicável, em hipótese alguma, a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN, visto tratar-se de lançamento de ofício da multa, enquanto a referida regra somente se aplicaria a lançamento por homologação.

Adicionalmente, cumpre referir que o lançamento foi realizado com multa qualificada, o que atrairia a regra decadencial do art. 173, I, do CTN e, por mais essa razão, não teria se operado a decadência tributária. Contudo, a qualificação da multa será analisada adiante, em ponto próprio deste voto.

Por esses motivos, rejeito a alegação de decadência.

B - Mérito

B1. Ágio Interno

A recorrente inicia suas alegações de mérito refutando que o ágio gerado na operação de aquisição da Selenium seria interno. Neste ponto, entendo assistir razão à recorrente.

Somente com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, é que a figura do ágio interno passou a ter relevância para fins tributários, nos seguintes termos:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha **participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes**, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (Vigência)

Aliás, esse foi o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp 2026473-SC, nos seguintes termos:

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o “propósito comercial” das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre “partes dependentes” (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via “empresa-veículo”; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa-veículo” impediria a dedução

do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

É verdade que, no REsp 2152642/RJ, a 2ª Turma do STJ entendeu que, no caso concreto, haviam sido provadas operações artificiais e a amortização do ágio, mesmo antes da Lei nº 12.973, de 2014, foi glosada. Portanto, resta necessário verificar a artificialidade / veracidade das operações realizadas, o que será feito no tópico a seguir, no qual é analisada a presença ou ausência de simulação.

B2. Simulação

A recorrente, alega que não teria havido simulação, na interposição de uma empresa veículo para formalização da operação de aquisição da Selenium pelo grupo estrangeiro. Entendo que esse seja o ponto mais importante a ser enfrentado.

A fiscalização entendeu que a Harman Intermediária teria atuado como empresa veículo, uma empresa criada exclusivamente para a transferência do ágio. Para analisar essa questão, faz-se necessário definir com clareza o que se pode entender por empresa veículo, em face da constituição de uma Holding.

A identificação imediata, como "empresa veículo", de uma empresa que recebe dinheiro, em aumento de capital, para aquisição de participação societária, ou mesmo recebe participação societária em aumento de capital, e participa de operações societárias, pode levar à conclusão apressada de que qualquer Holding poderia ser considerada como "empresa veículo", permitindo a desconsideração dos efeitos de operações societárias, como simuladas.

Todavia, a existência de Holding é expressamente prevista no art. 2º da Lei das S/A (Lei nº 6.404, de 1976), tendo como objeto a mera participação societária em outras sociedades, inclusive para se beneficiar de incentivos fiscais:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

...

§ 3º **A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades**; ainda que não prevista no estatuto, **a participação é facultada como meio de** realizar o objeto social, ou para **beneficiar-se de incentivos fiscais**.

Entendo que uma pessoa jurídica, para ser considerada como uma empresa veículo necessitaria de condições adicionais à de não ser uma empresa operacional, afinal a Holding, por definição, não é operacional, e tem por objeto – tão somente – a participação em outras sociedades.

Portanto, uma pessoa jurídica, para ser considerada como uma empresa veículo, necessitaria de, estando formalmente constituída, não ter condições efetivas de realizar as operações que registra ter realizado, ou que se propõe a realizar. Esse seria o caso, por exemplo, de uma pessoa jurídica constituída em um paraíso fiscal que registra compras e vendas de mercadorias, sem ter capacidade de pessoal e de logística para adquirir, manter ou despachar as mercadorias. Também seria o caso, por exemplo, de uma pessoa jurídica que registra a fabricação de certo produto, com incentivo fiscal, sem ter condições materiais para sua industrialização, quais sejam, local apropriado, pessoal treinado, instalações fabris, capital etc.

Portanto, para verificação dos requisitos acima apresentados, a análise deve se dar caso a caso, com apreciação detalhada do arcabouço probatório trazido aos autos.

Pois bem, no caso, a acusação da Fiscalização foi a de utilização de “empresa veículo”, mediante operações societárias meramente com fins fiscais para se buscar a amortização do ágio, em detrimento da verdadeira operação, que teria sido a aquisição da empresa sediada no Brasil, por um grupo estrangeiro. Compulsando os autos, verifico que, no caso concreto, restou evidente que os investidores estrangeiros tinham tão somente interesse em adquirir e controlar uma empresa operacional no Brasil.

Verifico que, antes da formalização do contrato de aquisição do controle da Selenium, por meio da Harman Intermediária, em 01/06/2010, e mesmo antes da própria aquisição da Harman Intermediária pelo grupo estrangeiro, em 11/05/2010, já havia sido publicado, em 29/04/2010, o anúncio do negócio nos Estados Unidos, sede de uma das holdings do grupo, a Harman International. Isso comprova que a Harman Intermediária não participou, direta ou indiretamente, do processo de negociação, para a realização da operação, sendo figura estranha ao negócio.

O contrato original foi redigido na língua inglesa, apesar de – formalmente – a aquisição de uma pessoa jurídica no Brasil tenha sido realizada por outra pessoa jurídica no Brasil. Além disso, conforme consta na “Carta de Intenções” firmada ainda antes do anúncio do negócio nos Estados Unidos, em 01/03/2010, era permitido que o pagamento fosse realizado em dólares norte-americanos. Isso indica a desnecessidade de existência de uma Holding no Brasil, para facilitação da operacionalização do negócio ou do pagamento em Reais.

Nos autos, não se verificam atos, negócios ou qualquer indício de operacionalidade da Harman Intermediária como pessoa jurídica ativa. Em que pese uma Holding ter um funcionamento muito simplificado, em comparação com empresas operacionais, o fato é que, além do curto espaço de tempo de sua existência, nem mesmo o mínimo foi realizado:

a) Foi adquirido um “CNPJ de prateleira”, inativo, para formalização da Harman Intermediária.

b) Não havia autorização de localização, emitida pela Prefeitura, para o funcionamento da Harman Intermediária.

c) Foi verificada ausência de despesas com aluguel, energia elétrica, água, telefone, etc, para funcionamento mínimo da Harman Intermediária.

d) Foi verificada a inexistência de empregados contratados pela Harman Intermediária, para realização de qualquer atividade administrativa.

e) Foi verificada a nomeação de administradores para a Harman Intermediária, porém sem qualquer remuneração, durante o período de sua existência formal.

f) Livros Diários, exigidos tanto pela legislação societária como fiscal, não foram objeto de registro na Junta Comercial.

g) Não foi apresentado Livro Razão, exigido pela legislação fiscal.

h) Foram verificadas contradições na contabilização do ágio, em termos de valores e de sua fundamentação.

Importante ressaltar que o presente caso se mostra distinto do de outras operações em que entendi que a holding constituída teria efetivamente funcionado com seu propósito de manter participação em outras empresas, ainda que temporariamente.

Não se admite que atos e negócios praticados sejam formalmente praticados com aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar a real operação ocorrida, com o fito de alcançar o objetivo único de reduzir o pagamento de tributos. Nessa situação, torna-se mandatória uma requalificação dos atos formalmente realizados pelo contribuinte, para se dar tratamento jurídico aos atos materialmente realizados.

Nesse sentido, cabe referir o art. 167 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002):

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Entendo que, no presente caso, temos como negócio jurídico simulado a aquisição da Selenium pela Harman Intermediária e, como negócio jurídico dissimulado, a aquisição da Selenium pelo grupo estrangeiro.

Posto o entendimento sobre os fatos ocorridos, concluo pela ocorrência de simulação, no caso, e passo à análise das alegações recursais – em específico – sobre o tema.

Discordo da alegação de que a decisão recorrida não teria apontado qual teria sido a ilegalidade da operação societária. Com efeito, pela acusação de simulação, entendo que teria sido descumprido o disposto no art. 167 do Código Civil, conforme acima exposto.

Não se sustenta a alegação de que não teria sido demonstrada vantagem ilícita. No caso, não há previsão de aproveitamento fiscal da amortização de ágio, quando a adquirente está no exterior. Portanto, entendo que essa vantagem foi gerada pela interposição da Harman Intermediária.

Em que pese concordar com a alegação de que a própria Lei das S/A (Lei nº 6.404, de 1976), em seu art. 2º, autoriza expressamente a constituição de companhias com a finalidade de participação em outras empresas, inclusive para beneficiar-se de incentivos fiscais, entendo que a constituição da companhia deve obedecer aos mínimos requisitos de sua existência e funcionamento. No caso, restou demonstrado que a Harman Intermediária não atendeu a esses requisitos mínimos sequer.

Não concordo com a alegação de que, no caso, a Harman Intermediária teria sido uma holding, e não uma empresa veículo. Apesar de os requisitos para funcionamento de uma holding serem muito reduzidos, restou comprovado que nem mesmo esses haviam sido atendidos.

O fato de a operação ter sido realizada entre partes independentes, com valores de mercado, efetivo pagamento do preço e laudos emitidos por auditoria especializada não são incompatíveis com o fato de se ter utilizado da formalização de uma pessoa jurídica sem efetiva existência válida, para alcançar um objetivo.

Não procede a alegação de que, no caso, teria ocorrido exclusivamente uma operação real: a aquisição de participação societária, capitaneada por grupo estrangeiro e concretizada no Brasil através de uma subsidiária legalmente constituída. No presente caso, entendo, conforme já colocado, como negócio jurídico simulado a aquisição da Selenium pela Harman Intermediária e, como negócio jurídico dissimulado, a aquisição da Selenium pelo grupo estrangeiro

Apesar de concordar com a alegação de que inexistente norma que obriga contribuintes a adotar o caminho mais oneroso para suas operações, o fato é que, no presente caso, restou comprovado, nos autos, que o negócio estava pronto e acabado, antes da formalização da Harman Intermediária e, portanto, deve-se dar consequência jurídica aos caminhos efetivamente adotados.

Concorda-se com o fato de haver previsão legal expressa, qual seja o art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, para realização da incorporação de uma controladora por sua controlada. Ocorre que, no caso em tela, o que se discute é a efetiva existência válida da controladora. Portanto, desconsiderando-se a controladora, não há que se falar em incorporação reversa.

A seguir, refutam-se os elementos que alegadamente demonstrariam a existência de propósito extra tributário para a concepção da operação na forma realizada:

(1) A recorrente aponta a existência de oito pagamentos realizados pela adquirente, em benefício dos antigos acionistas e argumenta a simplificação da operação por meio de TED, sem a necessidade de diversos contratos de câmbio e a redução de riscos cambiais, pela disponibilização prévia dos recursos no país. Contudo, o contrato trazido aos autos pela Fiscalização prevê a possibilidade de pagamento em dólares norte-americanos, o que afastaria a necessidade de contratos de câmbio e o risco cambial.

(2) A recorrente alega que a incorporação da empresa operacional pela Harman Intermediária teria o condão de afastar qualquer dúvida acerca de Harman Intermediária como empresa veículo e que, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, resultaria no mesmo efeito tributário, com confusão patrimonial igualmente configurada. Contudo, o que se discute no presente feito não é a incorporação, direta ou reversa, mas a existência válida da Harman Intermediária. Assim, desconsiderando-se a controladora, não há que se falar em incorporação direta ou reversa.

(3) A recorrente entende que a incorporação seria necessária, porque, caso contrário, a investidora, que teria incorrido em despesa necessária à obtenção de ganho tributável, estaria impossibilitada de deduzir essa despesa. Discordo dessa alegação, porque a aquisição de bens, participação societária, não é despesa, mas sim investimento.

Adicionalmente, a recorrente alega teria cumprido os três requisitos que entende necessários para consideração da dedutibilidade da amortização do ágio: (a) aquisição de participação com o efetivo pagamento do valor, (b) operação entre partes não relacionadas e (c) demonstração da fundamentação econômica do ágio, com base em expectativa de rentabilidade futura. Porém, pela inexistência válida da empresa veículo, não se pode considerar válida uma aquisição de participação societária por ela realizada, nem o efetivo pagamento do respectivo valor.

Entendo despicienda a alegação de inaplicabilidade imediata no disposto no § único do art. 116 do CTN, que trata da desconsideração de atos pela norma geral anti-elisiva. Com efeito, a norma anti-elisiva trata da possibilidade de desconsideração de atos válidos, porém a questão dos autos se resolve no plano da validade de atos jurídicos, por conta da simulação identificada, o que dispensa tal desconsideração.

B3. Ágio Fundamentado em Rentabilidade Futura

Neste ponto, são discutidas as características dos laudos elaborados, para fundamentação do ágio originalmente registrado pela Harman Intermediária e, posteriormente, transferido à recorrente, em face da incorporação reversa realizada.

A recorrente alega que teria cumprido os requisitos legais para fundamentação do valor total do ágio pago, com base em expectativa de rentabilidade futura.

Contudo, em face da falta de existência válida da Harman Intermediária, resta prejudicada a incorporação reversa e, conseqüentemente, a amortização do ágio para fins fiscais. Portanto, entendo irrelevantes os laudos para sua fundamentação, no tocante à dedutibilidade de sua amortização.

B4. Ágio Objeto do Laudo de Imobilizado e Intangível

Subsidiariamente, a recorrente alega que a fundamentação do ágio com base em rentabilidade futura deveria ser mandatoriamente reconhecida, pelo menos, para a diferença entre o total do ágio pago e a parcela fundamentada no laudo de imobilizado e intangível, que alcançaria o valor de R\$ 77.958.808,71.

Porém, da mesma forma, entendo irrelevantes os laudos para fundamentação do ágio e, conseqüentemente, a discussão da dedutibilidade de sua amortização. Concluo, assim, que não há que se falar – subsidiariamente - em fundamentação parcial do ágio pelo laudo.

B5. Ágio Decorrente da Avaliação a Valor de Mercado do Imobilizado

Ainda, com relação à glosa da amortização do ágio, a recorrente alega, mais uma vez subsidiariamente, que, as parcelas do ágio fundamentadas no valor de intangíveis, R\$ 25.126.000,00, e no valor de bens do imobilizado, R\$ 6.596.000,00, deveriam integrar o custo do respectivo ativo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital, depreciação, amortização ou exaustão.

Mais uma vez, entretanto, em face da falta de existência válida da Harman Intermediária, resta prejudicada a incorporação reversa e, conseqüentemente, a consideração do ágio no custo dos ativos.

B6. Qualificação da Multa de Ofício

Quanto à qualificação da multa, entendo que o motivo para aplicação da multa de 150%, em detrimento da multa de ofício de 75% seja efetivamente o intuito doloso de ocultar os atos materialmente praticados, para apresentação dos atos formalmente registrados. Isso caracteriza simulação que, salvo prova em contrário, é nocente, mormente quando se busca auferir um ganho, consubstanciado na dedutibilidade da amortização do ágio, como seu resultado.

Rejeito a alegação de inoccorrência de simulação. O fato de as operações em comento terem sido devidamente informadas em ECF, é inerente à simulação, na qual com o ato simulado devidamente registrado, oculta-se o ato dissimulado. Nesses termos identifico o ato de sonegação, caracterizando evidente intuito de fraude, referido no 44, II, da Lei n. 9.430, de 1996.

Registre-se como impertinente ao presente julgamento a alegação de caráter confiscatório para a multa exigida no patamar de 150%, ferindo o disposto no art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Isso equivale a fazer juízo de constitucionalidade de lei em vigor, o que é vedado ao julgador administrativo, conforme Súmula CARF n° 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, registro que o fato de, em outro processo, a qualificação da multa ter sido afastada não vincula o conselheiro, que deve julgar vinculado à Lei e a decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, nos termos dos arts. 98 e 99 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

B7. Multa Isolada por Ausência de Recolhimento de Estimativas

Rejeito a alegação de que o lançamento da multa isolada, por falta de recolhimento de adiantamentos mensais dos tributos, por estimativa, implicaria *bis in idem*, com cominação de dupla penalidade sobre os mesmos fatos jurídicos.

Este é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Como razões de decidir, utilizo os fundamentos esposados no voto vencedor do acórdão 9303-011.689, de minha lavra, na Sessão de 16 de agosto de 2021, época em que compunha o colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Saliento que, naquele voto, discutiu-se caso totalmente análogo ao que se discute no presente processo, ou seja, a possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício a partir do ano-calendário 2007.

A seguir, encontram-se reproduzidos a ementa e o voto vencedor do referido acórdão.

(a) Ementa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

(b) Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre conselheira relatora em seu voto, peço vênia para dela discordar quanto ao entendimento da matéria “concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, em anos-calendário a partir de 2007”.

Saliento que, no caso, os períodos em discussão são posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, a Sra. Relatora entendeu aplicável ao caso, por analogia, os mesmos fundamentos pelos quais a Súmula CARF nº 105 havia sido aprovada, quais sejam, a impossibilidade de dupla penalização e a aplicação do princípio da consunção das penas.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido.

Repara-se que, havendo dois bens jurídicos diferentes, protegidos por essas multas, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção. A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, até poderia dar ensejo à interpretação de impossibilidade de cumulação dessas multas, contudo, com a alteração normativa, aplicável a partir do ano-calendário de 2007, essa questão ficou superada.

Portanto, não identifica-se qualquer óbice à convivência das duas multas.

Nesse sentido, cito os acórdãos 9303-010.932, 9303-010.833 e 9101-003.903. A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzida a ementa do primeiro acórdão citado.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do

pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa nº ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Conforme se verifica, ao caso em tela são totalmente aplicáveis os fundamentos acima e, portanto, é de se manter a exigência da multa isolada em litígio.

Por fim, registro que o fato de, em outro processo, a multa isolada ter sido afastada não vincula o conselheiro, que deve julgar vinculado à Lei e a decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, nos termos dos arts. 98 e 99 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

4. Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso, reduzindo de ofício a multa qualificada ao percentual de 100%, por aplicação retroativa de *lex mitior*, com base no disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos