



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13005.720669/2019-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.552 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2020  
**Recorrente** ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009, 2010

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES. AFASTAMENTO**

Ausência dos requisitos para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN. O fato das pessoas físicas arroladas como responsáveis terem sido os diretores em cargo quando da operação que ensejou o ágio apontado como simulado, não pode ensejar responsabilização por amortização do ágio levada a cargo inclusive após a retiradas desses da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos recursos voluntários apresentados para afastar a imputação de responsabilidade solidária às pessoas físicas de Hilton Kappaun, Henrique Duarte Campestrini e Alexandre Strohscoen.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de retorno dos autos ao colegiado de origem para prolação de nova decisão quanto à atribuição de responsabilidade solidária aos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL, conforme determinado na decisão do Acórdão n.º 9101-003.442- 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, cuja ementa transcreve-se a seguir:

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MATÉRIA PREJUDICADA NO JULGAMENTO DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS. RESTABELECIMENTO DA MULTA QUALIFICADA. CESSAÇÃO DA QUESTÃO PREJUDICIAL. NECESSIDADE DE JULGAMENTO DO MÉRITO.

Uma vez restabelecida a aplicação da multa de ofício qualificada, deixa de existir questão implicitamente considerada como prejudicial pela Turma a quo por ocasião do julgamento dos recursos voluntários dos sujeitos passivos.

Naquela ocasião, a responsabilidade solidária foi afastada em decorrência da desqualificação da multa de ofício. Tendo sido restabelecida, em sede de julgamento de recurso especial, a multa de ofício ao seu percentual qualificado de 150%, faz-se necessário o retorno dos autos à Turma a quo para julgamento quanto ao cabimento da responsabilidade tributária solidária imputada aos ex-diretores da contribuinte.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009, 2010 TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Transcreve-se excertos do voto vencedor do Acórdão n.º **9101-003.442 – 1ª Turma**, que trata do retorno dos autos à Turma a quo, para prolação de nova decisão quanto à atribuição de responsabilidade solidária aos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL, com base no restabelecimento da qualificação da multa de ofício:

**1) Preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN quanto à responsabilização solidária dos exdiretores da contribuinte**

A PGFN argumenta, em seu recurso especial, que o acórdão recorrido somente teria decidido cancelar a atribuição de responsabilidade solidária imputada pela Fiscalização aos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL em virtude do que decidiu antes quanto ao descabimento da aplicação de multa de ofício qualificada no caso concreto. Assim, eventual reforma da decisão recorrida que implicar no restabelecimento da multa de ofício ao seu percentual qualificado de 150% logicamente deveria conduzir também à reativação da responsabilização solidária.

Ao final de seu recurso, a Fazenda Nacional volta a defender sua tese, pedindo a reforma da decisão quanto aos dois pontos. Alternativamente, pede que, em caso de restabelecimento da multa qualificada, os autos sejam devolvidos à 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF para que seja reapreciado o tema da responsabilização solidária, agora à luz do novo fato de que teria sido reconhecida a ocorrência de simulação na reorganização societária promovida pelo grupo econômico a que pertence a contribuinte.

Em contraposição, a contribuinte defende o descabimento de tal pretensão, argumentando que somente foi objeto do recurso especial da Fazenda Nacional a primeira matéria identificada: qualificação da multa de ofício. Não existiria, ao contrário do alegado pela PGFN, uma relação de indissociabilidade entre esta matéria e a responsabilização solidária dos administradores do sujeito passivo. A contribuinte afirma que, embora os temas guardem conexão relevante entre si, os fundamentos legais e os fundamentos de decidir aplicáveis a cada um são distintos, o que impediria a extensão automática ao

segundo assunto do que for decidido quanto ao primeiro, na linha defendida pela PGFN.

Prossegue a contribuinte afirmando que o recurso especial fazendário somente cumpriu os requisitos de admissibilidade estabelecidos pelos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015 no que concerne à qualificação da multa de ofício, o que, por si só, já impediria o conhecimento e o julgamento por esta 1ª Turma da CSRF da matéria atinente à responsabilização dos ex-diretores.

Muito bem. A primeira providência para apreciação da controvérsia que se coloca é analisar os termos utilizados pelo voto vencedor do Acórdão n.º 1402-002.148, ora recorrido, quando decidiu pela desqualificação da multa de ofício e pelo afastamento de responsabilidade solidária determinada pela Fiscalização:

"Com a devida vênia, o que diz respeito à penalidade de 150% e a responsabilidade dos coobrigados, ousou discordar do entendimento do i. Conselheiro Relator.

Analisando o caso, **entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a exasperação da penalidade.**

(...)

Embora os efeitos tributários advindos no Brasil de tal estruturação da operação não possa ser aceita, entendo que não se pode concluir ter ocorrido simulação, e, conseqüentemente, dolo na operação realizada.

Nesse cenário, **considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.**

**Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%.**

**No que se refere à responsabilidade tributária atribuída aos coobrigados, venho me posicionando que, nos casos em que mantida a multa qualificada, os administradores da pessoa jurídica à época dos fatos geradores podem ser incluídos no polo passivo da obrigação tributária, uma vez que se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões, inclusive, na esfera criminal.**

Nessas oportunidades, **tenho esclarecido que tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.**

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, este colegiado vem decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica atuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica atuada - art. 42 da Lei n.º 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.

**No caso concreto o colegiado entendeu por desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.**

**Nesse contexto, e na ausência de outros elementos a ensejar a responsabilidade dos coobrigados, então não restar caracterizada a infração à lei a que se refere o art. 135, III, do CTN.**

**Assim sendo, voto também por afastar a responsabilidade atribuída aos coobrigados." (grifou-se)**

Em consonância com o entendimento exposto no voto vencedor, trouxe a ementa do julgado:

SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE DOLO. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

A exoneração da penalidade qualificada afasta conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio, impossibilitando a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica com base no art. 135, III, do CTN.

Conclui-se da leitura do acórdão recorrido que efetivamente o afastamento da responsabilidade solidária lastreada no art. 135, III, do CTN, se deu em decorrência do entendimento anterior de que seria inaplicável no caso concreto

a multa de ofício no percentual qualificado de 150%, em razão da inexistência de fraude, sonegação ou conluio na conduta da contribuinte durante o processo de reorganização societária das empresas brasileiras pertencentes ao seu grupo econômico.

O voto vencedor é claro ao declarar que a aplicação de multa qualificada possibilita a inclusão dos administradores da contribuinte no polo passivo da obrigação tributária, uma vez que estar-se-ia diante de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta.

Após defender que o caminho inverso nem sempre é verdadeiro (a imputação da responsabilidade solidária não requer, necessariamente, a aplicação da multa qualificada), o i. Conselheiro designado Redator da decisão conclui que, no caso sob análise, diante da desqualificação da multa de ofício e da ausência de razão que pudesse justificar a responsabilização solidária de forma autônoma, a consequência lógica é a não caracterização da infração à lei referida no art. 135, III, do CTN. A ementa do julgado, na parte relacionada a esta discussão, apenas repete, de forma mais direta e objetiva, tal conclusão.

Portanto, constata-se que o Acórdão n.º 1402-002.148 efetivamente não analisou de forma autônoma o cabimento da responsabilidade tributária solidária imputada pela Fiscalização aos ex-administradores da contribuinte e da MERIDIONAL. A decisão relativa à matéria foi construída em decorrência do decidido quanto à inadequação da qualificação da multa de ofício no caso concreto. Neste aspecto, concordo com a alegação trazida pela recorrente Fazenda Nacional.

Pode-se dizer que a análise da matéria restou prejudicada na decisão recorrida. O cancelamento da multa qualificada foi considerado, ainda que de forma implícita, questão prejudicial à análise da responsabilização solidária, cujo mérito a decisão se absteve de discutir.

Assim, a Fazenda Nacional de fato não poderia contestar diretamente, pela via do recurso especial, o entendimento do acórdão recorrido no que toca à "responsabilidade solidária dos ex-administradores da contribuinte". Como não houve análise jurídica do tema, seria impossível a caracterização da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Como consequência, entendo caber razão à contribuinte recorrida quando defende que a matéria atinente à responsabilidade dos ex-administradores não pode ser submetida ao julgamento da CSRF, pelo menos neste momento. Além do já apontado desatendimento aos requisitos de admissibilidade recursal, outra razão ainda mais relevante impede tal exame: a supressão de instância do contencioso administrativo.

Explico: caso esta 1ª Turma da CSRF entenda, neste julgamento, pelo restabelecimento da aplicação da multa qualificada, deixa de existir a questão que a Turma *a quo* considerou prejudicial à apreciação do mérito da matéria "responsabilização solidária dos ex-diretores". Dessa forma, para garantir a

ambos os litigantes o direito ao contraditório e à ampla defesa, deve-se garantir que a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara aprecie, antes desta 1ª Turma da CSRF, o acerto ou não da conduta da Fiscalização referente à imputação da responsabilidade solidária aos ex-administradores da contribuinte e da MERIDIONAL.

Registre-se que os recursos voluntários apresentados pelos ex-diretores HILTON KAPPAUN, HENRIQUE CAMPESTRINI e ALEXANDRE STROSCHOEN trouxeram alegações autônomas, que não se confundem com aquelas concernentes à regularidade das operações societárias discutidas, e que não foram apreciadas pela Turma *a quo*, como por exemplo a tese da impossibilidade de sua responsabilização nestes autos em específico em razão de já não ocuparem os cargos diretivos nos anos-calendário 2009 e 2010, período a que se referem as glosas objeto do presente processo.

Outro motivo pelo qual torna-se imperativa a devolução do processo à Turma Ordinária (caso esta CSRF entenda pelo restabelecimento da qualificação da multa) é a necessidade de oportunizar às pessoas físicas responsabilizadas o oferecimento de contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional. Se fosse atendido o pleito originário da PGFN, a matéria "responsabilização solidária dos ex-diretores" poderia vir a ser julgada por esta 1ª Turma da CSRF sem que os sujeitos passivos interessados tivessem a chance de contrarrazoar as considerações fazendárias.

Diante de todo o exposto, entendo que a providência que se impõe é a devolução do processo à 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, exclusivamente para julgamento da questão concernente à responsabilização solidária dos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL, na hipótese de esta 1ª Turma da CSRF concluir pelo restabelecimento da multa de ofício ao percentual qualificado de 150%.

[...]

### **3) Qualificação da multa de ofício**

Conforme relatado alhures, a PGFN apresentou recurso especial questionando a conclusão a que chegou o Acórdão n.º 1402-002.148 em relação à inaplicabilidade da multa de ofício qualificada ao caso concreto.

A Fazenda Nacional defende a aplicação da multa de ofício em seu percentual qualificado de 150% por entender que a Fiscalização logrou demonstrar cabalmente o nítido intuito de fraude das operações praticadas pela contribuinte com simulação para criar ágio interno sem propósito negocial.

Prossegue a recorrente afirmando que a contribuinte teve participação ativa nas operações artificiais promovidas pelo seu grupo econômico, atuando de forma dolosa, firme, consciente e livre para, de forma deliberada, modificar a característica essencial de fato gerador de obrigação tributária principal.

Assim, teria sido suficientemente demonstrada a presença dos elementos volitivo e cognitivo necessários à caracterização do dolo, devendo ser restabelecida a qualificação da multa de ofício, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante.

A análise da pretensão recursal da Fazenda Nacional deve iniciar-se pelo exame dos fundamentos manejados pela Fiscalização para aplicar, no caso concreto sob discussão, a multa de ofício em sua modalidade qualificada. O Relatório Fiscal datado de 30/09/2014 justificou tal conclusão com base nas seguintes considerações:

#### "VI - MULTA QUALIFICADA

219. Os fatos expostos neste relatório demonstram que a Contribuinte atuou de forma dolosa, através de ato simulado de compra e venda de participação societária implementada no BRASIL pela administração local, com real interesse em modificar suas características pessoais frente ao FISCO, mostrando-se como uma controlada da sua futura incorporada por um pequeno lapso temporal e assim, implementar condições artificiais para se adequar ao disposto no art. 7º da Lei 9.532/97 e alcançar o gozo do benefício fiscal do aproveitamento ágio interno que não seria gerado se a materialidade da incorporação internacional fosse mantida no Brasil.

220. A interposição da compra e venda da participação societária foi apresentada como uma operação precedente necessária para o processo de reorganização no Brasil derivado da reorganização internacional, mas seu objetivo real teve apenas como fim a alteração das características individuais da Contribuinte perante o FISCO, e mais contundentemente, foi realizada na contramão da verdade material existente, já que toda a linha de incorporação já se encontrada pré-definida quando da sua implementação.

221. Apurou-se de forma contundente que os agentes que participaram da operação de compra e venda não eram os verdadeiros interessados na operação. Foram usados, tiveram a vontade manipulada em favor de terceiro. O poder de mando conferido aos Diretores pelos contratos sociais que dão forma a operação em nome da MERIDIONAL já se encontrava deturpado. Foi provado que nem a PJ que implementa a condição, nem seus representantes estavam à frente da condução do negócio apresentado ao FISCO. Não havia qualquer interesse econômico ou mesmo capacidade financeira (alegada pela própria Contribuinte em suas justificativas) para que uma empresa à beira da extinção (já definida pela incorporação internacional) implementasse uma operação de grande monta sem ter qualquer objetivo econômico ou financeiro ou simplesmente para buscar realizar o seu objeto através de terceiros. Nem mesmo a operação fazia parte da sua



atividade e seus representantes legais estavam autorizados para praticá-lo. A afronta a diversos elementos formais no açodado interesse em realizar o ato, corroborou com a identificação da simulação com objetivo de promover a sonegação fiscal através da fraude a Lei Tributária, mais precisamente o art. 7º da Lei 9.532 através da inserção de elementos formais não alinhados com a verdade material na relação jurídico-tributária e propositadamente alterá-la a seu favor com fins de reduzir o tributo devido.

222. A multa aplicada nos casos de lançamento de ofício é calculada sobre a diferença de tributo ou contribuição está prevista no Art. 44, I da Lei 9.430 de 27/12/1996. No caso de constatação de que a conduta é enquadrada nos casos previstos do §1º do art. 44, a multa disposta no inciso I é aplicada em dobro, ou seja, 150%:

#### Lei 9430/96

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

#### Lei 4502/64

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do

fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

223. Exaustivamente expostos no presente relatório o fatos que demonstram a fraude tributária e a sonegação tributária, a fiscalização aplica a multa qualificada de 75% (setenta e cinco por cento), em dobro, nos termos do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96. " (grifou-se)

Verifica-se, portanto, que a autoridade lançadora considerou configuradas no caso concreto hipóteses de fraude e sonegação tributárias, tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964. Sendo assim, entendeu-se como impositiva a qualificação da multa de ofício que acompanhou os lançamentos principais, conforme determinado pelo § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Ao apreciar as impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos (contribuinte e seus ex-diretores, que foram apontados como responsáveis solidários), a 3ª Turma da Delegacia de Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP assim dispôs no Acórdão n.º 14-57.960, a respeito da aplicação da multa qualificada no caso sob análise:

"EMENTA

(... )

MULTA QUALIFICADA.

Constatado o dolo na prática de fraude e conluio que resultaram na geração de ágio artificial, criado de forma consciente e deliberada, é cabível qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%.

(... )

VOTO

(...)

Multa qualificada.

A impugnante reclama que não pode ser aplicada a multa de 150% (qualificada) ao lançamento efetuado, porque inexistem condutas dolosas e práticas de atos simulados.

Para explicitar a aplicabilidade dessa multa, transcrevem-se os dispositivos da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que a fundamentam, in verbis:

(...)

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o intuito doloso.

Ademais, pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso.

Passando-se ao caso concreto que aqui se tem, a multa de ofício com esse percentual é aplicável sobre o imposto e contribuição apurada, pois a forma pela qual foram executadas as operações evidenciam as intenções das partes em reduzir o montante dos tributos devidos,

como bem descrito pelo Autuante, no Relatório Fiscal:

(...)

Dessa forma, deve-se confirmar que restou claro o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e das condições pessoais do contribuinte e também da ocorrência do fato gerador, propiciando a redução indevida dos tributos devidos.

Estando provada a ocorrência de conduta lesiva ao erário, dolosa, da autuada, justifica-se a aplicação da multa de ofício com o percentual de 150%, conforme enquadramento legal citado nos autos." (grifou-se)

Prevaleceu, portanto, na primeira instância de julgamento administrativo o entendimento pelo acerto da qualificação da multa de ofício determinada pela Fiscalização. A decisão fez remissão aos termos do Relatório Fiscal para concluir ter sido claramente demonstrado o intuito doloso da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, do fato gerador da obrigação principal e das suas próprias condições pessoais, com o objetivo maior de reduzir indevidamente o montante dos tributos devidos.

Na sequência, houve interposição de recursos voluntários pela contribuinte e pelos responsáveis solidários, que provocaram o proferimento do Acórdão n.º 1402-002.148. Naquela decisão, o i. Conselheiro Relator foi vencido quanto aos temas da qualificação da multa de ofício e da responsabilização solidária dos ex-diretores da contribuinte. Prevaleceu em relação a tais tópicos o entendimento consubstanciado no voto vencedor assim redigido:

"Com a devida vênia, o que diz respeito à penalidade de 150% e a responsabilidade dos coobrigados, ousou discordar do entendimento do i. Conselheiro Relator.

Analisando o caso, **entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a exasperação da penalidade.**

As operações levadas a efeito foram realizadas segundo diretrizes estabelecidas na integração mundial das empresas dos grupos do DIMON Incorporated e Standard Commercial Corporation, haja vista a troca de ações das empresas efetuada no exterior, a valores de mercado.

Conforme evidenciou a Recorrente, apesar da troca de ações não ser uma opção viável para a consolidação das operações do grupo no País, esse critério de valoração a mercado haveria de ser e foi utilizado nas reorganizações realizadas pelas subsidiárias diretas e indiretas das empresas não só no Brasil, mas também em nível mundial.

Ainda segundo consta nos autos, **diante do objetivo de seguir o princípio adotado no exterior de reconhecer o valor de mercado do investimento da Intabex na Recorrente antes de sua integração com a empresa Meridional e em seguida dando-lhe participação amplamente majoritária naquela, foram analisadas as alternativas possíveis para tanto e decidiu-se que a operação de compra e venda das quotas da Recorrente à Meridional, com o registro de ágio, seguida da capitalização dos valores a receber, seria a opção mais adequada.**

Embora os efeitos tributários advindos no Brasil de tal estruturação da operação não possa ser aceita, entendo que não se pode concluir ter ocorrido simulação, e, conseqüentemente, dolo na operação realizada.

Nesse cenário, **considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.**

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%." (grifou-se)

A decisão recorrida considerou, pois, que a operação de venda das quotas da contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL pela INTABEX à MERIDIONAL, a valor de mercado, antes da integração definitiva entre esta última e a contribuinte, seria a forma mais adequada de seguir no Brasil a diretriz adotada

mundialmente na unificação das empresas antes pertencentes aos grupos multinacionais distintos DIMON INCORPORATED e STANDARD COMMERCIAL CORPORATION.

Em razão disso, concluiu-se que a conduta da contribuinte não estaria eivada de dolo e não caracterizaria fraude, sonegação ou conluio necessários à qualificação da multa de ofício, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964 e art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996.

Com a devida vênia, discordo da tese que prevaleceu no acórdão recorrido e entendo que cabe razão à Fazenda Nacional em sua pretensão recursal.

Acompanho o entendimento da Fiscalização e do acórdão proferido pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, no sentido de que a reorganização societária promovida pelo grupo econômico da contribuinte tinha um único objetivo traçado desde seu início: a fabricação artificial de ágio que pudesse ser objeto de aproveitamento fiscal para fins de redução da carga tributária da contribuinte. Assim, verifica-se a dissociação entre a vontade declarada pelo contribuinte e sua vontade real, caracterizando-se hipótese de simulação apta a caracterizar a fraude tipificada no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964.

Ainda que o então recém-criado grupo internacional ALLIANCE estivesse, como alega a contribuinte, efetivamente promovendo a integração das operações de suas empresas brasileiras, com os objetivos de eliminar duplicidades, cortar custos e aumentar a eficiência, isso não justificaria a realização da operação societária levada à prática em 30/08/2005, por meio da qual a INTABEX alienou à MERIDIONAL a integralidade das quotas da contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL, a valores reavaliados. Para atender ao objetivo de redução da complexidade da estrutura societária e de reunião das operações de duas empresas do grupo, bastaria a transferência do controle acionário ou mesmo a incorporação de uma das empresas por outra, a valores contábeis.

A concretização de tais objetivos não necessitava, de forma alguma, que a MERIDIONAL adquirisse, com ágio milionário, as quotas da contribuinte. Inclusive, apenas um mês após tal aquisição de participação societária, ocorreu a incorporação inversa da investidora MERIDIONAL pela investida ALLIANCE ONE BRASIL. Tal fato corrobora a desnecessidade da operação que especificamente provocou o surgimento contábil do ágio que se pretendeu amortizável.

A contribuinte alega que esta operação específica seria necessária para respeitar uma diretriz estabelecida mundialmente para a integração das empresas antes pertencentes aos grupos internacionais distintos DIMON INCORPORATED e STANDARD COMMERCIAL CORPORATION.

Ora, se as operações de integração entre as empresas estrangeiras do grupo recém-criado se deram mediante troca de ações ou se envolveram companhias de capital aberto ou fechado, nada disso tornava imperativa a reavaliação a

valor de mercado das quotas da contribuinte antes de sua integração definitiva com a MERIDIONAL.

Não se pode afirmar nem mesmo que o valor de mercado da ALLIANCE ONE BRASIL, quando ainda era denominada de DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA., tenha sido levado em consideração para a fixação de valores adotados em operações realizadas no exterior antes de 30/08/2005 (data da aquisição das quotas da contribuinte com ágio). Isso porque a integração dos grupos estrangeiros se deu em 13/05/2005 e o laudo de reavaliação elaborado pela PricewaterhouseCoopers, empresa de auditoria, é datado de agosto de 2005 (conforme se verifica na capa do Relatório de Avaliação Econômica à fl. 1067).

Assim, não resta outra conclusão a não ser que o único intuito da operação realizada pelo grupo econômico da contribuinte em 30/08/2005, em meio a outras operações que tinham a finalidade legítima de unificar as operações das empresas brasileiras do grupo, foi indubitavelmente a geração artificial do ágio milionário de R\$ 238.675.082,43, posteriormente utilizado pela contribuinte para reduzir drasticamente o montante de tributos recolhidos aos cofres públicos.

**A atuação da contribuinte e das demais empresas pertencentes a seu grupo econômico teve, portanto, evidente intuito de fraude e caracterizou simulação. A contribuinte tinha a consciência e a vontade para a prática da conduta contrária ao ordenamento. Sua conduta foi deliberada e planejada para reduzir indevidamente o montante de tributos devidos sobre seu lucro, a partir da criação de ágio artificial e da dedução de despesas inexistentes.**

Outras características observadas na reorganização societária promovida pelo grupo ALLIANCE no Brasil também permitem concluir que houve efetivamente simulação e evidente intuito de fraude no que se relaciona à criação do ágio interno:

a) Não houve circulação de riquezas que pudesse justificar o surgimento do ágio, uma vez que nenhuma empresa não relacionada tomou parte em quaisquer das operações identificadas. Ainda que a contribuinte tenha defendido que as empresas envolvidas pertenciam a grupos econômicos distintos até maio de 2005, o fato é que todas já estavam submetidas a controle societário comum à época das operações discutidas nos presentes autos;

b) No momento da incorporação reversa da MERIDIONAL pela contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL, os efeitos das operações anteriores foram anulados. O único resultado encontrado ao final foi a existência do ágio criado artificialmente, que posteriormente se pretendeu dedutível;

c) O relatório da empresa PricewaterhouseCoopers que visou à avaliação do valor de mercado das quotas da contribuinte identifica inicialmente como sua contratante a MERIDIONAL, empresa que, em tese,

efetivamente viria em seguida a investir na contribuinte. Mais adiante, todavia, o relatório menciona como contratante a administração local do novo grupo ALLIANCE, o que deixa claro que a criação do ágio interno foi planejada antecipadamente para ocorrer no bojo das legítimas operações de unificação das empresas brasileiras do grupo recém-criado;

d) Outra prova da atuação deliberada e sincronizada das empresas do grupo econômico, com a finalidade de gerar artificialmente o ágio que depois se pretendeu amortizável, foi o fato de a mesma advogada atuar como procuradora das holdings estrangeiras INTABEX (controladora direta da ALLIANCE ONE BRASIL), ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC. e TRANS-CONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED (controladoras diretas da MERIDIONAL) na operação que gerou o ágio interno e na subsequente incorporação reversa entre as empresas brasileiras;

e) Nas operações realizadas em território brasileiro, verificou-se situação que foge a qualquer propósito negocial: a INTABEX vendeu quotas da contribuinte à MERIDIONAL e recebeu como pagamento, no dia seguinte, novas quotas emitidas pela adquirente, cuja incorporação pela contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL já estava decidida. Na essência, a INTABEX vendeu participação societária na contribuinte e recebeu, como pagamento, a mesma participação societária na contribuinte.

Existe ainda um fator que, no meu ponto de vista, representa prova cabal da falta de substância econômica da reorganização societária promovida e do real objetivo desejado de mera economia fiscal: nenhuma alteração de fato ocorreu, entre o início e o encerramento das operações societárias analisadas, no controle societário da empresa fiscalizada.

Após 13/05/2005, a contribuinte era controlada diretamente pela INTABEX e indiretamente pela ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC., empresa recém-criada nos Estados Unidos da América pela fusão das gigantes DIMON INCORPORATED e STANDARD COMMERCIAL CORPORATION.

Em 30/08/2005, a contribuinte passa a ser controlada diretamente pela MERIDIONAL. Esta empresa, por sua vez, passou a ser controlada pela INTABEX (que recebeu suas quotas em pagamento pela venda das quotas da ALLIANCE ONE BRASIL), pela TRANS-CONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED e pela ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC.. Esta última empresa, portanto, controlava direta ou indiretamente todas as demais citadas.

Por fim, em 30/09/2005, a contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL incorpora sua então controladora integral MERIDIONAL, passando a ser controlada diretamente pelas empresas INTABEX, TRANS-CONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED e ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC..

Pois bem. A partir de maio de 2005, a contribuinte e a empresa MERIDIONAL sempre estiveram submetidas ao controle, direto ou indireto, da empresa

norte-americana ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC.. Após a extinção da MERIDIONAL, por conta de sua incorporação, a contribuinte permaneceu sob o controle da mesma empresa norte-americana.

Constata-se, portanto, que o controle de todas as pessoas jurídicas envolvidas na reorganização societária promovida pelo grupo ALLIANCE sempre esteve nas mãos da mesma empresa, desde sua criação em 13/05/2005. Nunca houve figuras distintas de alienante e adquirente que pudessem protagonizar um negócio jurídico apto a provocar o legítimo aparecimento de ágio.

Tudo isso posto, verifica-se a existência de duas vontades do grupo ALLIANCE, no que atine à operação que gerou artificialmente o ágio. A vontade declarada seria a reavaliação das quotas da contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL para fins de atendimento a uma diretriz fixada globalmente para as operações de unificação de empresas antes concorrentes. Já a vontade real, descortinada por todas as considerações expostas neste voto, **foi aproveitar-se da unificação das empresas brasileiras ALLIANCE ONE BRASIL e MERIDIONAL para criar ágio artificial e utilizá-lo posteriormente na redução indevida de tributos devidos pela contribuinte.**

**A divergência entre vontades declarada e real, constatada no caso sob exame, caracteriza a simulação praticada pela contribuinte e pelas demais empresas de seu grupo econômico, nos termos do art. 167, § 1º, inciso II, do Código Civil Brasileiro.**

Ademais, considero que **o planejamento tributário levado a efeito pela contribuinte consistiu de ação dolosa com evidente intuito de fraude, uma vez que tentou-se impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, de fato gerador de obrigação principal ou ainda modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante de tributo devido.** Sua conduta, assim, subsume-se à definição legal de fraude contida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, autorizadora da qualificação da multa de ofício segundo a determinação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional relativamente ao pedido de restabelecimento da multa de ofício ao percentual qualificado de 150%.

Desse modo, sumariando os entendimentos expostos, voto no sentido de:

- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte quanto ao pleito de cancelamento das glosas relacionadas à utilização tributária do ágio gerado internamente;
- DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para **restabelecer a multa de ofício ao seu percentual qualificado de 150%**; e
- DETERMINAR **o retorno dos autos à Turma a quo, para prolação de nova decisão quanto à atribuição de responsabilidade solidária aos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL, com base no**



**restabelecimento da qualificação da multa de ofício**, após ser dada ciência às partes desta decisão.

## Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Conforme decido pelo Acórdão n.º **9101-003.601** – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais o julgamento do recurso voluntário restringir-se-á quanto à atribuição de responsabilidade solidária aos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL, com base no restabelecimento da qualificação da multa de ofício.

Os Diretores arrolados como responsáveis tributários solidários, por incorrerem em infração de lei tributária, no entendimento da Autoridade Fiscal, são os seguintes:

- Hilton Kappaun – CPF 350.952.290-72 – sócio administrador e Diretor da ALLIANCE ONE no período da reorganização internacional. Após a fusão assumiu o cargo de Diretor Presidente no período de 2005 a 2007;
- Henrique Eduardo Campestrini – CPF 244.617.170-20 – sócio administrador e Diretor Financeiro no período da reorganização internacional da ALLIANCE ONE. Após a fusão assumiu o cargo de Diretor Financeiro Regional para América Latina no período de 2005 a 2008;
- Alexandre Strohschoen – CPF 465.779.390-04 – Diretor Financeiro da Meridional no período da reorganização internacional. Após a fusão assumiu o

Verifica-se, portanto, que a autoridade lançadora considerou configurada no caso concreto a hipótese de responsabilidade solidária prevista no art. 135 do CTN. Sendo assim, entendeu-se como impositiva a atribuição de responsabilidade solidária aos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL, conforme determinado pelo § 1º art. 135, inciso III, do CTN.

Ao apreciar as impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos (contribuinte e seus ex-diretores, que foram apontados como responsáveis solidários), a 3ª Turma da Delegacia de Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP assim dispôs no Acórdão n.º 14-57.960, a respeito da aplicação da responsabilidade:

HILTON KAPPAUN e HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI foram sócios-administradores da "DIMON do Brasil Ltda. no período da incorporação internacional e exerciam o cargo de Diretor Presidente e Diretor Financeiro, respectivamente, conforme Contrato Social, alteração de 12/05/2004.

Na alteração contratual de 16/05/2005, momento em que a DIMON DO BRASIL assumiu a identidade do novo grupo internacional com a mudança de seu nome

para ALLIANCE ONE EXPORTADORA, ainda mantinham a qualidade de sócios-administradores e o cargo de Diretor Presidente e Diretor Financeiro.

Na alteração contratual de 18/08/2005, cedem sua(s) quota(s) à INTABEX (controladora estrangeira), porém continuam a exercer a administração da empresa nos cargos antes mencionados. Nessa data, ainda são promovidos os ajustes para que seja implementada a alteração contratual que admitiu a MERIDIONAL como sócia da ALLIANCE pela "venda" das quotas pela INTABEX com ágio.

Quanto a Alexandre Strohscoen, foi administrador eleito da MERIDIONAL DE TABACOS Ltda. no período da incorporação internacional. Exercia o cargo de Diretor Financeiro da MERIDIONAL conforme ata de eleição de administradores de 16/06/2004. Assinou a alteração contratual de 30/08/2005, da ALLIANCE EXPORTADORA DE TABACOS LTDA e representou a MERIDIONAL formalmente no ato que criou o ágio interno por ato de simulação de compra e venda de quotas sociais e que teve por objetivo a criação artificial da relação de controle entre a futura incorporada com a sua futura incorporadora. Ressalte-se que não possuía poderes emanados pelo contrato social para representar a empresa em negócios alheios ao seu objetivo social.

Após o ato de incorporação da MERIDIONAL pela ALLIANCE foi o único diretor da MERIDIONAL que assumiu cargo de DIRETOR na ALLIANCE ONE, conforme alteração contratual de 30/09/2005.

Portanto, ato contínuo aos fatos de criação artificial do ágio interno da ALLIANCE e da relação de controle, e após a incorporação reversa concretizada, foi nomeado administrador e responsável pela área financeira, no exercício do cargo de Diretor Financeiro da empresa que se beneficiou da redução tributária de forma ilícita. Manteve-se no cargo de Diretor Financeiro da ALLIANCE até 01/08/2008, momento em que assumiu o cargo de Diretor Financeiro Regional para América do Sul, compondo a administração regional do grupo ALLIANCE, cargo que manteve até 01/08/2010, momento que assumiu o cargo de Diretor Regional para a América do Sul, conforme alteração do contrato social de 01/08/2010, compondo a administração do início ao final dos efeitos tributários que a beneficiaram. A participação do Diretor nos atos societários das MERIDIONAL que viabilizaram a criação do ágio interno e a sua imediata nomeação no cargo de DIRETOR FINANCEIRO da ALLIANCE, demonstra que possuía plena ciência dos fatos que fez nascer o pseudo direito ao benefício fiscal sem obstar seus efeitos no futuro.

A fiscalização identificou que a administração local do Grupo Alliance foi a responsável pela contratação e avaliação do seu próprio capital, conforme revela a exposição de motivos no Laudo de Avaliação exarado por PricewaterhouseCoopers, que gerou o ágio e contribuiu decisivamente para implementar uma condição fictícia necessária ao uso da Lei (a futura incorporada se tornasse controladora para, em ato contínuo, fosse incorporada pela sua controlada com ágio interno gerado da incorporadora já eleita), e assim, a contribuinte se enquadrasse no permissivo legal que dava vazão a dedução da base

de cálculo do IRPJ e CSLL nos sessenta meses posteriores ao ato, materializando a redução ilícita dos tributos que são constituídos no presente auto de infração.

As pessoas apontadas como responsáveis eram diretores e estavam à frente da administração regional do grupo ALLIANCE, que efetivamente implantou a reorganização de forma a criar o ágio e a relação fictícia de controle da ALLIANCE pela MERIDIONAL no reduzido lapso temporal.

Apesar de terem deixado o cargo em 06/06/2007 e 01/08/2008, os atos implementados sob sua administração em 2005 tiveram reflexos continuados até 09/2010.

Diante do exposto, tem-se que HILTON KAPPAUN, HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI e ALEXANDRE STROHSCOEN, no exercício de suas funções de diretores, infringiram deliberadamente a lei tributária, mais especificamente o art. 7º da Lei 9.532/1997, **criando artificialmente, por meio de simulação, condições exigidas pela lei para usufruir do benefício fiscal**, inalcançável se a formalidade da incorporação no Brasil retratasse a materialidade da incorporação internacional, o que caracterizou a conduta sonegatória e fraudulenta.

Prevaleceu, portanto, na primeira instância de julgamento administrativo o entendimento pela responsabilização solidária aos ex-diretores da contribuinte e da MERIDIONAL determinada pela Fiscalização. A decisão fez remissão aos termos do Relatório Fiscal para concluir ter sido claramente demonstrado a infração à lei por HILTON KAPPAUN, HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI e ALEXANDRE STROHSCOEN, no exercício de suas funções de diretores. Dessa forma, manteve-se a imputação de responsabilidade solidária às referidas pessoas físicas, feita nos termos do art.135, III, do CTN.

Inconformados com a decisão de 1ª Instância, houve interposição de recursos voluntários pela contribuinte e pelos responsáveis solidários. Em síntese, os responsáveis alegam a ausência de condição para responsabilização tributária no período autuado; a inexistência de sonegação ou fraude à lei; a inexistência de simulação; a impossibilidade de aplicação do art. 135, inciso III, do CTN.

Os Responsáveis afirmam que deixaram o cargo de diretor que detinham na Alliane Once anteriormente aos anos de 2009 e 2010, e portanto, não poderia ser responsabilizado por crédito tributário de IRPJ e CSLL decorrentes de fatos geradores ocorridos nos referidos períodos, posteriores às suas saídas.

Argumentam que, embora as autoridades fiscais e julgadoras sustentem que teriam sido caracterizadas as condutas sonegatória e fraudulenta do Recorrente, em nenhum momento foi indicada e comprovada, com a precisão que é de rigor, qual teria sido efetivamente esta conduta.

Alegam que as autoridades fiscais não só não comprovaram, como sequer indicaram quais seriam os atos praticados pelo Recorrente que configurariam a existência de fraude ou sonegação, bem como que o Recorrente teria agido de forma dolosa.

Salientam que que ao contrário do que afirmam as dd. Autoridades fiscais e julgadoras, não foi realizado qualquer ato simulado nas operações que resultaram na unificação da Alliance One e da Meridional.

Deduzem que todos os atos da Alliance One e da Meridional no contexto da unificação de suas atividades no Brasil foram praticados nos estritos termos da legislação aplicável à época, sem a ocorrência de simulação, fraude ou dolo.

Observa-se que esse colegiado já se manifestou sobre as responsabilidades solidárias atribuídas às pessoas físicas HILTON KAPPAUN, HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI e ALEXANDRE STROHSCOEN, nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, referente às operações relatadas, no Acórdão nº 1402-003.737, Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cuja ementa e dispositivo são transcritos a seguir:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido é cabível a imposição da multa qualificada.

**MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.**

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade de lei, bem como o de eventuais ofensas pela norma legal aos princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação de efeito confiscatório.

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.**

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTOS. MATERIALIDADES DISTINTAS.**

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES. AFASTAMENTO.**

**Ausência dos requisitos para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.**

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: **i) por unanimidade de votos:** i.i) negar conhecimento às alegações de inconstitucionalidade, i.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, **i.iii) dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis tributários Hilton Kappaun, Henrique Duarte Campestrini e Alexandre Strohscoen;** e ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, vencido o Relator, acompanhado pelos Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Evandro Correa Dias.

Esse colegiado, com a formação a época, por unanimidade, deu provimento aos recursos voluntários dos responsáveis tributários Hilton Kappaun, Henrique Duarte Campestrini e Alexandre Strohscoen para afastar a responsabilidade solidária impuntada às pessoas físicas, conforme excerto do voto, transcrito a seguir:

### 2.3 RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

Entendo que assiste razão aos responsáveis solidários quando alegam a nulidade do auto de infração, no que imputa a responsabilidade, por ausência de motivação. **O fato de eles terem sido os diretores em cargo quando da operação que ensejou o ágio apontado como simulado, não pode ensejar responsabilização por compensação levada a cargo inclusive após sua retirada da empresa.** Peço vênica para transcrever o excerto do acórdão da r. DRJ em relação à matéria:

E, assim sendo, diante da falta de demonstração do prejuízo causado à sua defesa, e verificando que o interessado contestou de forma precisa todos os pontos tanto da Representação Administrativa quanto do Ato Declaratório de exclusão-se, não há como sustentar que tenha sido maculado o ato administrativo, sob a alegação de que estaria cerceado o interessado no seu direito de defesa, razão pela qual REJEITO a presente alegação.

Faz-se oportuno enfatizar que HILTON KAPPAUN e HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI foram sócios-administradores da "DIMON do Brasil Ltda. no período da incorporação internacional e exerciam o cargo de Diretor Presidente e Diretor Financeiro, respectivamente, conforme Contrato Social, alteração de 12/05/2004.

Na alteração contratual de 16/05/2005, momento em que a DIMON DO BRASIL assumiu a identidade do novo grupo internacional com a mudança de seu nome para ALLIANCE ONE EXPORTADORA, ainda mantinham a qualidade de sócios-administradores e o cargo de Diretor Presidente e Diretor Financeiro.

Na alteração contratual de 18/08/2005, cedem sua(s) quota(s) à INTABEX (controladora estrangeira), porém continuam a exercer a administração da empresa nos cargos antes mencionados. Nessa data, ainda são promovidos os ajustes para que seja implementada a alteração contratual que admitiu a MERIDIONAL como sócia da ALLIANCE pela "venda" das quotas pela INTABEX com ágio.

Quanto a Alexandre Strohscoen, foi administrador eleito da MERIDIONAL DE TABACOS Ltda. no período da incorporação internacional. Exercia o cargo de Diretor Financeiro da MERIDIONAL conforme ata de eleição de administradores de 16/06/2004. Assinou a alteração contratual de 30/08/2005, da ALLIANCE EXPORTADORA DE TABACOS LTDA e representou a MERIDIONAL formalmente no ato que criou o ágio interno por ato de simulação de compra e venda de quotas sociais e que teve por objetivo a criação artificial da relação de controle entre a futura incorporada com a sua futura incorporadora. Ressalte-se que não possuía poderes emanados pelo contrato social para representar a empresa em negócios alheios ao seu objetivo social.

Após o ato de incorporação da MERIDIONAL pela ALLIANCE foi o único diretor da MERIDIONAL que assumiu cargo de DIRETOR na ALLIANCE ONE, conforme alteração contratual de 30/09/2005.

Portanto, ato contínuo aos fatos de criação artificial do ágio interno da ALLIANCE e da relação de controle, e após a incorporação reversa concretizada, foi nomeado administrador e responsável pela área financeira, no exercício do cargo de Diretor Financeiro da empresa que se beneficiou da redução tributária de forma ilícita. Manteve-se no cargo de Diretor Financeiro da ALLIANCE até 01/08/2008, momento em que assumiu o cargo de Diretor Financeiro Regional para América do Sul, compondo a administração regional do grupo ALLIANCE, cargo que manteve até 01/08/2010, momento que assumiu o cargo de Diretor Regional para a América do Sul, conforme alteração do contrato social de 01/08/2010, compondo a administração do início ao final dos efeitos tributários que a beneficiaram. A participação do Diretor nos atos societários das MERIDIONAL que viabilizaram a criação do ágio interno e a sua imediata nomeação no cargo de DIRETOR FINANCEIRO da ALLIANCE, demonstra que possuía plena ciência dos fatos que fez nascer o pseudo direito ao benefício fiscal sem obstar seus efeitos no futuro.

A fiscalização identificou que a administração local do Grupo Alliance foi a responsável pela contratação e avaliação do seu próprio capital, conforme revela a exposição de motivos no Laudo de Avaliação exarado por PricewaterhouseCoopers, que gerou o ágio e contribuiu decisivamente para implementar uma condição fictícia necessária ao uso da Lei (a futura incorporada se tornasse controladora para, em ato contínuo, fosse incorporada pela sua controlada com ágio interno gerado da incorporadora já eleita), e assim, a contribuinte se enquadrasse no permissivo legal que dava vazão a dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL nos sessenta meses posteriores ao ato, materializando a redução ilícita dos tributos que são constituídos no presente auto de infração.

As pessoas apontadas como responsáveis eram diretores e estavam à frente da administração regional do grupo ALLIANCE, que efetivamente implantou a

reorganização de forma a criar o ágio e a relação fictícia de controle da ALLIANCE pela MERIDIONAL no reduzido lapso temporal.

**Apesar de terem deixado o cargo em 06/06/2007 e 01/08/2008, os atos implementados sob sua administração em 2005 tiveram reflexos continuados até 09/2010.**

Diante do exposto, tem-se que HILTON KAPPAUN, HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI e ALEXANDRE STROHSOEN, no exercício de suas funções de diretores, infringiram deliberadamente a lei tributária, mais especificamente o art. 7º da Lei 9.532/1997, criando artificialmente, por meio de simulação, condições exigidas pela lei para usufruir do benefício fiscal, inalcançável se a formalidade da incorporação no Brasil retratasse a materialidade da incorporação internacional, o que caracterizou a conduta sonegatória e fraudulenta.

Dessa forma, mantém-se a imputação de responsabilidade solidária às referidas pessoas físicas, feita nos termos do art.135, III, do CTN.

O próprio acórdão emanado pela d. DRJ é confuso nesse tópico, mas acentua a saída dos responsáveis em momento anterior a compensação glosada. De sorte que impossível se vislumbrar o nexos causal suficiente para lhes atribuir responsabilidade.

Não bastasse isso o art. 135 do CTN é claro ao afirmar que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a **obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**. Embora eu entenda que a simulação fraudulenta que deu origem ao crédito pleiteado contamine a compensação para o contribuinte, este mesmo elemento não é suficiente para a atribuição de responsabilidade no que concerne fatos geradores ocorridos após a saída dos pretensos responsáveis do cargo de gerência. A meu ver, estão ausentes os requisitos para atribuição de responsabilidade.

Isto posto, acolho a preliminar de nulidade suscitada pelos responsáveis, e caso não seja o entendimento compartilhado por essa c. Turma, no mérito, entendo estarem ausentes os requisitos para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

Concorda-se com os fundamentos trazidos no Acórdão n.º 1402-003.737, pois o fato das pessoas físicas arroladas como responsáveis terem sido os diretores em cargo quando da operação que ensejou o ágio apontado como simulado, não pode ensejar responsabilização por amortização do ágio levada a cargo inclusive após sua retirada da empresa.

Embora entenda-se que a conduta da contribuinte e das demais empresas pertencentes a seu grupo econômico teve evidente intuito de fraude e caracterizou simulação, esse mesmo elemento não é suficiente para a atribuição de responsabilidade no que concerne aos fatos geradores ocorridos após a saída dos pretensos responsáveis do cargo de gerência. Logo, estão ausentes os requisitos para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por dar provimento aos recursos voluntários apresentados, para afastar a imputação de responsabilidade solidária às pessoas físicas HILTON KAPPAUN, HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI e ALEXANDRE STROHSCOEN.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias