



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

Processo n° 13005.721718/2014-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.148 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SIMULAÇÃO

As operações de reorganização societária, para serem legítimas, devem possuir propósito comercial real, inalterável ao arbítrio de quem as pratica, decorrer de atos efetivamente existentes e não serem artificiais e apenas formalmente registrados nos contratos sociais e na escrituração contábil.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Constatada a simulação na criação de ágio, é cabível a glosa da dedução da base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que am os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que o procedimento adotado pelo contribuinte não denota dolo não se pode falar em dolo, e, conseqüentemente, em 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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: i) dar provimento parcial ao recurso da pessoa jurídica autuada para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar e Leonardo de Andrade Couto que votaram pela manutenção integral do lançamento; e ii) dar provimento ao recurso dos coobrigados para excluí-los da relação jurídico-tributária. Vencido o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar que votou por manter a responsabilidade dos coobrigados. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, GILBERTO BAPTISTA, LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, DEMETRIUS NICHELE MACEI, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, PAULO MATEUS CICCONE, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

Relatório

ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA, Hilton Kappaun, Alexandre Strohschoen e Henrique Duarte Campestrini recorrem a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ Juiz de Fora/MG, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata o presente processo de lançamento do IRPJ e CSLL, nos anos-calendário de 2009 e 2010, tendo em vista a apuração das seguintes infrações:

a) Exclusões Indevidas da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL do ágio interno artificialmente criada pela compra e venda simulada.

Como resultado da operação societária simulada, a Contribuinte utilizou-se indevidamente da previsão do disposto no Art. 386, IH do Regulamento do Imposto de Renda, e assim, excluiu indevidamente da apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o montante de R\$47.735.016,48 no ano-calendário 2009, e R\$ 35.801.262,39 no ano-calendário 2010, relativos à amortização fiscal do ágio criado através de ato simulado de compra e venda de participação societária, incorrendo em infração à lei tributária.

b) Glosas Compensações Indevidas por Insuficiência de Prejuízo Fiscal e Base Negativa da CSLL gerados pelo ágio interno artificialmente criado pela compra e venda simulada.

Como reflexo da operação societária simulada, a Contribuinte compensou prejuízo fiscal e base negativa da CSLL que foram gerados com a inclusão das parcelas do ágio interno artificialmente criado através de operação de compra e venda simulada em períodos de apuração anteriores. O prejuízo fiscal e base negativa foram reduzidos e o seu aproveitamento é indevido nos presentes períodos de apuração. Os montantes passíveis de glosa fiscal correspondem: R\$ 16.473.490,06 no ano-calendário 2009 e R\$ 601.430,12 no ano-calendário 2010

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTOS	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	25.152.799,76	10.090.655,72	37.729.199,65	72.972.655,13
CSLL	9.055.007,92	3.632.636,06	13.582.511,89	26.270.155,87

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

A fiscalização constatou que através de ato simulatório de venda de sua participação acionária pela sua controladora à época (INTABEX) para empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA (incorporada), a ALLIANCE gerou um ágio interno no ano 2005 através da simulação de compra e venda de participação acionária, com fins específicos na redução ilícita dos tributos IRPJ e CSLL,

consumado após efetuar a incorporação reversa da controladora fictícia (MERIDIONAL).

A geração do ágio interno é baseada em fatos materialmente inexistentes. Sua criação deriva de ato simulatório de compra e venda de quotas da futura incorporadora pela futura incorporada, com imediata incorporação reversa da empresa apresentada como controladora em um pequeno lapso temporal. Em ato de reorganização empresarial internacional materialmente existente, o qual já havia definido o efeito da reorganização internacional no Brasil, a fiscalização apurou que a sociedade sucessora e incorporadora no Brasil (ALLIANCE) já se encontrava eleita em data anterior ao afoadado processo de compra e venda entabulado no Brasil entre controladora no exterior (INTABEX) com a sociedade que seria incorporada e extinta no Brasil (MERIDIONAL).

Concluiu que a reorganização societária promovida no Brasil, na qual MERIDIONAL adquire a participação da ALLIANCE antes da formalização da incorporação internacional concretizada no exterior, foi de encontro com a verdade material apurada e teve como únicos fins:

- gerar um ágio interno na própria incorporadora para ser aproveitado imediatamente;
- implementar uma condição exigida pela Lei Tributária para usufruir da amortização fiscal;
- por consequência, apenas reduzir ilicitamente os tributos devidos a partir da criação artificial da compra e venda da participação societária - ato simulado.

Para fins de elucidação das infrações cometidas pela CONTRIBUINTE, a fiscalização procedeu a análise dos documentos apresentados pela própria e por terceiros identificados nas operações societárias que fizeram nascer o ágio, no transcurso do procedimento fiscal anterior.

Para fins de instrução do presente processo administrativo fiscal digital, a fiscalização anexou os documentos já apresentados no procedimento anterior e citou de forma remissiva a sua origem que corresponde ao número e às páginas do respectivo processo administrativo fiscal nº 13005.001065/2009-11 além dos documentos que comprovam a infração de forma continuada nos períodos de autuação.

O autuante relatou o que segue:

IDENTIFICAÇÃO DAS PARTÍCIPES DA OPERAÇÃO

Os fatos ocorridos durante os anos 2004 e 2005 revelam as seguintes participes e suas coadjuvantes:

- DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA. CNPJ nº 33.876.145/000100, atual ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA. a Contribuinte.

Sociedade empresária que estava sediada em Vera Cruz - RS à época dos fatos e mantinha filiais em outros municípios do estado do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina. Atua no Brasil desde 10/1971. Sua participação nos atos de criação do ágio é resumida abaixo:

- era subsidiária no Brasil do grupo multinacional DIMON LNCORPORATED e controlada direta pela holding internacional INTABEX NETHERLANDS B.V.;
- em 16/05/2005, com a criação do novo grupo multinacional, alterou sua denominação para ALLIANCE ONE EXPORTADORA DE TABACOS LTDA;
- em 30/08/2005 teve suas quotas "Vendidas" pela controladora direta (INTABEX) para a empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA, por R\$507.000.000,00, que passou a ser por ela controlada (momento da geração do ágio);
- em 31/08/2005 a INTABEX passou a ser sua controladora indireta, pois ato contínuo à compra das quotas da ALLIANCE, a MERIDIONAL deliberou pelo aumento do seu próprio capital social e pela capitalização da dívida contraída na "aquisição das quotas da ALLIANCE" com a INTABEX, a qual passou controlar diretamente a própria MERIDIONAL;
- em 30/09/2005 incorporou a empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA pelo valor do Patrimônio líquido, e alterou sua denominação para ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.
- com a extinção da MERIDIONAL em 30/09/2005, a INTABEX passou a ser novamente a sua controladora direta.

MERIDIONAL DE TABACOS LTDA - CNPJ nº 87.329.074/0001-54, extinta por incorporação pela ALLIANCE, sociedade empresária que estava sediada em Santa Cruz do Sul -RS à época dos fatos, mantinha filiais em outros municípios dos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Atuou desde 11/1974. Sua participação nos atos de criação do ágio é resumida abaixo:

- era subsidiária no Brasil do grupo multinacional STANDARD COMMERCIAL CORPORATION e controlada pelas holdings TRANS-CONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED e STANDARD COMMERCIAL TOBACCO CO INC.
- em 29/06/2005 a nova empresa originada da incorporação internacional da STANDARD pela DIMON, ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC, passou a deter participação em seu capital em substituição à extinta sócia.
- em 30/08/2005 passou a ser detentora das quotas da ALLIANCE ONE EXPORTADORA DE TABACOS LTDA que foram "alienadas a título oneroso" pela controladora INTABEX por R\$507.000.000,00. Transformou-se em controladora direta;
- em 31/08/2005 admitiu como sócia a própria INTABEX que passou a ser sua controladora direta através da conversão da dívida de R\$507.000.000,00 contraída na "aquisição" das quotas da ALLIANCE em capital social;
- em 30/09/2005 foi extinta através de ato de incorporação pela sua controlada ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA;
- ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INCORPORATED - CNPJ nº 07.546.234/0001-88 com data do registro em 22/08/2005, nova empresa resultante da incorporação internacional da Standard Commercial Corporation pela DIMON Incorporated criada em 13/05/2005;

- INTABEX NETHERLANDS B.V. - CNPJ nº 05.523.985/000153, holding Internacional da DIMON Incorporated e conseqüentemente da ALLIANCE ONE INTERNATIONAL, INC. No Brasil é a controladora direta da ALLIANCE ONE BRASDL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA-

CRONOLOGIA DOS FATOS APURADOS

Para oferecer uma visão geral dos fatos ocorridos a fiscalização apresentou num mesmo rol as notícias da imprensa, documentos de terceiros e as alterações dos contratos sociais em ordem cronológica com fins de demonstrar o alinhamento dos grupos internacionais para efetivarem a fusão e a repercussão nas subsidiárias brasileiras.

- 10/11/2004: a imprensa brasileira divulga o fim das negociações que culminou no acerto entre acionistas dos grupos Dimon Incorporated e Standard Commercial Corporation, para união das duas corporações. O jornal Gazeta do Sul, de Santa Cruz do Sul, trouxe matéria dando maiores detalhes da transação (As. 80/81 do processo administrativo fiscal nº 13005001065/2009-11). Os diretores das subsidiárias brasileiras declararam em conjunto:

"Aqui, vamos concentrar esforços. Não haverá redução alguma", afirmou Eappaun, da Dimon do Brasil, acrescentando que as operações das três fábricas das empresas na região — duas da Dimon e uma da Meridional serão mantidas e, ainda, fortalecidas. "As duas indústrias vêm crescendo significativamente nos últimos anos e, juntas, terão mais competitividade", completou.

Dockhorn, da Meridional disse que as duas matrizes. Standard e Dimon, são vizinhas nos Estados Unidos e sempre tiveram uma atuação semelhante. "Acreditamos que a integração será fácil. "Segundo ele, o mercado atual passa por muitas mudanças, que exigem cada vez mais investimentos por parte das companhias do setor fumageiro. "Tanto a Dimon como a Standard vinham fazendo investimentos. Com as duas se tornando uma única empresa, haverá redução de custos."

- 29/11/2004: representantes dos grupos Dimon Incorporated e Standard Commercial Corporation encaminham, junto à Secretaria de Direito Econômico do Ministério da Justiça -SDE/MJ requerimento para análise de ato de concentração econômica. Este processo recebeu o nº 08012.010074/2004-69 e teve pareceres favoráveis a respeito, emitidos pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda (Parecer no 0605672005 de 3 1/01/2005), pela Procuradora Geral Federal do CADE/ AGU (Parecer PROCADE a" 85/2005 de 1 03-2005). e pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CA » (Acórdão de 16 04.2005). Os citados documentos (fls 82/101 do processo administrativo fiscal no 13005001065/2009-11), são abertos ao acesso público nos sítios tp:/ rwwjn).gov.br e http://www. cade.gov.br (consulta processual).

- 13/05/2005: no formulário 8k ALLIANCE ONE INTERNATIONAL, TOC de 19/05/2005, apresentado à SECURITTES AND EXCHANGE COMMISSION DOS ESTADOS UNIDOS, no item 2.01 - Conclusão de Aquisição ou Alienação de Ativos é declarada a vigência da incorporação da Standard pela Dimon Incorporated e a alteração desta última para Altiance One International, INC;

- 13/05/2005: na empresa Meridional de Tabacos Ltda, foi formalizada a 37a alteração do contrato social, a qual teve o intuito único de acrescentar parágrafos ao artigo 5e e 21 para contemplar a constituição de penhor sobre a totalidade das quotas de emissão da Sociedade, de propriedade da sócia Trans-Continental Leaf

Tabacco Corporation Limited. O parágrafo 2o do Art. 5e ficou com a seguinte redação:

"Em conformidade com o Contrato de Penhor de Quotas celebrado na presente data por Trans-ContinentalLeafTabacco Corporation Limited como empenhante, a Sociedade como interveniente anuente e Wachovia Bank. National Association na qualidade de credor pignoratício ("Contrato de Penhor de Quotas"), todas as 6.112.439 (seis milhões, cento e doze mil. quatrocentos e trinta e nove) quotas de propriedade da sócia-quotista Trans-Continental Leaf Tobacco Corporation Limited encontram-se empenhadas em favor de Wachovia Bank, National Association, de forma a garantir o pagamento de todos os valores devidos por bttabex Netherlands B. V. na qualidade de Borrowers. DIMON Internacional AG na qualidade de Garantor. Wachovia Bank. National Association na qualidade de Administrative Agent. Ing Bank N.V.. London Branch na qualidade de Syndication Agent. Deutsche Bank AG New York Branch na qualidade de Documentation Agent, entre outros. "

- 16/05/2005: na empresa Dimon do Brasil Tabacos Ltda procede-se à alteração do contrato social para mudar a denominação da sociedade para Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda, tendo em vista a necessidade de identificação com o novo grupo que se formava a partir da incorporação da Standard Commercial Corporation pela Dimon Incorporated. Este novo grupo econômico internacional, criado em 13/05/2005, recebeu o nome de Alliance One Internacional me. Além da alteração do nome da sociedade, foi acrescido o parágrafo 3º ao Art 4º, com a seguinte redação:

"A totalidade das quotas detidas pela sócia INTABEX NETHERLANDS B. V.. ou seja. 144.311.924 (cento e quarenta e quatro milhões, trezentos e onze mil e novecentas e vinte e quatro) quotas, foram oferecidas em penhor em favor de Wachovia Bank. National Association. na qualidade de agente administrador, de acordo com os termos e condições de Contrato de Penhor de Quotas, celebrado em 13/05/2005 entre INTABEX NETHERLANDS B.V.; Wachovia Bank. National Association (o "agente") e a Sociedade, que será posteriormente traduzido por tradutor juramentado e registrado junto ao Registro de títulos e Documentos de Vera Cruz, Rio Grande do Sul."

Obs. Estes dois últimos atos refletem as exigências do Contrato de Crédito, firmado em 13/05/005 junto a instituições financeiras por Alliance One Internacional mc e intabex Netberlands B.V. na qualidade de tomadoras (cópias em inglês e traduzidas às fls 103/135 do (Acesso administrativo fiscal nº 13005001065/2009-11). As citadas alterações contratuais formalizam a participação da holding Trans-Continental Leaf Tabacco Corporation Limited no no o giupo econômico, penhorando 99,99% da quotas da Meridional de Tabacos Ltda, ao mesmo tempo evidencia o papel de agente administrativo do grupo exercido pela holding Intabex Netberlands B.V..

- 17/05/2005: o *site* de agropecuária - agroline.com.br noticia, tendo como fonte o jornal Correio do Povo, a concretização da união dos grupos internacionais Dimon Incorporated e Standard Commercial Corporation, com reflexos nas subsidiárias brasileiras Dimon do Brasil e Meridional de Tabacos. O antigo diretor da Dimon do Brasil Tabacos Ltda agora citado como o executivo da ALLIANCE para a América do Sul já se pronuncia em nome das duas empresas, diferentemente do ocorrido no anúncio da fusão em 2004, onde os diretores locais dos das duas empresas estavam à frente da entrevista:

"o executivo da Alliance One para a América do Sul Hilton Kappaun, informou que no Brasil as empresas vão passar por um período de transição, que deverá ser concluído até setembro. Ontem, todos os colaboradores foram comunicados oficialmente da concretização da fusão." (documento anexo à fls. 102 do processo administrativo fiscal nº 13005001065/2009-11, grifos nosso).

29/06/2005: formalizada a 38ª alteração contratual na empresa Meridional de Tabacos Ltda, onde foi substituída a sócia Standard Commercial Tobacco CO. INC. pela nova sócia Alliance One International Inc. (ex DIMON). Este ato contempla a incorporação internacional da primeira pela segunda, definida em 13/05/2005;

18/08/2005: procedida à alteração do contrato social da Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda (antes Dimon do Brasil) para registrar a saída da sociedade dos quatro sócios minoritários, todos brasileiros e possuidores de uma cota cada um. Com isso, a holding 'ntabex Netherlands B.V. mantém-se como única sócia, acumulando um total de 144.311.930 cotas, no valor nominal de R\$ 1,00 cada. Os ex-sócios passam a exercer os cargos de Diretores e mantêm-se à frente da administração da sociedade. É criado um novo cargo de Diretor Financeiro Regional para a América do Sul o qual assume o ex-sócio Henrique Eduardo Campestrini.

22/08/2005: implementada nova alteração do contrato social da Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda (antes Dimon do Brasil), aumentando o capital social de R\$ 144.311.930,00 para R\$ 254.311.930,00, utilizando-se para tal o valor de lucros acumulados até 31/07/2005.

29/08/2005: realizada a 39ª alteração contratual da sociedade Meridional de Tabacos Ltda que aumenta o capital social de R\$ 6.112.441.00 para R\$ 31.041.632.00, utilizando-se para tal os montantes de reservas de capital e de lucros acumulados registrados da contabilidade. As quotas, com valor nominal de R\$1.00, ficaram distribuídas da seguinte forma: Trans-Continental Leaf Tobacco CoipoiEuon Limited=31.041.621; e Alliance One International mc.=11.

Depois de todas as formalizações e ajustes mencionados, inclusive a alteração do nome da sociedade Dimon do Brasil Tabacos Ltda para reconhecer a identidade do novo grupo econômico (Alliance One), um único episódio era necessário para seguir a sequência lógica e esperada: a ALLIANCE incorporaria a sociedade Meridional de Tabacos Ltda, na mesma linha adotada internacionalmente.

Se Dimon Incorporated incorporou Standard, se Dimon Incorporated alterou seu nome para Alliance One International, INC, se Dimon do Brasil foi denominada ALLIANCE ONE, consequentemente, ALLIANCE ONE incorporaria MERIDIONAL, até porque um dos motivos elencados por um dos Diretores da Meridional era a fusão das duas empresas com fins de redução de custos, conforme declaração dada no ano 2004.

E foi exatamente isso o que realmente aconteceu, conforme a previsão divulgada na imprensa em 17/05/2005, atribuída ao executivo da Alliance One para a América do Sul, Sr. Hilton Kappaun. A incorporação formal da Meridional de Tabacos Ltda pela Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda concretizou-se em 30/09/2005.

No entanto, aqui reside o ponto crucial deste procedimento fiscal. Ao invés da incorporação ser levada a efeito através dos devidos registros em seus atos societários de imediato, em 30/08/2005 as sociedades registraram num curtíssimo intervalo de tempo decorrido entre a incorporação material e a formalização, uma outra operação: a venda da participação societária da ALLIANCE ONE

EXPORTADORA DE TABACOS LTDA (ex-DIMON) com ágio na aquisição, tendo como adquirente formal a MERIDIONAL.

Os elementos mostrados provam que a operação de compra e venda registrada em 30/08/2005 não passou de mera simulação para gerar um ágio interno para aproveitamento fiscal ilícito. A empresa incorporada de fato em 13/05/2005 (MERIDIONAL) pela operação internacional é trazida aos olhos do FISCO num curtíssimo período de tempo como controladora da sua incorporadora de fato (ALLIANCE ONE). Ao efetivar a incorporação de direito, a operação intermediária possibilitou que benefícios fiscais pudessem ser alcançados através da criação artificial das condições previstas em Lei, com fins de buscar a amortização de um ágio (interno) que não seria possível se as operações fielmente registrassem a verdade material dos fatos ocorridos.

OPERAÇÃO SIMULADA - COMPRA DAS QUOTAS DA ALLIANCE PELA MERIDIONAL

Em 30/08/2005, quando a incorporação internacional da MERIDIONAL pela ALLIANCE já estava concretizada, inclusive com a divulgação pública, conforme anúncio realizado pelo diretor da ALLIANCE, as partícipes providenciaram novas alterações dos seus contratos sociais que não a imediata formalização da incorporação.

Para obtenção de melhor clareza dos fatos relatados a seguir é necessária a visualização da formatação das participações acionárias das sociedades em 29/08/2005, dia anterior à operação simulada que fez nascer o ágio:

- Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda: possuía uma única sócia - Intabex Netherlands B.V. (principal holding do novo grupo Alliance One), com Capital Social de R\$ 254.311.930,00 e Patrimônio Líquido registrado de R\$ 268.324.917,57;

Meridional de Tabacos Ltda: possuía duas sócias, Trans-Continental Leaf Tobacco Corporation Limited e Alliance One Internacional Inc. O Capital Social era de R\$ 31.041.632,00 dividido em R\$ 31.041.621,00 para a primeira, e R\$ 11,00 para a segunda sócia. O Patrimônio Líquido somava R\$ 132.369.394,32. Portanto é a Trans-Continental que aparenta ter o controle da Meridional;

Em 30/08/2005 é realizado o primeiro ato simulado: a única sócia da Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda, Intabex Netherlands B.V., retira-se da sociedade e cede, "a título oneroso", a totalidade da sua participação naquela sociedade para a empresa Meridional de Tabacos Ltda conforme Alteração do Contrato Social de 30/08/2005, conforme item I da referida alteração:

1. A sócia INTABEX NETHERLANDS B.V., atualmente detentora da totalidade das quotas representativas do capital da Sociedade, totalmente subscritas e integralizadas, com todos os direitos e obrigações a elas atreladas, retira-se da Sociedade, cedendo e transferindo, a título oneroso, suas 254.311.930 (duzentas e cinquenta e quatro milhões, trezentas e onze mil, novecentas e trinta) quotas, no valor nominal de R\$1,00 (um real) cada uma, para a sociedade MERIDIONAL DE TABACOS LTDA., acima qualificada, que, desta forma, ingressa como sócia na Sociedade. (grifo nosso)

Importante destacar que assinam a alteração do contrato social a representante da INTABEX, Sra. Fátima A Carr e os representantes da MERIDIONAL: Presidente, Sr. Emi Edgar Dockorn, Diretor Administrativo, Sr. Franz Paul Christine

Jules Demeulemeester e o Diretor Financeiro, Sr. Alexandre Strohschoen. A sócia controladora Trans-Continental, ou seu representante não aparece nos atos formais que embasam a operação.

Destacou a fiscalização que a Meridional, numa operação de aquisição de capital tão relevante, foi representada por sua Diretoria no Brasil, a qual tinha competência apenas para representá-la na administração dos negócios sociais em geral, e a prática dos atos necessários ou convenientes para tanto, nos termos do artigo 11 do Contrato Social, conforme 36º alteração e consolidação de 16/06/2004.

Ressaltou que, no Contrato Social da MERIDIONAL, não consta entre o rol dos objetos sociais a atividade de participação em outras empresas, conforme o disposto no art. 3º do Contrato Social: *"A sociedade tem por objetivos: a industrialização e comercialização de fumo em folha; o comércio e importação de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes e defensivos agrícolas; compra e exportação de fumos em folha."*

Assim, a Diretoria não estaria apta a participar de negócios alheios ao objeto social da sociedade, e esta vedação não estava só restrita à diretoria, mas a qualquer representante da sociedade. Tal vedação constava bem explícita no art. 13 - Vedações do contrato social.

Como não exercia a atividade de holding ou de participação em outras empresas, sua participação no *"negócio"* apresentado ao Fisco para justificar a origem do ágio decorre da manipulação da sua vontade por terceiros que já detêm um poder oculto àqueles atribuídos em seus atos constitutivos.

De pronto a fiscalização identificou o uso indevido da personalidade jurídica da MERIDIONAL pelas demais pessoas que estavam formalmente à frente da sua administração, ou declararam estar à frente da sua administração no ato formal implementado, com fins de angariar benefícios tributários a terceiros que, num primeiro momento, estão ocultos no negócio.

Quiçá possa-se alegar que a atividade de participação em outras sociedades decorra simplesmente da Lei, em razão da regência supletiva disposta no contrato social, e que tal atividade não necessitaria ser elencada no rol das atividades no corpo contrato social, conforme previsto no §3º do art. 1º da Lei nº 6.404/76, deve-se atentar que o disposto na Lei nº 6.404/76 tem como intuito principal aquele, que não outro, de realizar ou complementar o próprio objetivo social da empresa, que é efetivamente realizado através de uma outra entidade, e através do exercício da atividade (que pode ser a mesma) por terceiro buscar o lucro que seria obtido se a atividade fosse exercida pela própria.

Resume-se: a atividade de participação em outra empresa tem por fins explorar as atividades que constam no seu próprio ato societário. Exerce-se o objetivo social de forma indireta, não pela mão própria, mas através de terceira empresa na qual se participa societariamente.

O atento observador notará que o *"negócio"* que acarretou a participação da MERIDIONAL na ALLIANCE não teve como objetivo a realização de seus objetivos sociais através de terceiros (exercer a atividade através de uma controlada), mas exatamente o contrário. Teve como objetivo primaz promover, ou proporcionar, a sua própria extinção, a qual já se encontrava definida pela reorganização internacional.

Considerar-se-ia complementar o seu próprio objeto social a aquisição de quotas da sua predefinida incorporadora para em seguida ser extinta? e mais, já sabedora e conformada com a sua extinção? Como a MERIDIONAL tinha em seu contrato social a sua existência por prazo indeterminado a aquisição da participação de outra empresa somente seria justificável se ela mantivesse suas operações sem solução de continuidade.

Então, os atos formais realizados em 30/08/2005, são caracterizados como alheios ao objeto social da MERIDIONAL em evidente abuso da sua personalidade jurídica por terceiros. Alteram a configuração societária das sociedades sem terem qualquer fundamento econômico. Transformam a MERIDIONAL, em um estreito lapso temporal, em controladora da ALLIANCE, para que, em ato contínuo, ela fosse extinta por incorporação reversa.

Os efeitos contábeis destas operações societárias foram identificados na escrituração contábil, os quais passa-se a descrever e são também relevantes na análise:

a) Na empresa Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda (ex Dimon): 30/08/2005 lançamento contábil que registra a troca da sociedade quotista na conta capital. O saldo da Intabex é zerado e atribuído o valor do capital social para a Meridional, (fis. 575/577 do processo administrativo fiscal nº 13005001065/2009-11) conforme alteração do contrato social para substituir a única sócia Intabex Netherlands B.V. pela nova e única sócia Meridional de Tabacos Ltda (fis. 241/244 do processo administrativo fiscal nº 13005001065/2009-11);

D 2.3.01.02.01.005 INTABEX NETHERLANDS B.V 254.311.930,00

C 2.3.01.01.01.013 MERIDIONAL DE TABACOS LTDA.254.311.930,00

Histórico: valor transferência controle acionário da Intabex Netherlands b.v. p/Meridional de Tabacos Ltda. efe. alteração de contrato social.

b) Na empresa Meridional de Tabacos Ltda: 30/08/2005 foram efetuados os seguintes registros contábeis:

Lançamento 1.

D 1.1.3.01.01.010 ALLIANCE ONE EXP.DE TABACOS LTDA (Invest).268.324.917,57

D 1.1.3 01.01.011 AGIO NA AQUISIÇÃO DE COTAS ALLIANCE ONE..238.675.082,43

C 2.1.1.01.08.003 INTABEX NETHERLANDS B.V (passivo circulante)...507.000.000,00

Histórico (D): valor investimento realizado pela Intabex Netherlands B. V.

Histórico (C): valor investimento realizado na Alliance One Expoliadora de Tabacos Ltda

Por este lançamento registra-se o investimento fictício na Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda, em contrapartida de uma "dívida" assumida com a Intabex. Note-se que os históricos são confusos e destoam daquilo que a empresa alega ter ocorrido.

O histórico do crédito, o qual seria uma dívida assumida pela Meridional perante a Intabex devido à compra da Sociedade Alliance One, descreve um "investimento realizado na Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda".

O histórico do débito, por sua vez, é mais distorcido ainda, expressa que os valores registrados como investimento na Alliance One foram realizados pela Intabex e não pela Meridional onde está sendo contabilizado. Se seguirmos a lógica dos históricos, poderíamos dizer que a Intabex trouxe as cotas da Alliance One, registrou dentro da Meridional e ela mesma reinvestiu na sociedade de origem, sem nunca ter deixado de ser a sócia proprietária. Efetivamente é o que retrata a realidade fática. O histórico aponta a INTABEX como investidora na ALLIANCE, mas o lançamento é da operação que visa demonstrar a MERIDIONAL investindo na ALLIANCE (só aparentou ser investidora), (fls. 567/571 do processo administrativo fiscal nº 13005001065/2009-11).

É neste momento que nasce o ágio interno da ALLIANCE. A operação societária foi baseada em laudo de avaliação econômica na rentabilidade futura da ALLIANCE cujo valor atribuído às quotas alcançou R\$507.000.000,00 (quinhentos e sete milhões de reais). Os lançamentos contábeis desdobram o valor em R\$ 268.324.917,57, equivalente ao valor nominal do Patrimônio Líquido registrado na contabilidade da ALLIANCE, e R\$ 238.675.082,43 a título de ágio na aquisição. Após a incorporação reversa é o ágio da própria ALLIANCE que será amortizado fiscalmente.

Lançamento 2:

D 2.1.1.01.08.003 INTABEXNETHERLANDSB.V (passivo circulante)...507.000.000,00

C 2.1.4.01.01.002 CAPITAL ESTRANGEIRO (capital social) 507.000.000,00

Histórico: valor do aumento de capital social p/ingresso da sócia Intabex Netherlands b.v. efe. 40 alteração de contrato social.

No lançamento acima, a "dívida" criada no registro contábil anterior é convertida em quotas de capital, com isso a INTABEX passa a ser sócia majoritária da Meridional de Tabacos Ltda. (aí está o investimento que o histórico anterior retratou).

Destacamos o descompasso entre o fato e a operação contábil registrada na data de 30/08/2005. A redação do histórico ao citar o documento que suporta o lançamento aponta a 40ª alteração do contrato social que somente foi elaborada em 31/08/2005. O lançamento contábil foi registrado em data anterior ao documento que suporta anualmente a operação societária. O ato formal que suporta o lançamento de capitalização da INTABEX na MERIDIONAL é realizado em 31/08/2005

A 40ª alteração do contrato social da Meridional admite no seu quadro societário a sociedade Intabex Netherlands B.V. com participação no capital social de R\$507.000.000,00. O capital social é distribuído entre três sócias: Intabex (R\$ 507.000.000,00), Trans-Continental (R\$ 31.041.621,00) e Alliance One Internacional R\$ 11,00) - somando RS 38.041.632,00.

Observa-se que nos lançamentos citados não há menção de conta Caixa ou Bancos, pois essas transações foram meros registros contábeis e alterações contratuais, sem movimentação financeira de um único centavo.

Veja-se que agora é a MERIDIONAL quem controla a ALLIANCE e é controlada pela INTABEX, a holding principal do grupo ALLIANCE.

Cabe lembrar que em 17/05/2005 é o diretor da ALLIANCE, que foi designado para anunciar a fusão do grupo na América Latina (ex-diretor da Dimon), e que haveria um período de transição para concretizar a fusão. Em outras palavras, a ALLIANCE já controlava a MERIDIONAL materialmente através do comando de grupo comum, representada pelo Sr. Hilton Kapaum definida no exterior e ocorrida em 13/05/2005. Caberia, então, a promoção de acordos de quem fica e de quem sai, da distribuição dos cargos de diretoria, eleições da diretoria, transferência de pessoal, unificação, fechamento ou abertura de unidades (filiais), ou seja, a transição não compreenderia que às vésperas da extinção da MERIDIONAL, a mesma (através de diretores que não mais tinham poder de mando material na empresa) fosse entabular prática de negócio de grande monta, e ainda totalmente alheio ao seu objeto social, como uma última tentativa de reverter a incorporação já irremediavelmente definida cujo ato seria encabeçado por outros diretores que não aqueles eleitos para comandar o grupo em 18/08/2005 (todos ex-sócios da DIMON).

É tão evidente a manipulação da vontade da pessoa jurídica por terceiros que tão logo registrou-se o investimento na MERIDIONAL deu-se continuidade à simulação com o ajuste contábil para o ato de incorporação da recém controladora de forma definitiva pela ALLIANCE, recém controlada.

O que era para ser uma simples incorporação direta da MERIDIONAL pela ALLIANCE, com fins de formalizar o que de fato ocorrera em 13/05/2005, anunciado em 17/05/2005 pelo diretor da ALLIANCE, agora toma forma imediata de uma incorporação reversa da MERIDIONAL pela ALLIANCE. Seguem os lançamentos observados:

- em 30 e 31/08/2005 na escrituração contábil da empresa Meridional de Tabacos Ltda

Lançamento 1 em (30/08/2005)

D 1.1.1.03.12.025 IRPJ Diferido (ativo circulante).....11.933.754,12

D 1.1.1.03.12.026 Contribuição Social Diferida (ativo circulante)...4.296.151,48

D 1.1.2.02.04.025 IRPJ Diferido (realizável longo prazo) 47.735.016,49

D 1.1.2.02.04.026 Contribuição Social Diferida (realiz. Longo prazo)...17.184.605,91

C 4.5.1.01.01.001 Provisão P/Imposto De Renda (resultado) 59.668.770,58

C 4.4.1.01.01.001 Contribuição Social S/Lucro (resultado) 21.480.757,42

Histórico: Valor IR/ CS Diferido Constituído sobre o Ágio na Aquisição de Investimento da Alliance One

Lançamento 2: (31/08/2005)

D 4.3.1.01.02.006 Provisão Deságio InvestAlliance One (custo) 238.675.082,43

C 1.1.3.01.01.012 (-) Provisão de Ágio Alliance One (reduz. Ativo)
238.675.082,43

Histórico: Valor provisão Deságio no Investimento na Alliance One

Aqui, pode-se notar outra incongruência no registro dos fatos contábeis, pois o lançamento 1 só existe em função do lançamento 2, no entanto, este foi registrado em data anterior aquele.

Como já anteriormente exposto, adotou-se o tratamento contábil do ágio estabelecido no art. 6º da Instrução da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 319, de 03/12/1999, que regulamenta as operações de incorporação, fusão e cisão quando a operação envolve companhia aberta que vier a incorporar sua controladora, que determina que a incorporadora deve constituir Provisão para Realização do Ágio na incorporada (MERIDIONAL). Assim, o valor patrimonial contábil do ágio se tornará neutro quando da incorporação.

Assim, no lançamento 2 é criada uma provisão, redutora da conta de ágio no Ativo, em contrapartida de uma conta de resultado, ou seja, a totalidade do ágio é baixada como despesa no dia seguinte ao registro do investimento. Com este ato, no dia seguinte da compra de suas quotas a ALLIANCE assume o encaminhamento da incorporação REVERSA na escrituração da MERIDIONAL, do contrário, esse ágio seria realizado somente no prazo de verificação dos lucros futuros na investida, pois foi este o motivo alegado do ágio. A respeito da realização do ágio a Instrução CVM 247/96, Art. 14, § 2º, "a" com redação dada pela Instrução CVM 285/98 prescreve: *"o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro - no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio"*

No lançamento 1, seguindo a normas contábeis e societárias são provisionados os tributos incidentes sobre o lucro (IR e CS), levando a resultado em contrapartida de um ativo fiscal diferido, esse procedimento é recomendado porque a realização do ágio tem efeitos no lucro contábil do próprio exercício, porém os efeitos tributários dar-se-iam em exercícios futuros. Os valores registrados são equivalentes a 34% do valor do ágio baixado (25% de IR + 9% de CS) e terão a influência de aumentar o lucro líquido contábil da MERIDIONAL, uma vez que receberam os lançamentos a crédito a conta de receita.

Ainda na empresa MERIDIONAL são feitos os últimos ajustes com fins de transferência do ágio para a ALLIANCE, em decorrência da incorporação reversa realizada em 30/09/2005.

Lançamento 1:

D 6.1.1.01.01.001 Balanço De Resultados 238.675.082,43

C 4.3.1.01.02.006 Provisão Deságio Invest. Alliance One
(despesa)..238.675.082,43

Histórico: 47 Transferência para a Conta 6.1.1.01.01.001

Lançamento 2:

D 1.1.3.01.01.012 (-) Provisão de Ágio Alliance One (reduz. Ativo), 238.675.082,43

C 1.1.3.01.01.011 Ágio na Aquisição de Cotas Alliance One 238.675.082,43

Histórico: Transferência p/conta Incorporação

No lançamento 1, o valor do ágio é levado como despesa para o encerramento do exercício; no lançamento 2, as contas do Ativo (Ágio e Provisão) são transferidas para a incorporadora ALLIANCE.

Com isso, o grupo ALLIANCE encaminha o desfecho do seu plano que consistia em criar o ágio interno através de uma fictícia compra e venda de participação acionária pela sociedade que materialmente já estava incorporada, e assim, através da formalização dessa incorporação criar artificialmente a possibilidade de aproveitá-lo como um benefício fiscal e usufruir da previsão legal exarada do Regulamento do Imposto de Renda -Decreto 3.000/99, onde os seus Arts. 385 e 386, III, tratam do ágio e do seu aproveitamento fiscal no caso de incorporação, inclusive reversa.

Então, a MERIDIONAL, única sócia e controladora da ALLIANCE, em conjunto com INTABEX, TRAS-CONTINENTAL LEAF e ALLIANCE ONE INTERNATIONAL deliberam em atos societários formalizados no dia 30/09/2005, pela extinção da primeira, através de ato de incorporação pela ALLIANCE ONE EXPORTADORA

DE TABACOS LTD A, que altera a sua denominação para ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.

As empresas sócias da MERIDIONAL foram admitidas como novas sócias da ALLIANCE na mesma proporção da participação do capital social, através do recebimento das quotas da incorporadora em substituição às quotas da incorporada, que foram canceladas.

Exatamente como o previsto através da divulgação pública em 17/05/2005 pelo ex-sócio da DIMON e diretor-presidente da ALLIANCE Sr. Hilton Kappaun, a fusão dos grupos ocorreu até setembro/2005 após o período de "transição" por ele anunciado.

No entanto, não alertou que no período de "transição" transcorrido entre a incorporação material e a formal da MERIDIONAL pela ALLIANCE, haveria no entremeio um negócio de grande monta formalizado entre ambas, o qual, por uma fração de tempo, é contraditório ao rumo da operação internacional já concretizada.

Comprova-se, portanto, que a aquisição onerosa realizada em 30/08/2005 das quotas da ALLIANCE pela MERIDIONAL não passou de uma formalidade inserida num contexto operacional já delimitado pela incorporação internacional com fins únicos de albergar uma ilicitude tributária decorrente do aproveitamento fiscal do ágio interno no futuro e a consequente redução dos tributos.

Na essência a INTABEX vendeu a participação da ALLIANCE e foi paga com o próprio controle da ALLIANCE, já que recebeu as quotas da MERIDIONAL (em vésperas de ser extinta por decisão que ela mesma já havia externado), o que significou receber n p. gamento o mesmo bem que "vendeu", ou seja, o controle da própria ALLIANCE.

Do Protocolo de Justificação e Incorporação, extrai-se como ponto importante para análise o item "I. Justificativa da Incorporação". Neste tópico, as sociedades envolvidas apresentam dois motivos:

"a) através da operação de aquisição realizada, a INCORPORADA adquiriu o controle da INCORPORADORA. Essa transferência foi formalizada através da alteração do Contrato Social da INCORPORADORA, datada de 24 de agosto de 2005.

b) em conformidade com estratégia adotada em âmbito global, o Grupo Alliance One possui interesse em centralizar seus investimentos no Brasil, evitando-se, assim a duplicidade de custos e a superposição de operações pelas suas empresas. "

No disposto na letra "a" observa-se mais uma atrapalhão característica de uma operação açodada baseada em fatos inexistentes, pois na data citada de 24 de agosto de 2005 inexistente qualquer alteração contratual na empresa citada. A Alteração Contratual que formalizou a operação ficta na Alliance One Exportadora de Tabacos é datada de 31/08/2005.

Já o conteúdo da letra "b" traz aquele que foi verdadeiro motivo para a operação de incorporação, e ao mesmo tempo faz erigir formalmente o que de antemão se concluiu: as decisões tomadas eram centralizadas pelo Grupo Alliance One, dessa forma, seria impossível uma operação de compra e venda independente entre a holding no exterior e a subsidiária do grupo que já estava sob seu controle real.

A fiscalizada foi intimada e reintimada a manifestar-se sobre qual a motivação econômica que levou a empresa Intabex Netherlands B. V. transferir para a Meridional de Tabacos Ltda as cotas de capital da empresa Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda, e, a partir disso, ingressar como sócia na Meridional.

Informa que um dos motivos é a consolidação das operações no Brasil, em decorrência da consolidação internacional. Isto realmente estava previsto e foi amplamente divulgado em 17/05/2005. Confirmou-se, com a incorporação da Meridional pela Alliance One Expotadora de Tabacos Ltda registrada em 30/09/2005, mas a operação intermediária de "compra e venda" não era necessária e não contribuiu em nada para este desfecho.

A contribuinte alegou também que houve a venda a valor de mercado das quotas da Alliance One Exportadora de Tabacos Ltda, de propriedade da Intabex para a Meridional, e que a justificativa econômica para a Intabex entrar como sócia da Meridional foi a não descapitalização desta última.

Isso tudo não passou de mera formalidade documental, envolvendo apenas papel e tinta, não se percebe qualquer objetivo econômico envolvido na operação.

A análise com afínco da motivação econômica citada pela contribuinte para o ingresso da sociedade Intabex como sócia da Meridional depara-se que a força motivacional de cunho econômico para embasar a transação foi um lançamento contábil. Ora, o registro contábil, assim como as alterações de contratos sociais, são apenas instrumentos para representar uma materialidade que deveria ser prévia e com motivos econômicos efetivos. Não é isso que se percebe nos documentos disponibilizados e nas duas manifestações da contribuinte a respeito do assunto, o que leva à conclusão que realmente não houve motivação econômica envolvendo esta operação de compra e venda de quotas, como já citado anteriormente, assim restaram apenas formalismos documentais a justificar a operação que lhe proporciona usufruir indevidamente de benefício tributário.

Repisa-se que a motivação econômica deveria emergir na manifestação de vontade da MERIDIONAL em adquirir vultosa participação acionária de outra empresa do grupo, porém, esta atividade econômica sequer era exercida pela sociedade adquirente, conforme disposto em seus atos constitutivos. E mais, a operação de participação em outra sociedade que poderia ser implementada com fins de desenvolver e alcançar seus reais objetivos sociais (produção, comercialização, exportação de tabaco) serviu apenas para solução de continuidade, ou seja, nenhuma substância econômica existiu, apenas manipulação da vontade de uma pessoa jurídica às vésperas de sua extinção por seus controladores de fato que lhe colocaram à frente de um negócio de aquisição de participação societária, sem capacidade financeira, para, em seguida, ultimarem sua existência através de uma incorporação reversa.

A aquisição das quotas da ALLIANCE pela MERIDIONAL é apenas um desvio desnecessário na operação de extinção da própria MERIDIONAL, a qual deveria ter sido implementada sem ela, para artificialmente buscar um benefício. Nenhuma substância econômica ou propósito comercial se extrai da operação.

Como já foi destacado, somente no ato societário de 30/08/2005, o qual delibera pela venda da participação acionária da ALLIANCE à MERIDIONAL, pela INTABEX, a MERIDIONAL não se faz representada pelas suas sócias ALLIANCE ONE INTERNATIONAL e TRANS-CONTINENTAL LEAF, e sim pela DIRETORIA formalmente constituída. Neste diapasão a fiscalização anterior também buscou informações adicionais sobre a operação, a fim de identificar quem realmente estava à frente da operação. O teor da resposta é de relevância para o deslinde da questão.

A manifestação do Diretor Presidente da Meridional à época das operações societárias em comento, esclarece que: ele foi afastado de fato da direção da empresa em abril de 2005 embora conste que o mesmo assinou as alterações dos contratos sociais na ALLIANCE em nome da Meridional (como única sócia) nos meses de agosto e setembro de 2005. A data de afastamento citada coincide com o evento da criação do novo grupo internacional em 13/05/2005 e a sua conseqüente publicidade.

Assim, evidencia-se a imposição de comando do novo grupo econômico com ingerência na MERIDIONAL desde a época da incorporação internacional 13/05/2005, e prova-se a manipulação da vontade da pessoa jurídica, que apesar de formalmente constituída, e se apresentar aos olhos do FISCO como independente, já estava incorporada materialmente pelo grupo societário. A Diretoria que lhe representava nos atos estava constituída somente no papel, fato que demonstra o seu uso com fins outros que aqueles para qual foi constituída.

A operação de compra e venda, registrada com total de R\$ 507.000.000,00, não gerou qualquer movimentação financeira, ficando simplesmente adstrita aos registros contábeis e às alterações dos contratos sociais.

Após a incorporação, na Alliance, o valor de 1/60 avos, incidente sobre o total da provisão, é revertido mensalmente da mesma. E a nova conta "Amortiz.Ágio Aquis.Empr.Control", registra a amortização do ágio dentro do Ativo Diferido. Assim, ao final de 60 meses, tanto o saldo da provisão quanto o saldo da conta Ágio estarão completamente anulados.

Até 31/12/2007 os lançamentos realizados têm a finalidade de registrar a amortização do ágio e realização da respectiva provisão. A reversão da Provisão, ao final, é excluída do LALUR. Leva-se a efeito os objetivos buscados com a operação

simulada. Mensalmente, transfere 1/60 avos daquele crédito registrado na Parte B, a título de Provisão Deságio Invest.Alliance One (R\$ 238.675.082,43), como exclusão na Parte A e desta forma as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ficam reduzidas desde o ano calendário 2005.

Em 2008, a amortização do ágio e a reversão da provisão continuaram a produzir efeitos contábeis nulos no resultado e nas contas patrimoniais. As contas que registraram a despesa da amortização e a receita da reversão da provisão são levadas para o resultado do período na razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês do valor do ágio e da provisão.

Em 2009 e 2010, a amortização do ágio e a reversão da provisão foram interrompidas em 30/04/2009, momento em que foram contabilizadas as respectivas reversões dos valores lançados.

Os ativos fiscais diferidos que tiveram origem no ágio interno gerado na operação foram amortizados a razão de 1/60 avos por mês.

Na manifestação formal exarada pela contribuinte em resposta ao TIF 1, declarou:

"Questão 1 - 1.3 - A empresa ratifica todas as informações e documentos apresentados na fiscalização anterior, com relação à operação de aquisição de participação societária na empresa Meridional Tabacos que deu origem ao registro de ágio em análise e sua amortização fiscal. Cumpre ressaltar que a partir de 2008, o valor do ágio deixou de ser amortizado contabilmente, em vista das disposições da Lei nº 11.638/2007, que instituiu o Regime Transitório de Tributação. A partir de tal data, o ágio passou a ser amortizado exclusivamente para fins fiscais no LALUR."

Então, na Parte A do LALUR 2009/2010 o efeito fiscal dado é de exclusão dos valores do Lucro Líquido do exercício na apuração do Lucro Real. Na Parte B do LALUR, a conta 209 -Provisão Deságio Investimento Alliance One é baixada a débito o valor de R\$47.735.016,48 para o exercício 2009 e R\$ 35.801.262,39 (saldo remanescente) para o exercício 2010.

Conforme declaração da Contribuinte à fiscalização, o valor do ágio foi EXCLUÍDO na Ficha 09A, linha 46 e na Ficha 17, linha 39, ambas da DIPJ 2009 - AC 2008, e o tratamento dado na DIPJ foi de exclusão do Lucro Líquido para apuração do Lucro Real através do "desejado" aproveitamento do benefício fiscal concedido ao ágio conforme disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Nas DIPJ 2010 e 2011 dos AC 2009 e 2010, a EXCLUSÃO deu-se através das respectivas linhas OUTRAS EXCLUSÕES para apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Ou seja, no final, o efeito tributário do ágio interno aproveitado pela Contribuinte na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se traduz em uma amortização fiscal (benefício fiscal) baseada no art. 7º da Lei nº 9.532/97 já que a despesa (amortização) não compõe ou interfere no lucro líquido (contábil) dos períodos de autuação.

Considerando que a fiscalização constatou que a conduta das partícipes na formação do ágio é simulatória, toda operação se encontra maculada desde a sua geração, ainda no ventre da MERIDIONAL, até seus os efeitos finais, sejam eles contábeis ou tributários.

Assim, os efeitos devem ser totalmente afastados pela inexistência material do respectivo ativo, seja da provisão constituída para perda, das amortizações contábeis realizadas, das reversões contábeis das provisões, das exclusões pelas reversões das provisões no Lalur (quando existentes) e por fim, da própria exclusão da amortização fiscal do ágio/deságio no Lalur, na busca ilegal do benefício estabelecido no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Cientificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 1908 a 1974, alegando:

- Tem assegurado constitucionalmente o direito de organizar suas atividades empresariais e não há qualquer dispositivo legal que exija que o contribuinte, diante de duas ou mais alternativas legais disponíveis, adote aquela que resulte em maior ônus tributário. Assim, optou, para a unificação com a Meridional, pelo aumento de capital dessa empresa pela Intabex mediante a conferência das quotas da impugnante, seguida de incorporação.

- Não é dada à Administração Pública a faculdade de, através das convicções pessoais de seus agentes, emitir juízo de valor quanto à livre escolha de determinadas formas de negócio jurídico pelos empresários, desde que estes tenham sido realizados de maneira inteiramente lícita.

- Não concorda com a afirmação do fisco de que não houve propósito negocial, uma vez que (i) a legislação não condiciona a validade de um negócio jurídico à existência de um propósito negocial, (ii) a mera economia de tributos pode ser suficiente para justificar o negócio jurídico e (iii) no presente caso é evidente a existência de propósito negocial.

- As autoridades fiscais buscam invalidar a aquisição da Impugnante pela Meridional utilizando-se de argumento que não encontra qualquer fundamento na legislação.

Para que determinado negócio jurídico seja válido o artigo 104 do Código Civil relaciona apenas os seguintes requisitos: (i) agente capaz; (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável e (iii) forma prescrita ou não defesa em lei.

-Em nenhum momento o propósito negocial é citado como condição para determinar a validade do negócio jurídico, assim como a sua falta também não é motivo válido a ensejar a nulidade do negócio jurídico.

Deve-se ressaltar que a economia de tributos não é, sob qualquer hipótese, vedada pela legislação. Ao assegurar o direito de propriedade, a liberdade para desenvolver atividades econômicas e a liberdade contratual, a Constituição Federal permite que o contribuinte, dentro de meios lícitos, organize suas atividades empresariais visando reduzir a sua carga tributária.

Nesse contexto, considerando que para atingir o seu objetivo principal a pessoa jurídica busca a redução constante de seus custos e a maximização das suas receitas, é claro que a economia de tributos se apresenta como motivo válido para a realização de determinado negócio jurídico.

- As autoridades fiscais deixaram de observar que são várias as razões negociais e financeiras que justificam e legitimam a estrutura adotada pela Impugnante e demais empresas envolvidas.

Como mencionado na descrição dos fatos, o primeiro passo dado em busca da reestruturação do grupo no Brasil foi a venda da totalidade das quotas da

Impugnante pela Intabex à Meridional pelo valor de R\$ 507.000.000,00 (quinhentos e sete milhões de Reais), a qual foi considerada como sendo desnecessária pelas dd. autoridades fiscais em vista da suposta ausência de razão negocial.

Equivocou-se totalmente o agente fiscal ao concluir dessa maneira, na medida que a realização da operação de compra e venda teve claro objetivo negocial: refletir o valor de mercado da Impugnante nas demonstrações financeiras anteriores e posteriores à integração com a Meridional.

Como narrado no próprio Relatório de Ação Fiscal, o valor do Patrimônio Líquido da Impugnante no momento dessa operação era de R\$ 268.324.917,57, enquanto auditores independentes atestaram, com base em estudos de rentabilidade futura, que o valor de mercado das quotas da Impugnante seria de R\$ 507.000.000,00.

Assim, havia uma discrepância de RS 238.675.082,43 entre o *valor de livros* da Impugnante e seu *valor de mercado* que deveria ser reconhecida, de acordo com as já abordadas 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.

Em outras palavras, 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 em nível mundial e, na medida do possível, também localmente.

O maior objetivo desse procedimento consistiu em refletir nas demonstrações financeiras pós-incorporação o valor real das empresas do grupo Alliance One Internacional Inc., informação esta de suma relevância não só para os acionistas da nova companhia como, também, para outras entidades interessadas no desenvolvimento econômico do grupo, como, por exemplo, os bancos que refinanciaram as dívidas das empresas para a realização da união de operações em pauta.

Assim, diante do objetivo de seguir o princípio adotado no exterior de reconhecer o valor de mercado do investimento da Intabex na Impugnante 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, em estrita observância à legislação comercial e fiscal, que a operação de compra e venda das quotas da Impugnante à Meridional, com o registro de ágio, seguida da capitalização dos valores a receber, seria a opção mais adequada.

Verifica-se, assim, que não só existia uma razão negocial para a utilização da operação de compra e venda no Brasil, como, ainda, esse procedimento visava observar um critério adotado globalmente para as operações realizadas em todo o mundo e com o mesmo objetivo de consolidação.

Vale mencionar, ainda, que os efeitos dessa operação de compra e venda não foram anulados nas operações subsequentes: o valor do ágio no investimento da Meridional na Impugnante, posteriormente incorporado por esta, foi mantido nos demonstrativos financeiros da empresa pós-incorporação, o que, repita-se, era justamente o objetivo da Impugnante.

Não obstante ter sido constituída uma provisão retificadora do ágio, o valor desse mesmo ágio continua integralmente evidenciado nas demonstrações

financeiras locais. A constituição da provisão, portanto, é regra contábil emanada pela CVM e de forma alguma anula a evidência da constituição do ágio na reestruturação.

Nesse sentido, aliás, cumpre ressaltar que a proposta das dd. autoridades fiscais sobre a estrutura que, alegadamente, seria a mais adequada para o caso, qual seja, a incorporação lateral a valor de livros, teria resultados econômicos completamente diferentes.

A incorporação lateral poderia ser efetuada de duas maneiras, tendo a Impugnante como sobrevivente ou tendo a Meridional como sobrevivente, sendo que essas situações implicariam resultados bastante diferentes entre si.

Na primeira hipótese (tendo como sobrevivente a AOB), obter-se-ia patrimônio líquido consolidado de R\$ 285.353.562,00, sendo a participação da Intabex de 89,12% e a participação da Trans-Continental e AOIntl de 10,88%. Na segunda hipótese (tendo como sobrevivente a Meridional), o patrimônio líquido consolidado seria de R\$ 314.188.936,59, sendo a participação da Intabex de 90,12% e da Trans-Continental e AOIntl de 9,88%.

A despeito dessas diferenças entre as alternativas de incorporação lateral, o aspecto mais importante das projeções acima consiste na substancial diferença entre os resultados de uma incorporação lateral em relação a alternativa eleita pela Impugnante, em que o patrimônio líquido consolidado ficou em R\$ 416.806.334,30 e a participação direta da Intabex em 94,23% da empresa consolidada.

Não é preciso enfatizar o que a diferença de pelo menos R\$ 100.000.000,00 em valores patrimoniais dentro dos conceitos de GAP Brasileiro representa para os negócios da companhia no seu relacionamento com clientes, fornecedores e bancos locais.

Assim, note-se que a única alternativa possível de integração equivalente à realizada seria a contribuição pela Intabex da Impugnante a valores de mercado em troca de participação na Meridional, que resultaria na criação do mesmo ágio.

Mais uma vez ressalta-se que a proposta das dd. autoridades fiscais no sentido de que as operações de consolidação de negócios no Brasil deveriam ter sido realizadas exatamente da mesma forma em que foram realizadas nos listados Unidos da América não tem qualquer cabimento, pois a estrutura adotada no exterior de troca de ações entre empresas abertas simplesmente não era possível no Brasil por se tratar de duas empresas fechadas. Entretanto, procurou-se na medida do possível adotar localmente os mesmos princípios.

Em primeiro lugar porque, como já ressaltado acima, diferentemente do quanto quer o d. agente fiscal fazer crer, ainda que não em moeda corrente, a Meridional efetivamente pagou a dívida assumida junto a Intabex através da emissão de novas quotas de seu capital social. Conforme já explicitado, a forma de pagamento eleita não descaracteriza, de forma alguma, o fato de que a Meridional efetivamente saldou a referida dívida.

Por outro lado, também importante esclarecer que a Meridional tinha fortes razões negociais para evitar o desembolso do valor das quotas da Impugnante adquiridas junto a Intabex, na medida em que os R\$ 507.000.000 que deixaram de ser remetidos em dinheiro à Intabex foram utilizados no financiamento das próprias atividades da Impugnante no cenário pós-incorporação.

Melhor explicando o quanto se quer evidenciar, veja-se que caso o valor acima houvesse sido remetido à Intabex, essa operação teria gerado enorme descapitalização financeira a um elevado custo para a Meridional e, posteriormente, para a própria Impugnante, sem falar do então existente encargo decorrente da incidência de CPMF sobre essa operação de remessa e, também, o custo relativo à posterior necessidade de obtenção de recursos para financiar suas operações no País (estima-se, com base nas taxas de mercado, que o custo para tal operação, em caso de um empréstimo de seis anos, seria de quase três milhões de Reais, como simulado na planilha anexa Doc. 06).

Mencione-se, ainda, que a Intabex também tinha relevantes razões negociais para aceitar que o pagamento de seu crédito fosse feito através de quotas da Meridional, na medida em que, assim, voltaria a participar de forma majoritária do quadro societário da empresa consolidada no Brasil.

Por fim, importante reiterar que a incorporação da Meridional pela Impugnante consistiu no passo final a ser dado para a consolidação das operações do grupo Alliance One Internacional Inc. no Brasil em uma só entidade. Esse passo aparentemente não foi questionado pelas dd. autoridades fiscais, em vista da clara motivação comercial que o suportou, tal como descrito no item anterior.

Em vista do exposto, vê-se que todas as etapas da transformação societária ocorrida no País tem claras e relevantes razões negociais no contexto da reestruturação mundial do grupo e, principalmente, que foram realizadas em estrita observância da legislação nacional.

Dessa forma, o máximo que se poderia ser alegado é que se trata de negócio jurídico indireto, uma vez que optou-se por realizar em dois tempos um ato jurídico que poderia ter sido, em tese, realizado em único tempo.

Nesse contexto, considerando que a Impugnante e Meridional realmente desejavam alcançar o fim prático do negócio declarado e adotado (unificação das operações) e que se submeteram por inteiro ao seu regime jurídico e aos seus efeitos, conclui-se que não houve qualquer ato simulado, mas possivelmente um negócio jurídico indireto.

c. Regras gerais para registro e amortização de ágio

Os requisitos previstos nos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda para o registro de ágio na aquisição de participação societária e a sua amortização foram integralmente atendidos, quais sejam, 1) Haver aquisição de participação societária sujeita a avaliação pelo método de equivalência patrimonial; 2) O custo de aquisição ser superior ao valor de patrimônio líquido da participação adquirida; 3) O ágio ser fundamentado em expectativa de rentabilidade futura; e 4) O investimento adquirido com ágio ser liquidado mediante incorporação, fusão ou cisão.

d. Da amortização de ágio interno

Contudo, como mencionado acima, a Impugnante tem convicção de que não se trata de ágio interno, uma vez que o ágio foi decorrente das operações de unificação de dois grupos empresariais até então não relacionados e, mais, concorrentes diretos no Brasil e no exterior.

Não obstante, ainda que se admita que o presente caso versa sobre um "ágio interno", ainda assim não haveria fundamento para suportar a acusação fiscal, uma

vez que, como mencionado acima, a legislação fiscal não impõe como condição para registro ou amortização do ágio a realização de operações entre partes não relacionadas.

Confirmando que não havia qualquer restrição ao registro e amortização de ágio dito "interno" na legislação tributária, deve-se ressaltar que tal vedação foi incluída no ordenamento jurídico pátrio somente por via da Lei nº 12.973/2014.

Não há dúvida, portanto, que até a edição da referida Lei o ágio denominado "interno" e gerado em reorganização legítima sempre foi admitido pela legislação. Caso contrário, não haveria razão para a aludida norma ser editada.

Em vista do acima exposto, ainda que se considere que o ágio amortizado pela Recorrente é decorrente de operações societárias realizadas entre partes dependentes, não há fundamento legal para justificar sua glosa, sendo de rigor o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal ora combatido.

e. Análise pontual das acusações fiscais secundárias (i) As operações realizadas entre partes ligadas

As dd. autoridades fiscais alegam que o fato de as operações no Brasil terem sido realizadas em um cenário pós-incorporação no exterior e, portanto, entre partes sinodotenceretee c%noYme9MP<n° g?200i2 d&24t&J2005P seria, a seu ver, mais um indício da existência de simulação no contrato de compra e venda celebrado entre a Intabex e a Meridional.

Esse entendimento, no entanto, não tem qualquer fundamento. O fato de empresas pertencerem a um mesmo grupo econômico não tem qualquer implicação na validade de contratos. Aliás, a esse respeito, vale transcrever o artigo 104 do Código Civil:

"Art 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

No caso em exame, tanto a Intabex e a Meridional eram capazes, o objeto do contrato (compra e venda de quotas) era absolutamente lícito, possível e determinado e adotou-se a forma prevista em lei. Além disso, ao contrário do alegado pelas dd. autoridades fiscais, o objeto do contrato refletia exatamente a vontade das partes.

Está-se, portanto, diante de negócio jurídico válido, sendo totalmente irrelevante o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico.

ii) A proximidade dos atos no Brasil

Novamente atrás de fatos irrelevantes (ao menos no caso concreto) para tentar justificar sua posição com relação ao assunto em pauta, as dd. autoridades fiscais apontam como suposta evidência da simulação a proximidade temporal entre os atos realizados no Brasil no âmbito da reestruturação societária da Impugnante e da Meridional.

As autoridades fiscais desconsideraram, contudo, que a consolidação dos grupos DIMON Incorporated e Standard Commercial Corporation no exterior - e, conseqüentemente, a operação de consolidação da Impugnante e da Meridional no Brasil - foram minuciosamente analisados pelas diretorias das referidas empresas estrangeiras durante período superior a um ano.

Foi durante esse longo período que todos os aspectos negociais, financeiros e estratégicos das operações foram avaliados e reavaliados pelas referidas empresas, antes que fossem iniciadas as medidas para a efetiva junção dos grupos econômicos.

Assim, como afirma o próprio agente fiscal, quando as operações que culminaram na incorporação da Meridional pela Impugnante foram implementadas, já havia um único grupo empresarial no exterior, não havendo, portanto, qualquer justificativa plausível para alongar-se mais do que o necessário com relação às operações no Brasil.

Reitere-se que, diferentemente de outras situações porventura analisadas no âmbito da Receita Federal, não se tem em mãos empresas constituídas e encerradas durante e para a finalidade única do processo de unificação dos negócios no Brasil. Tanto a Impugnante como a Meridional há muito existiam e, repita-se, eram concorrente diretas.

Os atos praticados em um curto período de tempo, portanto, não têm o significado pretendido pelo d. agente fiscal e apenas demonstram agilidade na implementação de medidas há muito estudadas e decididas, não só em nível local como também em nível global.

(iii) Objeto social da Meridional e sua administração

No Relatório da Ação Fiscal as dd. autoridades fiscais afirmam, em síntese, que a Meridional não tinha, dentre as atividades descritas em seu objeto social, a atividade de participação em outras empresas, razão pela qual teria sido utilizada para o exercício de atividade alheia ao seu objeto social e, portanto, além do propósito para o qual foi criada.

De fato, da leitura dos documentos societários da Meridional verifica-se que o objeto social era: "a industrialização e comercialização de fumo em folha; o comércio e importação de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes e defensivos agrícolas; compra e exportação de fumos em folha". No entanto, embora inexistia menção quanto à atividade de participação em outras empresas, a conclusão das dd. autoridades fiscais permanece equivocada.

Isso porque, nos termos do artigo 2º, §3º da Lei nº 6.404/76, "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."

Assim, vê-se que inexistia qualquer impedimento à aquisição da Impugnante pela Meridional, uma vez que a atividade de participação em outras empresas pode ser exercida, ainda que não conste do objeto social.

E nem se diga que por se tratar de sociedade limitada o referido dispositivo não seria aplicável, pois no contrato social da Meridional está expressamente mencionado que, em casos omissos, aplicar-se-á a lei que rege as sociedades anônimas.

Assim, são manifestamente improcedentes as afirmações fiscais no sentido de que a Meridional teria praticado atos alheios ao seu objeto social.

f) Da inexistência de simulação e da impossibilidade de aplicação da multa agravada.

A alegação de simulação e fraude claramente não pode prosperar.

Isso porque - além de todo o exposto acima sobre a legitimidade e o efetivo propósito comercial das operações que geraram o registro e a amortização do ágio - é evidente que não houve qualquer simulação ou intuito de fraude.

Com efeito, as hipóteses de simulação estão expressamente indicadas no artigo 167 do Código Civil, que assim dispõe:

"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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

Não houve simulação, porque cada uma das operações descritas acima, realizadas no âmbito da reestruturação societária das atividades da Impugnante, refletiu exatamente a vontade entre as partes envolvidas e foi baseada em documentos válidos e declarações verdadeiras.

Isso porque cada uma das operações descritas acima, realizadas no âmbito da reestruturação societária das atividades da Impugnante, refletiu exatamente a vontade entre as partes envolvidas e foi baseada em documentos válidos e declarações verdadeiras.

O quanto se afirma fica ainda mais claro ao se observar que no "Relatório da Ação Fiscal" anexo à autuação resistida, as dd. autoridades fiscais apontam como supostas evidências à ocorrência de simulação, exclusivamente, a *"falta de propósito comercial"*, o *"resultado econômico-financeiro nulo"*, a *"prática de atos entre partes ligadas"*, e *"todos os atos são desfeitos em curtíssimo espaço de tempo"*.

Como se vê, a despeito de as autoridades fiscais terem tentado descaracterizar as operações societárias em exame em razão de alegada *"simulação"*, na realidade o auto de infração não tem fundamento nesse instituto legal, estando baseado, estritamente, em uma análise subjetiva das operações em exame, sob o enfoque da *"substância sobre forma"*, o que não só não tem respaldo na legislação fiscal, como certamente não autoriza a aplicação de multa agravada.

Por fim, considerando que não se está diante de caso de aplicação inequívoca da multa agravada, faz-se necessária a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN).

Impugnações apresentadas por Hilton Kappaun, Alexandre Strohschoen e Henrique Duarte Campestrini:

- Para as autoridades fiscais o Impugnante teria infringido deliberadamente o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, através de ato simulado, o que configuraria os graves crimes de sonegação e fraude.

A. Da inexistência de simulação

- As hipóteses de simulação estão expressamente indicadas no artigo 167 do Código Civil.

Cada uma das operações realizadas no âmbito da reestruturação societária das atividades das Alliance One e da Meridional, refletiu exatamente a vontade entre as partes envolvidas e foi baseada em documentos válidos e declarações verdadeiras.

Aliás, é importante ressaltar que as dd. autoridades fiscais em nenhum momento mencionaram na acusação fiscal que o Impugnante e/ou as empresas envolvidas nas operações em pauta teriam aparentado "*conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem*" ou, ainda, embasado seus atos em documentos que contenham "*declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira*" ou em "instrumentos particulares (...) antedatados, ou pós-datados".

Em outras palavras, a justificativa das dd. autoridades fiscais para explicar a ocorrência de suposta simulação no caso em exame não se funda em qualquer das hipóteses de simulação expressamente indicadas no art. 167 do Código Civil.

O quanto se afirma fica ainda mais claro ao se observar que no "Relatório da Ação Fiscal" anexo à autuação resistida, as dd. autoridades fiscais apontam como supostas evidências à ocorrência de simulação, exclusivamente, a "*falta de propósito negocial*", o "*res' a > econômico-financeiro nulo*", a "*prática de atos entre partes ligadas*", e "*todos os atos são desfeitos em curtíssimo espaço de tempo*".

Como se vê, a despeito de as autoridades fiscais terem tentado descaracterizar as operações societárias em exame em razão de alegada "simulação", na realidade o auto de infração não tem fundamento nesse instituto legal, estando baseado, estritamente, em uma análise subjetiva das operações em exame, sob o enfoque da "substância sobre forma", o que não só não tem respaldo na legislação fiscal, como certamente não autoriza a aplicação de multa agravada, nem a responsabilização dos diretores da Impugnante.

Dessa forma, é possível afirmar-se que nem mesmo na hipótese de se acatar o ponto de vista das autoridades fiscais sobre as operações em pauta - o que, por certo, somente se admite para o fim de argumentar — seria possível enquadrá-las sob o manto da simulação, em virtude da clara ausência de alegação e muito menos de comprovação por parte das autoridades fiscais da ocorrência de qualquer uma das situações próprias desse instituto, expressamente listadas no artigo 167 do Código Civil.

b. Da inexistência de sonegação ou fraude à lei

Primeiramente, faz-se necessário ressaltar que, embora as dd. autoridades fiscais sustentem que teria sido caracterizada a conduta sonegatória e fraudulenta do Impugnante, em nenhum momento foi indicado, com a precisão que é de rigor, qual **teria sido efetivamente esta conduta.**

Na autuação ora combatida as autoridades fiscais não esclarecem se o Impugnante teria realizado uma ação ou omissão dolosa, bem como não esclarecem se o suposto objetivo teria sido impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte.

A mesma falta de clareza por parte das autoridades fiscais é observada em relação à acusação de fraude à lei, pois as autoridades fiscais em nenhum momento afirmam se o Impugnante teria realizado uma ação ou omissão dolosa, bem como se buscou impedir ou retardar o fato gerador da obrigação tributária principal ou a excluir ou a modificar as suas características essenciais.

Ademais, em nenhum momento as autoridades fiscais se desincumbiram do ônus de provar a conduta infracional, bem como a conduta dolosa.

Vê-se, de forma cristalina, que as autoridades não só não comprovaram, como sequer indicaram quais seriam os atos praticados pelo Impugnante que configurariam a existência de fraude ou sonegação, bem como que o Impugnante teria agido de forma dolosa.

Não houve sonegação, pois todos os atos jurídicos relativos à aquisição de participação societária e à posterior incorporação estão devidamente registrados nos órgãos competentes, assim como na escrita contábil e fiscal das empresas envolvidas, consoante se depreende da farta documentação constante dos autos. Os procedimentos e operações praticados foram revestidos das formas legais, sendo que as operações foram inclusive informadas em DIPJ, conforme determina a legislação.

Ainda, o atendimento a todas as solicitações do Fisco, a observância da legislação societária e o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal demonstram que não houve qualquer ato sonegatório por parte do Impugnante.

Assim, nos casos em que o contribuinte organiza suas atividades estritamente de acordo com a lei e não utiliza artifícios na tentativa de evitar ou de esconder qualquer elemento da obrigação tributária, deve-se concluir que a acusação de sonegação não é cabível, mesmo que as autoridades fiscais diverjam quanto à forma de tributação de tais atividades.

Da mesma forma, não há que se falar em fraude à lei. No caso em análise - como exaustivamente demonstrado - os institutos jurídicos utilizados foram lícitos e não ocorreu qualquer ato contrário à legislação, não havendo nenhuma falsificação de documentos ou omissão de informações.

e. Da consequente impossibilidade de aplicação do art. 135, III do CTN

Todos os atos foram praticados de forma absolutamente transparente, tendo sido aprovados pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e devidamente registrados perante as autoridades fiscais (Receita Federal do Brasil) e comerciais (JUCERGS).

Em vista de todo o exposto, o Impugnante requer seja reconhecida a inexistência de qualquer conduta simulatória, fraudulenta ou sonegatória, bem como de atos com excesso de poderes ou infração à lei e, por consequência, seja afastada a responsabilidade solidária que lhe foi atribuída.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 14-57.960 (fls. 2.601-2.637) de 23/04/2015, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e a imputação de responsabilidade solidária a Hilton Kappaun, Alexandre Strohschoen e Henrique Duarte Campestrini. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SIMULAÇÃO. As operações de reorganização societária, para serem legítimas, de possuir causa negocial real, inalterável ao arbítrio de quem as prati decorrer de atos efetivamente existentes e não serem artificiais e ap formalmente registrados nos contratos sociais e na escrituração contábil.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Constatada a simulação na criação de ágio, é cabível a glosa da dedução da base de cálculo do IRPJ.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2009, 2010

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que am os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mes elementos de convicção.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES. É solidária a responsabilidade dos diretores pelos créditos decorrente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei.”

Contra a aludida decisão, da qual foram cientificados a autuada e o Sr. Hilton Kappaun, em 22/05/2015 (A.R. de fl. 2.648/2.649); o Sr. Alexandre Strohschoen, em 21/05/2015 (A.R. de fl. 2.647) e o Sr. Henrique Duarte Campestrini, em 20/05/2015 (A.R. de fl. 2.646), apresentaram recursos voluntários em 17/06/2015, a autuada (fls. 2.651/2.705); o Sr. Hilton Kappaun (fls. 2.708/2.737); o Sr. Alexandre Strohschoen (fls. 2.740/2.770) e o Sr. Henrique Duarte Campestrini (fls. 2.774/2.803), onde repisam os argumentos apresentados em suas impugnações.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata o presente processo de exigência de IRPJ e CSLL, tendo em vista a apuração de exclusão indevida do lucro líquido para determinação do lucro real, relativa a amortização de ágio, considerado pelo Fisco como interno e gerado por ato simulado de compra e venda de participação societária.

Segundo o Fisco, a empresa foi submetida à reorganização societária por meio de atos artificiais realizados com o único objetivo de gerar ágio interno para sua posterior utilização pela própria empresa.

Inicialmente, é necessário expor a cronologia dos principais fatos e operações que envolveram a reorganização societária, cabendo frisar que não há controvérsia com relação à ocorrência dos atos que se sucederam, mas apenas quanto aos motivos que os justificaram e as conseqüências deles decorrentes.

Em resumo:

- 13/05/2005 - com a incorporação da empresa norte-americana STANDARD CO pela empresa também norte-americana DIMON INC, há a formação do grupo empresarial ALLIANCE, controlado pela empresa estrangeira ALLIANCE ONE INTERNACIONAL INC - ALLIANCE INC.
- 30/08/2005 - em decorrência da "fusão internacional" citada, a empresa estrangeira INTABEX NETHERLANDS B.V. -INTABEX (controlada pelo grupo norte-americano ALLIANCE INC) transfere à empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA a integralidade das quotas da ALLIANCE ONE BRASIL EXP DE TRABACOS LTDA - ALLIANCE BRASIL (contribuinte ora recorrente) a título de integralização de aumento de capital. Como as quotas da ALLIANCE BRASIL foram conferidas pelo seu valor de mercado, calculado com supedâneo na sua rentabilidade futura, o qual, por seu turno, era maior que o seu valor patrimonial, a MERIDIONAL passa a registrar um ágio relativo a ALLIANCE BRASIL no valor de R\$ 238 milhões.
- 30/09/2005 - a ALLIANCE BRASIL incorpora a MERIDIONAL, absorve o ágio relativo a sua própria participação societária, e passa a amortizá-lo fiscalmente.

Tem-se, assim, que, na essência, a INTABEX vendeu a participação da ALLIANCE e foi paga com o próprio controle da ALLIANCE, já que recebeu as quotas da

MERIDIONAL (em vésperas de ser extinta por decisão que ela mesma já havia externado), o que significou receber em pagamento o mesmo bem que "vendeu", ou seja, o controle da própria ALLIANCE.

Entendeu a fiscalização que houve simulação de venda de participação acionária da recorrente pela sua controladora à época (INTABEX) para empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA (incorporada), gerando um ágio, considerado pelo fisco como interno, no ano 2005, na Alliance, com fundamento no valor de **rentabilidade futura**, com fins específicos de redução dos tributos IRPJ e CSLL, consumado após efetuar a incorporação reversa da controladora fictícia (MERIDIONAL).

A respeito da simulação, o art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), dispõe:

Art. 167. E 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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Segundo o conceito do Vocabulário Jurídico de Plácido da Silva, Ed. Forense, 1990:

... simulação é o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou o contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência de que não possui. Simulação, pois, é o disfarce, o simulacro, a aparência, o arremedo, ou qualquer prática que afasta da realidade ou da verdade, no desejo de mostrar ou de fazer crer coisa diversa. (...) No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentando enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros.

A posição da doutrina clássica é a de que a simulação consiste em vício de vontade, em que há uma discrepância entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes no ato jurídico celebrado, não correspondendo esta à intenção real dos acordantes, com o intuito de iludir, ludibriar, enganar terceiros.

No presente caso, a defendente alega que existia uma razão comercial para a utilização da operação de compra e venda no Brasil e esse procedimento visava observar um critério adotado globalmente para as operações realizadas em todo o mundo e com o mesmo objetivo de consolidação.

Afirma que tem o direito constitucional de organizar suas atividades empresariais e não há qualquer dispositivo legal que exija que o contribuinte, diante de duas ou mais alternativas legais disponíveis, adote aquela que resulte em maior ônus tributário.

Entretanto, observa-se, em relação às operações de reorganização societária do grupo no Brasil, que, contrariando a lógica do processo de reorganização societária internacional do grupo, em que Alliance, de plano, incorporaria a Meridional, os envolvidos optaram por inserir operações intermediárias de compra da Alliance pela Meridional, com ágio, no valor total de R\$ 507.000.000,00 e, no dia seguinte, de investimento da Alliance subscrevendo o capital social da Meridional no exato valor de R\$ 507.000.000,00.

A meu sentir resta clara a motivação da adoção da escolha da forma mais complexa, no lugar da mais simples. Se a Alliance incorporasse a Meridional de forma direta, não se constituiria o ágio amortizável previsto no art. 386 do RIR/1999. Mostra-se evidente que o propósito único e exclusivo da escolha da forma complexa foi o de formalmente constituir o ágio na Meridional para ser amortizado por sua futura incorporadora (autuada), mediante exclusões indevidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em prejuízo do fisco.

Diante desses fatos, tornou-se irrelevante haver correlação das operações ocorridas com os requisitos formais previstos nos arts. 385 e 386 do RIR/1999, uma vez que ocorreu simulação nos atos negociais que possibilitaram o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação.

Não há dúvida que a pessoa jurídica tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo. Dialética, 2011, p. 198208):

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Ao contrário do que alega a defendente, não existiu propósito comercial na operação da Alliance (intabex) que, no dia seguinte, em 31/08/2005, subscreveu cotas do capital da Meridional pelo mesmo valor da compra do dia anterior. Tudo isso ocorreu no âmbito de sociedades ligadas em que havia nas operações convergência de interesses das partes envolvidas, com o propósito substancial de amortizar o valor do ágio.

Não é outra a conclusão exposta por este Conselho quando do julgamento do caso idêntico da mesma empresa, **apenas referente a outros períodos (anos-calendário de 2005 a 2007)**.

Naquela oportunidade, por meio do **Acórdão nº 1302-000.991**, a Segunda Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção manteve integralmente a autuação. O referido Acórdão apresenta a seguinte ementa:

ÁGIO. SIMULAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Constatada a simulação na criação de ágio, é cabível a glosa da sua dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL. MULTA QUALIFICADA. Constatado o dolo na prática de fraude e conluio que resultaram na geração e ágio artificial, criado de forma consciente e deliberada, é cabível qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO REDUZIDO. Verificado que o sujeito passivo aumentou indevidamente o patrimônio líquido, mediante a dedução de parcelas glosadas pela fiscalização, é correta a glosa da parcela de juros sobre o capital próprio calculada sobre a o montante inexistente de patrimônio líquido. (grifo nosso)

No que tange ao seu conteúdo, a referida decisão abordou a indedutibilidade do ágio amortizado da seguinte forma:

Mas a questão fica ainda mais evidente, a meu ver, **quando toda a reestruturação é observada de uma só tomada**. Isto porque se sabe que **o objetivo**

final, a meta da reestruturação, era a incorporação da MERIDIONAL pela ALLIANCE ONE. Assim, todas as etapas intermediárias devem ser encaradas como meio para a obtenção deste fim desejado. E neste ponto calha afirmar que a aquisição das quotas da recorrente pela MERIDIONAL com sua posterior incorporação pela recorrente é operação complexa demais para a lógica simples dos negócios. Isto porque para tal finalidade, a incorporação direta da MERIDIONAL resolveria a questão.

Então porque alguém que deverá ser extinto ao final de um processo passa a adquirir quotas de quem o extinguirá? **Esta lógica, contrária à objetividade dos negócios, encontrou nestes autos somente uma explicação, cuja lógica reside na economia de tributos.**

Os elementos de convicção de tal conclusão são muitos. O primeiro deles, bem observado pela fiscalização e reiterado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional é o de que **os efeitos da avaliação a preço de mercado são anulados com a incorporação da MERIDIONAL pela recorrente.** Isto porque, de acordo com a reestruturação feita **tal empresa simplesmente deixa de existir!** Ora, qual foi então o objetivo de demonstrar os preços de mercado se nenhum registro ficará de tal cuidado? Além disso, quem é incorporado é a MERIDIONAL (pela ALLIANCE ONE). Desta forma, seria de se supor que as quotas desta empresa deveriam ser avaliadas a preço de mercado, para que após, ao ser adquirida, o investimento estivesse contabilizado corretamente no ativo do adquirente. **Mas a avaliação a preço de mercado é feita nas quotas da ALLIANCE ONE, a qual será a incorporadora ao final. De fato, nenhuma lógica parece residir na afirmação da recorrente.**

Assim, não me convence a alegação de que a recorrente optou por uma dentre as várias opções legais disponíveis e que é vedado à Administração escolher dentre elas a mais gravemente tributada. Fica evidente que **foi adotada uma estrutura às avessas (com confusão de papéis entre investidor e investido), contrária à lógica simples comercial, apenas para permitir a criação e amortização do ágio.** A recorrente não optou dentre as opções possíveis. A versão comercial adotada não foi optada. **Ela foi gestada, criada em laboratório jurídico, e por isso é tão estranha, é não usual, é tão exótica. Ela não deriva do mundo dos negócios, mas do mundo do planejamento tributário. A anulação dos efeitos da valorização a preço de mercado (exceto pela amortização do ágio) com a incorporação da MERIDIONAL pela recorrente demonstra mais uma vez a incoerência da afirmação de que o propósito comercial foi a valorização das quotas a preço de mercado. E a proximidade temporal é também importante elemento de análise.** Os atos foram feitos em seqüência temporal curtíssima e observaram uma só lógica de reestruturação. Sendo assim, não se pode analisar as operações parciais de tal operação sem que se tenha em mente qual o objetivo de tal passo no conjunto da reorganização societária. **(grifo nosso)**

Como se viu acima, a incorporação da Meridional pela autuada anula os efeitos da valorização a preço de mercado, derrubando a alegação de que o objetivo comercial foi o de refletir o valor de mercado da contribuinte nas demonstrações financeiras anteriores e posteriores à integração com a Meridional.

A meu ver, resta evidente que a operação de compra da Alliance pela Meridional serviu como uma etapa numa operação estruturada em vários passos, não para aplicação de recursos com finalidade de obter ganhos futuros mediante exploração do potencial econômico da nova sociedade adquirida.

Inclusive, em Parecer apresentado pela contribuinte em sua impugnação, elaborado pelo Professor Ricardo Mariz de Oliveira, o comemorado autor expõe:

- a ocorrência, em datas sucessivas, da venda das quotas da Alliance One pela Intabex para a Meridional, e da capitalização do crédito derivado dessa venda em aumento de capital da Meridional subscrito pela Intabex, também revela claramente que a intenção das pessoas envolvidas nos dois atos era alcançar este último resultado, pois, caso contrário, o valor da compra teria sido pago pela Meridional e esta teria pura e simplesmente ficado com as ações da Alliance One para si; ou seja, a consequência teria sido oposta ao desejado, pois os grupos não teriam se unido;

- na verdade, foi praticado um negócio jurídico indireto, em dois tempos, para substituir um ato jurídico direto que poderia ter sido praticado pelo mesmo valor em um único tempo, já que a Intabex poderia ter subscrito o mesmo aumento de capital da Meridional e o integralizado com as quotas da Alliance One, não havendo impedimento legal para esse ato, que teria produzido o mesmo efeito daqueles outros dois, e efeito não vedado pela lei;

Depreende-se do excerto transcrito que o doutrinador entende desnecessários os atos realizados, mostrando que o objetivo claro da atuada, e do grupo ao qual pertence, desde o início, era a incorporação da Meridional pela Alliance.

E, ainda, o citado Professor em seu ensaio "Questões Relevantes, Atualidade e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, assim se manifesta sobre a simulação:

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.

Citam-se por último os seguintes acórdãos deste CARF:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora. (Acórdão nº 103-23.290, 05/12/2007)

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A

reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado. (Acórdão nº 101-96724, de 28/05/2008)

Dessa maneira, mostra-se correta a conclusão da fiscalização de que os atos praticados não possuem propósito negocial real e foram arquitetados visando unicamente o aproveitamento fiscal do ágio.

Nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

Da multa qualificada.

Entendeu o Fisco que a empresa autuada reduziu o montante dos impostos devidos por meio de simulação. Para tanto, o lançamento constatou que foram praticadas operações meramente artificiais, dissociadas da verdade material. Em contrapartida, os recorrentes afirmam que todas as alterações societárias foram realizadas nos estritos ditames da legislação aplicável, que a reorganização societária ocorreu dentro do propósito de unificar as atividades da MERIDIONAL com as da ALLIANCE BRASIL, e não unicamente para gerar benefícios fiscais, que foram prestadas todas as informações requisitadas pela Fiscalização, e que o auto de infração não demonstrou a existência do seu evidente intuito fraudulento.

Não obstante as razões trazidas pelos recorrentes, entendo que o ágio amortizado foi criado de forma simulada, por meio de sonegação, fraude e conluio. Em que pese o contribuinte ter tentado dar uma aparência de legalidade ao negócio que originou o ágio posteriormente amortizado, tal operação, na realidade, não era aquilo que aparentava.

Embora o contribuinte tenha declarado que o ágio por ele amortizado decorreu de uma verdadeira aquisição de investimento pela empresa MERIDIONAL, pelos trabalhos da Fiscalização se evidenciou que não houve investimento algum, que a MERIDIONAL não adquiriu qualquer participação societária, e que, portanto, o ágio foi criado artificialmente com o único e evidente intuito de auferir um benefício fiscal indevido. A própria confissão do contribuinte de que o ágio foi criado para refletir o justo valor de mercado da ALLIANCE BRASIL no processo de unificação empresarial brasileira torna incontestável o intuito doloso do contribuinte na criação de um ágio que nunca existiu.

Nesse sentido, assim discorreu a d. Procuradoria, em suas contra-razões:

Assim, quando da criação do ágio ora em discussão, evidenciam-se duas vontades do grupo ALLIANCE: **uma vontade declarada**, que fora a aquisição da integralidade das quotas da ALLIANCE BRASIL com ágio pela MERIDIONAL com base na previsão de rentabilidade futura daquela empresa; e, **uma vontade real**, que fora o aumento artificial de capital da MERIDIONAL com ágio para reduzir a tributação a ser paga pela empresa resultante da incorporação.

Essa diferença entre a vontade declarada e a vontade real caracteriza a simulação praticada pelo contribuinte com o fim exclusivo de conseguir um indevido benefício fiscal. Nos termos do artigo 167, parágrafo 1º, inciso II, do Código Civil Brasileiro, "in fine", o aumento de capital da MERIDIONAL fora um **negócio simulado em razão de o seu conteúdo não ser verdadeiro. Tal operação não traduziu a aquisição de um investimento pela MERIDIONAL com**

supedâneo na previsão de rentabilidade futura da ALLIANCE BRASIL. Com a incorporação, a aquisição foi anulada, porém o direito à amortização do ágio mantido.

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. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (grifo nosso)

Acerca da exclusiva finalidade fiscal do grupo ALLIANCE com a sequência de operações adotada, vale registrar a seguinte passagem do recurso voluntário, por meio da qual o contribuinte a confessa (fl. 19 do recurso):

*Vale mencionar, ainda, que, ao contrário do que alegaram as dd. autoridades fiscais, os efeitos dessa operação de compra e venda não foram anulados nas operações subsequentes: o valor do ágio no investimento da Meridional na Recorrente, posteriormente incorporado por esta, **foi mantido** nos demonstrativos financeiros da empresa pós-incorporação, o que, repita-se, era justamente o objetivo da Recorrente. (grifo nosso)*

Vale ressaltar que, individualmente, as principais operações societárias realizadas pelo contribuinte não configuram nenhum ilícito cível e tributário. Isoladamente elas são perfeitas. **Todavia, ao serem analisadas em conjunto, vê-se que o aumento de capital da MERIDIONAL com as quotas da ALLIANCE BRASIL foi realizado sabendo-se que a futura incorporação anularia esse investimento.** Como a incorporação era o objetivo final de toda a reorganização societária, tem-se que **o investimento formalizado por meio do aumento de capital da MERIDIONAL continha verdadeiro termo (evento futuro e certo) resolutivo implícito.** A aquisição de investimento pela MERIDIONAL somente ocorreu porque **era sabido que com a incorporação o investimento seria cancelado e o direito à amortização do ágio mantido.**

A simulação (desvirtuamento da vontade declarada) caracterizada pelo lançamento, em que pese se referir ao aumento de capital da MERIDIONAL com quotas da ALLIANCE BRASIL, fora materializada com a posterior incorporação dessa empresa pela ALLIANCE BRASIL. **A criação do "ágio de si mesmo" foi iniciada com a "aquisição" do investimento pela MERIDIONAL e concluída com a "incorporação" dessa sociedade pelo contribuinte em epígrafe.**

O **evidente intuito doloso** nos ilícitos tributários cometidos resta caracterizado pelo **fato de todos os participantes das operações saberem desde o início que a MERIDIONAL seria incorporada pela ALLIANCE BRASIL.** Logo, esmo sabendo que a ALLIANCE BRASIL iria incorporar a MERIDIONAL, fora optado pelo aumento de capital dessa segunda empresa com as quotas da primeira. **Era de pleno conhecimento que o investimento então realizado seria**

extinto pela incorporação. O objetivo único do aumento de capital era gerar um ágio que posteriormente seria utilizado para reduzir a tributação da empresa resultante da incorporação.

O fato de a reorganização societária em tela ter sido planejada desde o ano de 2004, juntamente com a ajuda de consultoria especializada, reforça ainda mais o evidente intuito do contribuinte de, com a criação do ágio, reduzir de forma indevida o seu futuro passivo tributário.

Com efeito, o evidente intuito de fraude fica ainda mais claro quando se observa que **o laudo que embasou o valor de mercado das quotas da ALLIANCE BRASIL fora utilizado em condições diversas daquelas previstas em sua elaboração.** Embora o laudo tenha sido produzido com o intuito de calcular, como investimento, o valor da ALLIANCE BRASIL com base em sua rentabilidade futura, e esse valor tenha sido previsto para uma negociação de livre iniciativa, em um mercado livre e aberto, onde nenhuma das partes tenha motivos especiais para comprar ou para vender, o aumento de capital da MERIDIONAL com as quotas da ALLIANCE BRASIL foi realizado, segundo confessado pelo contribuinte, para refletir o valor de mercado da ALLIANCE BRASIL. Ademais, ele não foi realizado em um ambiente de livre iniciativa (pois as partes contratantes representavam o interesse de um mesmo sujeito: grupo ALLIANCE), a operação não foi realizada no mercado livre e aberto (mas sim dentro do mesmo grupo econômico), e tanto a MERIDIONAL como a ALLIANCE BRASIL tinham inúmeros interesses especiais na realização do negócio (criação do ágio, manutenção da titularidade das cotas, ausência de desembolso, etc).

Outros pontos importantes também atestam a conduta fraudulenta do contribuinte.

A MERIDIONAL foi utilizada pelo contribuinte como verdadeira "empresa veículo", ou seja, como já destacado, o aumento do capital dessa empresa visou unicamente à criação artificial do ágio. Tendo em vista o curto lapso temporal (um mês) entre a data da aquisição das quotas da ALLIANCE BRASIL pela MERIDIONAL e a incorporação da segunda pela primeira, é inegável que o aumento de capital realizado não se revestia da natureza de investimento.

Conforme relatado pelo auto de infração, o lançamento contábil referente à subscrição e integralização do aumento de capital da MERIDIONAL com as quotas da ALLIANCE BRASIL fora realizado nos livros da MERIDIONAL em 30/08/2005, ou seja, um dia antes da correspondente alteração contratual realmente ocorrer, em 31/08/2005. Em outras palavras, O RECORRENTE EFETUOU LANÇAMENTO CONTÁBIL COM BASE EM DOCUMENTO INEXISTENTE.

No que tange à redução do imposto pago pelo contribuinte, esta também é evidente.

Com a reorganização societária realizada, o contribuinte em epígrafe tornou certa uma rentabilidade futura e incerta, além de tê-la excluído da tributação do IRPJ e da CSLL. Como consequência da incorporação, a ALLIANCE BRASIL considerou perdido um lucro futuro e incerto e, em razão da exclusão desse investimento nela mesma, considerou que o artigo 386 do RIR/99 a permitiria deduzir a amortização desse ágio em sua conta de resultado. Em outros termos, **ela considerou como perda o cancelamento de um lucro que ela sequer havia auferido!** Como já explanado, essa não é a intenção da legislação tributária aplicável.

Por outra ótica, observa-se que **o grupo ALLIANCE acabou por reavaliar bem de seu ativo (participação societária na ALLIANCE BRASIL) e transformou o resultado positivo advindo dessa reavaliação em resultado negativo da ALLIANCE BRASIL passível de dedução na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.** O interesse perseguido e o benefício auferido diretamente pelo contribuinte (restabelecimento de um lucro não auferido) é incontestável.

Mostra-se assim, que, por meio da simulação praticada pelo contribuinte, ele tentou dar substância econômica a um ágio inexistente de fato, criado unicamente para reduzir a sua tributação. Ao analisar a reorganização societária executada, vê-se claramente que **a razão para criação do ágio não foi econômica, mas sim exclusivamente tributária.**

Por meio da compra e venda das quotas da ALLIANCE BRASIL pela INTABEX a MERIDIONAL com a cobrança de ágio, sabendo-se que o objetivo final das operações era a unificação das duas empresas brasileiras, o grupo ALLIANCE procurou fazer parecer real um investimento inexistente com o fim específico de gerar uma vantagem fiscal indevida.

A simulação resta inequívoca uma vez que **havia motivos à sua realização** (criação de um benefício fiscal indevido), assim como, com a incorporação, **o negócio realizado** (aumento de capital) **não foi executado materialmente.**

Quanto à validade de negócios realizados entre partes coligadas, merece registro o seguinte ensinamento do autor EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO1:

(...). As operações em circuito fechado submetem-se a um filtro de sinceridade; a validade das operações entre partes relacionadas requer que elas tenham sempre uma causa ou um conteúdo econômico e sejam efetivamente realizadas (...)

Como pode ser visto, tais condições de validade aos negócios entre coligadas não foram observadas pelo contribuinte em epígrafe e seu grupo econômico. Não houve qualquer "filtro de sinceridade" com a realidade.

Destarte, a sonegação está caracterizada nos autos uma vez que o contribuinte, por meio da reorganização societária, retardou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Com a simulação praticada, o sujeito passivo tentou amortizar a perda de um investimento inexistente.

A fraude, caracterizada pela atitude dolosa do contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos aqui apontados. Dentre outros fatos, a ALLIANCE BRASIL sabidamente utilizou laudo para finalidade diversa, e criou ágio cuja origem seria posteriormente cancelada.

Por fim, quanto ao conluio, este é inegável uma vez que a reorganização societária envolveu todas as pessoas jurídicas e físicas que fazem/faziam parte do grupo econômico internacional (MERIDIONAL, ALLIANCE BRASIL, INTABEX, TRANS-CONTINENTAL e ALLIANCE INC). Se não fosse o esforço conjunto de todas essas pessoas, a simulação praticada não seria possível ser concretizada.

Sendo assim, pelos argumentos aqui expostos, demonstra-se cabalmente que o negócio praticado pelo contribuinte foi realizado de forma simulada e com evidente intuito fraudulento. Por meio de uma aparente sequência de operações societárias, na verdade, o que o contribuinte procurou foi a redução da sua carga tributária. A qualificação da multa de ofício, assim, é inevitável.

Por fim, destaca-se o já citado Acórdão nº 1302-000.991, que, por ocasião do julgamento de caso idêntico, mas referente aos anos-calendário de 2005 a 2007, assim concluiu, quanto à qualificadora da multa de ofício.

Da análise do contexto exsurge que a ação concertada consistente na reestruturação societária exótica perpetrada pela recorrente visou inegavelmente a reduzir indevidamente o montante devido de IRPJ e CSLL.

E para isto utilizou-se a recorrente, em conluio com demais empresas do grupo, de uma série de atos societários que embora tiveram fim equivalente ao que seria obtido por meio de incorporação direta, permitiram a criação do ágio que a recorrente desejou amortizar. E tal criação artificial nada mais é do que uma simulação, vez que a vontade declarada dos atos praticados diverge da vontade real desejada pela recorrente. Com efeito, procurou-se fazer parecer real um investimento inexistente com o fim específico de gerar uma vantagem fiscal indevida.

*Tendo em vista que a reestruturação societária planejada com antecipação e executada com grande cuidado, como marco-operação que foi, conteve em seu bojo as ações destinadas a **simular a criação de um ágio inexistente, interno ao grupo, é evidente que tais ações foram praticadas dolosamente, não se podendo argüir inocência quanto à finalidade pretendida - reduzir o montante de impostos, mediante a declaração fraudulenta de vontade em negócios jurídicos societários efetuados dentro do grupo econômico. Não vejo como ser possível alegar-se o cumprimento das normas para afastar o dolo. As normas foram cumpridas apenas aparentemente, porque um elemento ideológico falso está por detrás das ações praticadas. Elas foram cumpridas se analisadas as operações caso-a-caso, isoladamente. Porém, quando vistas em conjunto, exsurge imediatamente o elemento falso, destinado a criar indevidamente uma dedução fiscal, vez que as operações praticadas não podem ser sustentadas pelos propósitos negociais alegados e pela inexistência de efeitos econômicos decorrentes. E aí, não há como se afastar a vontade, o dolo, na prática dos atos destinados a reduzir o IRPJ e a CSLL. Assim, ou bem se reconhece que tudo foi legal e não há dolo, ou bem se admite que houve dolo, mediante fraude, nas ações destinadas a reduzir o montante de tributos devido, e então, a fraude impõe a qualificação da multa. Esta última opção parece-me a mais correta ao caso vertente. (grifo nosso)***

Pelo exposto, nego provimento ao recurso quanto a esse ponto.

Da responsabilidade solidária

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 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.

Nesse mesmo sentido, os argumentos apresentados em contra-razões pela d. PFN:

No que tange à autuação dos diretores da empresa autuada como responsáveis tributários solidários, destaca-se que, em que pese a argumentação apresentada em sentido contrário, **a responsabilidade foi devidamente caracterizada, com base, mormente, na participação ativa dessas pessoas nos atos considerados simulados (fraude), assim como no seu poder de decisão.**

Logo, a responsabilidade das pessoas físicas é devida uma vez que **eles participaram ativamente dos atos que culminaram com a dedução do "ágio de si mesmo" pela empresa autuada, mais precisamente, da suposta aquisição de investimento seguida do seu cancelamento.** Tal participação ativa restou comprovada pela **participação dessas pessoas nos atos que deram sustentação formal à simulação montada.**

Dessa forma, no presente caso, **tendo os diretores da pessoa jurídica agido diretamente na "montagem" de uma simulação que acarretou a fruição de uma redução fiscal ao arrepio da legislação (artigo 7º da Lei nº 9.532/1997),** mostra-se plenamente aplicável a responsabilidade tributária pessoal prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, pois o crédito apurado decorre de uma **dupla infração à lei cometida com a ajuda dessas pessoas.**

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 ilícita.

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

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários apresentados.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

Voto Vencedor

Designado Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Redator

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.

Analizando 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%.

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 nº 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 nº 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.¹

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.

¹ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do aresto é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.”

Processo nº 13005.721718/2014-49
Acórdão n.º **1402-002.148**

S1-C4T2
Fl. 2.886

Assim sendo, voto também por afastar a responsabilidade atribuída aos coobrigados.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado

CÓPIA