



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

Processo nº 13005.722253/2016-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.737 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria ÁGIO
Recorrente ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

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

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

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

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

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela

não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES. AFASTAMENTO.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente e Redatora *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias- Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Edeli Pereira Bessa (Presidente). Ausente o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

(Na condição de redatora *hoc*, designada na forma do art. 17, inciso III do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, reproduzo o relatório apresentado na sessão de julgamento de 19 de fevereiro de 2019 pelo Relator original, Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dispensado do mandato de Conselheiro junto a este Colegiado por meio da Portaria ME/SE nº 713, publicada no Diário Oficial da União de 29 de abril de 2019).

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face da r. decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ do Rio de Janeiro que decidiu: (i) Por unanimidade REJEITAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE argüidas pelos Diretores, responsáveis solidários tributários; ACOLHER a apensação deste processo aos de números 13005.001065/2009-11; 13005.722696/2013-53 e 13005.721718/2014-49, aguardando julgamento no E. CARF, sem, no entanto acolher o sobrestamento do feito, pelo princípio da oficialidade do processo administrativo para, no mérito,; (ii) Por maioria DEIXAR DE ACOLHER A IMPUGNAÇÃO e considerar devidos os autos de infração de IRPJ e CSLL, respectivamente nos valores de R\$ 8.523.807,89 e R\$ 2.591.173,67, acrescidos das multas de ofício qualificada de 150% e juros de mora, e multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas nos valores de R\$ 5.523.344,09 para o IRPJ e de R\$ 1.630.094,51 para a CSLL.

Adoto o relatório da r. DRJ em sua integralidade, complementando-o ao final no que entender necessário.

Versa a controvérsia instaurada, em razão da lavratura dos Autos de Infração de IRPJ (fls. 2.641/2.662), no valor de R\$ 8.523.807,89 e de CSLL (fls. 2.663/2.681), no valor de R\$ 2.591.173,67, acrescidos das multas de ofício de 75%, dos juros de mora e das multas isoladas por não recolhimento das estimativas no valor de R\$ 5.523.344,09 e R\$ 1.630.094,51 para a CSLL. Foram atribuídas ainda a responsabilidade tributária solidária às seguintes pessoas físicas: Hilton Kappaun (Hilton); Henrique Duarte Campestrini (Henrique) e Alexandre Strohschoen (Alexandre).

As razões da autuação encontram-se descritas no Relatório Fiscal (fls. 2.683/2.703), cujo teor, em síntese, a seguir, reproduzo:

a) Este procedimento tem como marco inicial ação fiscal realizada no ano de 2009, que apurou infrações à lei tributária cometida nos anos de 2005, 2006 e 2007 e procedeu autuação da contribuinte, através da lavratura de autos de infração do IRPJ e CSLL, conforme processo administrativo fiscal nº 13005.001065/2009-11, o qual foi levado à discussão até a última instância administrativa e mantido integralmente, inclusive com a qualificação da multa de ofício. O processo encontra-se definitivamente julgado na esfera administrativa;

b) No procedimento fiscal realizado durante o ano de 2009, a fiscalização constatou que, através de um ato simulatório de venda da participação acionária detida por sua controladora à época (INTABEX) para empresa MERIDIONAL TABACOS LTDA. (incorporada), a ALLIANCE gerou um ágio interno fictício no ano de 2005 e logo após procedeu a incorporação reversa da sua recém controladora fictícia, MERIDIONAL. Com essa operação, o ágio interno gerado através de simulação de compra e venda passou a ser aproveitado a razão de 1/60 por mês na redução ilícita do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

c) Comprovou-se que o ágio interno foi gerado a partir de fatos materialmente inexistentes. Sua criação derivou de ato simulatório de compra e venda de quotas da incorporadora pela incorporada, com posterior incorporação reversa da sociedade

controladora. Por força de ato de reorganização empresarial materialmente existente e realizado no exterior, que produziu efeitos direto no Brasil, a fiscalização apurou que a sociedade sucessora no Brasil (ALLIANCE) já se encontrava definida em data anterior ao ato de compra e venda entabulado pela controladora no exterior com a sociedade a ser incorporada no Brasil. A reorganização societária apresentada no Brasil no ano de 2005 que gerou o ágio, antes da incorporação formal já previamente definida no exterior, foi de encontro com a verdade material apurada e teve como fins específicos: - gerar um ágio interno na própria incorporadora para ser aproveitado imediatamente; - implementar uma condição exigida pela Lei Tributária para usufruir a amortização fiscal; - por consequência, apenas reduzir ilicitamente os tributos devidos a partir da criação artificial da compra e venda da participação societária – ato simulado;

d) Após a referida autuação, a contribuinte iniciou a fase litigiosa administrativa do processo através da apresentação da impugnação aos autos de infração lavrados. A impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário foi mantido integralmente, conforme Acórdão nº 18.11872 – 1ª Turma da DRJ/STM, exarado em 25/02/2010 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria/RS;

e) A contribuinte manteve sua irrisignação ao julgamento de primeira instância administrativa e interpôs recurso voluntário contra a referida decisão. Em 03/10/2012, a Terceira Câmara da Segunda Turma do CARF exarou o Acórdão nº 1302-000991 que negou provimento ao recurso voluntário e manteve, integralmente, o crédito tributário e a qualificação da multa;

f) A contribuinte, após a rejeição de dois embargos declaratórios interpostos contra o Acórdão nº 1302-000991 interpôs recurso especial em 01/09/2015 à CSRF do CARF. A Presidente da Primeira Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso em 18/09/2015;

g) Em sessão realizada em 03/05/2016 foi exarado o Acórdão 9101-002311 que conheceu e negou provimento ao recurso do contribuinte e manteve integralmente a autuação:

No caso concreto, restou demonstrada a presença de dois elementos inerentes ao dolo: o cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica, e o volitivo, a vontade de realizar a conduta.

Não há que se falar em desconhecimento ou ignorância da norma por parte da recorrente. A artificialidade das operações é contundente, desvirtuando-se completamente o instituto da alienação. A formação do ágio decorreu de uma reorganização fictícia, que viabilizaram uma reavaliação no investimento, registro de ágio e posterior amortização. Como já dito, sequer ocorreu pagamento, até porque sequer houve alienação do investimento.

Portanto, diante do exposto, no que concerne às duas matérias que retornaram para apreciação do presente colegiado, entendo que deve ser mantida (1) a glosa da despesa de amortização do ágio e (2) a qualificação da multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso da Contribuinte.

h) Em 15/06/2016, o contribuinte foi devidamente cientificado da decisão e interpôs embargos de declaração, o qual foi declarado improcedente pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais e não admitiu os respectivos embargos;

i) Foi o contribuinte devidamente cientificado de tais embargos e, em 22/07/2016, apresentou novos embargos de declaração. Através do Despacho Decisório DRF/SCS nº 493/2016, a DRF/SANTA CRUZ DO SUL negou seguimento aos novos embargos declaratórios, já que não havia previsão para esse tipo de recurso nos termos do Regimento Interno do CARF;

j) Apresentou ainda o contribuinte o pedido de reanálise do Despacho Decisório DRF/SCS 493 de 2016. Entretanto a DRF/SCS ratificou o despacho anteriormente exarado;

k) Esgotadas todas as instâncias administrativas no curso do processo (o qual aguarda prazo para a cobrança amigável) a interessada impetrou Mandado de Segurança com pedido de liminar contra o Delegado da Receita Federal em Santa Cruz do Sul que negou seguimento aos novos embargos declaratórios, para que os mesmos fossem processados em seguimento ao CARF (suspendendo-se a cobrança do crédito);

l) A liminar foi indeferida em 22/09/2016. O processo judicial aguarda a sentença. Irresignada, a

contribuinte interpôs Agravo de Instrumento junto ao TRF 4ª Região com fins de ver atendido seu pleito;

m) O Tribunal indeferiu o pedido de antecipação recursal em 11/10/2016 e o recurso encontra-se no aguardo da pauta para julgamento;

n) Na esteira da fiscalização anterior, outro procedimento fiscal foi realizado no contribuinte para fins de averiguação dos anos 2008, 2009 e 2010;

o) Apesar de autuada em 25/11/2009 pelos fatos expostos no PAF 13005.001065/2009-11, cuja exação fiscal referia-se aos anos de 2005, 2006 e 2007, a contribuinte não desfez os efeitos tributários da conduta infratora no ano de 2008 e, ainda, não obistou os efeitos da conduta infratora nos anos de 2009 e 2010;

p) Por manter a mesma conduta do procedimento anterior, aliada a nova infração identificada por indedutibilidade de juros sobre o capital próprio, o fisco procedeu a autuação dos fatos decorrentes do ano de 2008 (processo 13005.722696/2013-53);

q) Além da amortização fiscal do ágio interno originado em ato simulado de compra e venda, a fiscalização também constatou que a interessada calculou juros sobre o capital próprio sobre um patrimônio líquido irreal de 01/01/2008 a 31/12/2008 e ainda não respeitou os limites legais exigidos para a sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os juros sobre o capital próprio pagos/creditados em desconformidade com os limites legais estabelecidos não são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

r) Os autos de infração de IRPJ e da CSLL foram lavrados sem a constituição do crédito tributário (processo 13005.722696/2013-53) e tiveram como fim proceder de ofício os ajustes na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL para a redução do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL apurados no ano de 2008;

s) Em razão disso, foi a interessada cientificada da infração e dos efeitos tributários que a redução provocaria em períodos futuros se houvesse

através de compensação, do prejuízo fiscal e da base que foram majorados artificialmente através de uma conduta prévia dolosa, inclusive com qualificação da multa de ofício;

t) Após a autuação a interessada impugnou os autos de infração lavrados. A impugnação foi julgada improcedente e as reduções do prejuízo fiscal e da base negativa foram mantidas integralmente conforme decisão da DRJ/POR (13ª Turma);

u) Em que pese ter apresentado Recurso Voluntário, a matéria encontra-se pendente de julgamento no CARF;

v) No mesmo procedimento amparado pelo MPF nº 10.0.01.00-2013-00020-0, a interessada foi novamente autuada (processo 13005.721718/2014-49) pelos fatos apurados nos anos de 2009 e 2010, em razão da constatação pelas fiscalizações das mesmas infrações à legislação do IRPJ e da CSLL que as já apuradas no procedimento fiscal executado em 2009. Em suma, constatou-se a redução das bases de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL dos anos de 2009 e 2010 através da amortização fiscal do ágio interno gerado a partir de simulação de compra e venda e participação acionária, com incorporação reversa da controladora. O crédito tributário foi constituído com a qualificação da multa de ofício e com a imputação de

responsabilidade solidária aos diretores da contribuinte que implementaram a fraude tributária;

w) Irresignados com a autuação, a interessada e os responsáveis tributários apresentam impugnações. Entretanto a DRJ/Ribeirão Preto (3ª Turma) considerou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito com a qualificação da multa;

x) Também foi apresentado recurso ao CARF pela interessada, que nesse caso também manteve o lançamento, dando provimento parcial, afastando a qualificação da multa de ofício e afastar a imputação da responsabilidade solidária;

y) Entretanto, sobre tais afastamentos a PFN apresentou recursos especiais que ainda aguardam julgamento no CARF;

Da Autuação Propriamente Dita:

a) Do ano de 2005 até meados do ano de 2010 e mesmo depois de ter sido autuada em meados de 2009, a contribuinte procedeu sucessivas reduções ilícitas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por ato continuado da infração tributária;

b) Quando essas infrações não promoveram reduções das bases de cálculo dos tributos que deveria recolher, passaram a majorar indevidamente os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, formando um saldo irreal registrado na Parte B do LALUR e de Apuração da CSLL, passível de aproveitamento fiscal em anos seguintes para a redução da base de cálculo;

c) Nos anos de 2011, 2012 e 2013, anos seguintes ao esgotamento da amortização fiscal do ágio interno criado de forma fraudulenta e simulada, a contribuinte usou de prejuízos fiscais e base negativa que foram inflados pelas sucessivas infrações combatidas pela fiscalização nos processos anteriormente mencionados, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL;

d) Assim, o presente procedimento fiscal tem por objetivo constituir o crédito tributário relativo aos tributos IRPJ e CSLL que foram reduzidos ilicitamente por infração ao disposto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9065/1995, caracterizados como aproveitamento ilícito de benefício fiscal da compensação tributária nos anos de 2011, 2012 e 2013, de saldos fictícios de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL mantidos pela contribuinte;

e) Nesse sentido, foram glosadas as compensações realizadas no Lucro Real e na CSLL por inexistência de saldo de prejuízo fiscal acumulado em exercícios anteriores, que foi majorado ilicitamente a partir de reiteradas infrações à legislação tributária nos anos de 2005 a 2010;

Processo nº 13005.722253/2016-13
Acórdão n.º 1402-003.737

S1-C4T2
Fl. 3.523

IRPJ - Base Tributável Apurada pela Fiscalização AC 2011 – EXERCÍCIO 2012 - Lucro Real Anual	
	Valores em R\$
Linha 86 da Ficha 09 A da DIPJ2012 - LUCRO REAL apurado pela Contribuinte	35.039.150,78
(+) Infração: compensação de períodos anteriores glosada por inexistência de saldo	15.016.778,90
= LUCRO REAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	50.055.929,68
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Exercícios Anteriores	0,00
= LUCRO REAL TOTAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO no AC 2011	50.055.929,68
CSLL – Base Tributável Apurada pela Fiscalização – AC 2011 – EXERCÍCIO 2012 - Lucro Real Anual	
	Valores em R\$
Linha 69 da Ficha 17 da DIPJ2012 - BASE DE CÁLC. DA CSLL apurada pela Contribuinte	35.039.150,78
(+) Infração: compensação de períodos anteriores glosada por inexistência de saldo	15.016.778,90
= Base de Cálculo APURADA PELA FISCALIZAÇÃO ANTES DA COMPENSAÇÃO DA BC NEGATIVA	50.055.929,68
(-) Compensação de Bases Negativas de Exercícios Anteriores	0,00
= BASE DE CÁLCULO TOTAL DA CSLL APURADA PELA FISCALIZAÇÃO no AC 2011	50.055.929,68
IRPJ - Base Tributável Apurada pela Fiscalização AC 2012 – EXERCÍCIO 2013 - Lucro Real Anual	
	Valores em R\$
Linha 95 da Ficha 09 A da DIPJ2013 - LUCRO REAL apurado pela Contribuinte	20.604.025,20
(+) Infração: compensação de períodos anteriores glosada por inexistência de saldo	8.830.296,52
= LUCRO REAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	29.434.321,72
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Exercícios Anteriores	0,00
= LUCRO REAL TOTAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO no AC 2012	29.434.321,72

CSLL – Base Tributável Apurada pela Fiscalização – AC 2012 – EXERCÍCIO 2013 Lucro Real Anual	
	Valores em R\$
Linha 71 da Ficha 17 da DIPJ2013 BASE DE CÁLC. DA CSLL apurada pela Contribuinte	20.604.025,20
(+) Infração: compensação de períodos anteriores glosada por inexistência de saldo	8.830.296,52
= Base de Cálculo APURADA PELA FISCALIZAÇÃO ANTES DA COMPENSAÇÃO DA BC NEGATIVA	29.434.321,72
(-) Compensação de Bases Negativas de Exercícios Anteriores	0,00
= BASE DE CÁLCULO TOTAL DA CSLL APURADA PELA FISCALIZAÇÃO no AC 2012	29.434.321,72
IRPJ - Base Tributável Apurada pela Fiscalização AC 2013 – EXERCÍCIO 2014 - Lucro Real Anual	
Linha 99 da Ficha 09 A da DIPJ2014 LUCRO REAL apurado pela Contribuinte	23.912.364,51
(+) Infração compensação de períodos anteriores glosada por inexistência de saldo	10.248.156,24
= LUCRO REAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	34.160.520,75
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Exercícios Anteriores	0,00
= LUCRO REAL TOTAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO no AC 2013	34.160.520,75
CSLL – Base Tributável Apurada pela Fiscalização – AC 2013 – EXERCÍCIO 2014 - Lucro Real Anual	
	Valores em R\$
Linha 75 da Ficha 17 da DIPJ2014 BASE DE CÁLC. DA CSLL apurada pela Contribuinte	29.216.777,43
(+) Infração compensação de períodos anteriores glosada por inexistência de saldo	4.943.743,32
= Base de Cálculo APURADA PELA FISCALIZAÇÃO ANTES DA COMPENSAÇÃO DA BC NEGATIVA	34.160.520,75
(-) Compensação de Bases Negativas de Exercícios Anteriores	0,00
= BASE DE CÁLCULO TOTAL DA CSLL APURADA PELA FISCALIZAÇÃO no AC 2013	34.160.520,75

Do Direito de a Fazenda Realizar o Lançamento

- a) Nos casos de lançamento por homologação o prazo decadencial do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação;
- b) Restou evidenciada ao longo do presente relatório a conduta simulada do contribuinte no que diz respeito aos fatos apurados em 2005;
- c) A fraude, o dolo e a simulação foram fartamente demonstrados ao longo dos processos administrativos 13005.001065/2009-11; 13005.722696/2013-53 e 13005.721718/2014-49. A primeira autuação julgada definitivamente na última instância administrativa do Ministério da Fazenda firmou posicionamento pela manutenção da qualificação da multa a partir da conduta do contribuinte, maculada pelo dolo e pela simulação;
- d) Soma-se à conduta dolosa e simulada do contribuinte o fato de que mesmo depois de autuada por utilizar-se de ato simulado para alcançar benefícios fiscais que não estariam disponíveis ao seu desfrute, não ter obstado os reflexos tributários ilícitos que a conduta atacada provocava nas apurações das bases de cálculo dos tributos devidos durante os anos de 2011, 2012 e 2013. Por sua livre iniciativa manteve os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL majorados ilicitamente;
- e) Por fim, após derrota na última instância do CARF, insistiu na discussão da coisa julgada, através da interposição reiterada de embargos para retardar a cobrança do crédito tributário e, por certo, ver os períodos futuros alcançados pela decadência;
- f) Isto posto, a fiscalização aplica o disposto no artigo 173, inciso I do CTN pelo qual o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados somente do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, por ter incorrido em conduta dolosa, fraudulenta e simulatória na redução ilegal dos tributos de IRPJ e CSLL apurados nos anos de 2011, 2012 e 2013;
- g) O Fisco qualificou ainda a multa de ofício no percentual de 150%, em função da apuração de forma contundente que os agentes que participaram da operação de compra e venda não eram os verdadeiros interessados na operação. Foram usados, tiveram a vontade manipulada em favor de terceiro. O poder de mando conferido aos Diretores pelos contratos sociais que dão forma à operação em nome da interposta MERIDIONAL já se encontrava deturpado. Foi provado que nem a PJ que implementa a condição necessária ao aproveitamento fiscal do ágio gerado, nem seus representantes, estavam à frente da condução do negócio apresentado ao FISCO. Não havia qualquer interesse econômico ou mesmo capacidade financeira para que uma empresa à beira da extinção implementasse uma operação de grande monta sem ter qualquer objetivo econômico ou financeiro ou simplesmente para realizar o seu objeto através de terceiros;
- h) Foi uma conduta continuada que se refletiu em diversos períodos de apuração até finalmente ser ultimada nos anos de 2011, 2012 e 2013, provocada pela interposição do ato societário simulado em 2005, que gerou o ágio interno e, por 60 meses consecutivos provocou reduções ilícitas nas bases de cálculo dos tributos e/ou majorou ilicitamente os saldos dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, usados para erodir as bases de cálculo dos tributos dos períodos subsequentes, cujo crédito tributário é agora constituído por iniciativa do FISCO, por ter constatado a inércia do contribuinte frente à irreversível matéria definitivamente julgada no âmbito administrativo;
- i) Também foi aplicada a multa pelo não recolhimento das estimativas no período de 50%.

Processo nº 13005.722253/2016-13
Acórdão n.º 1402-003.737

S1-C4T2
Fl. 3.525

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA ESTIMATIVA DO IRPJ E CÁLCULO DA MULTA DA ALÍNEA "b", INC II, DO ART. 44 DA LEI 9430/96								
Mês	Apuração da Estimativa	Base Estimativa Apurada pela Contribuinte	Glosa de COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL	Base Estimativa Apurada pela Fiscalização	Valor Estimado apurado pela Fiscalização	Valor Estimado apurado pela FISCALIZADA	Diferença do valor da Estimativa apurada pela FISCALIZAÇÃO	Multa 30% sobre valor estimativa não recolhido
jan/11	Balancete de Redução ou Suspensão	-1.057.475,53	0,00	-1.057.475,53	0,00	0,00	0,00	0,00
fev/11	Balancete de Redução ou Suspensão	2.752.042,71	1.179.446,88	5.931.489,59	958.872,40	604.010,68	274.861,72	137.430,86
mar/11	Balancete de Redução ou Suspensão	-3.333.269,04	0,00	-3.333.269,04	0,00	0,00	0,00	0,00
abr/11	Balancete de Redução ou Suspensão	-461.920,22	0,00	-461.920,22	0,00	0,00	0,00	0,00
mai/11	Balancete de Redução ou Suspensão	2.852.641,11	1.222.560,48	4.075.201,59	994.800,40	703.160,28	16.778,40	8.389,20
jun/11	Balancete de Redução ou Suspensão	5.371.785,45	2.302.193,77	7.673.979,22	1.894.494,81	1.330.946,37	271.908,32	135.954,16
jul/11	Balancete de Redução ou Suspensão	10.974.494,02	4.703.341,72	15.677.835,74	3.885.451,44	2.729.010,00	602.287,00	301.143,60
ago/11	Balancete de Redução ou Suspensão	11.058.521,89	4.739.366,53	15.797.888,42	3.925.472,11	2.748.630,47	11.006,20	5.503,10
set/11	Balancete de Redução ou Suspensão	40.848.591,24	17.506.539,10	58.355.130,34	14.364.782,59	10.194.147,81	3.193.793,14	1.596.896,57
out/11	Balancete de Redução ou Suspensão	39.616.198,69	16.978.370,87	56.594.569,56	14.124.642,39	9.884.049,67	0,00	0,00
nov/11	Balancete de Redução ou Suspensão	96.907.641,76	15.560.417,90	51.868.059,86	12.943.014,92	9.854.910,44	0,00	0,00
dez/11	Balancete de Redução ou Suspensão	35.039.150,78	15.016.778,90	50.055.929,68	12.489.982,42	8.735.767,69	0,00	0,00

jan/12	Balancete de Redução ou Suspensão	20.263.535,08	8.684.372,19	28.947.907,27	7.212.576,82	5.063.883,77	2.149.093,05	1.074.546,52
fev/12	Balancete de Redução ou Suspensão	19.322.780,51	8.281.191,64	27.603.972,15	6.876.991,04	4.836.695,11	0,00	0,00
mar/12	Balancete de Redução ou Suspensão	19.634.088,58	8.414.601,25	28.048.689,83	8.888.167,71	4.902.517,40	0,00	0,00
abr/12	Balancete de Redução ou Suspensão	14.853.432,21	9.365.756,66	21.219.188,87	5.288.787,22	3.795.398,05	0,00	0,00
mai/12	Balancete de Redução ou Suspensão	17.366.440,74	7.442.760,32	24.809.201,06	5.178.300,27	4.331.610,18	0,00	0,00
jun/12	Balancete de Redução ou Suspensão	16.532.135,43	4.513.772,33	15.045.907,76	3.737.476,64	2.621.033,85	0,00	0,00
jul/12	Balancete de Redução ou Suspensão	16.171.910,90	6.930.818,96	23.102.729,86	5.751.682,47	4.028.917,71	0,00	0,00
ago/12	Balancete de Redução ou Suspensão	27.126.797,47	11.626.627,49	38.753.424,96	9.664.656,24	6.796.199,31	749.563,82	374.781,91
set/12	Balancete de Redução ou Suspensão	32.536.380,69	13.946.016,58	46.482.397,27	11.596.846,32	8.116.592,42	681.507,03	290.798,51
out/12	Balancete de Redução ou Suspensão	28.706.786,40	12.300.328,46	41.007.114,86	10.226.273,72	7.155.191,60	0,00	0,00
nov/12	Balancete de Redução ou Suspensão	23.196.692,80	9.937.115,49	33.133.808,29	8.256.629,57	5.774.660,70	0,00	0,00
dez/12	Balancete de Redução ou Suspensão	26.604.025,22	8.830.290,53	29.434.315,75	7.334.586,44	5.127.096,30	0,00	0,00

jan/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-1.485.865,10	0,00	-1.485.865,10	-395.486,28	0,00	0,00	0,00
fev/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-7.809.267,81	0,00	-7.809.267,81	-1.676.316,65	0,00	0,00	0,00
mar/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-33.701.866,09	0,00	-33.701.866,09	-8.449.416,52	0,00	0,00	0,00
abr/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-32.319.112,31	0,00	-32.319.112,31	-8.103.778,08	0,00	0,00	0,00
mai/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-27.931.425,31	0,00	-27.931.425,31	-7.006.656,33	0,00	0,00	0,00
jun/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-17.947.384,28	0,00	-17.947.384,28	-4.510.646,67	0,00	0,00	0,00
jul/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-13.191.406,70	0,00	-13.191.406,70	-3.321.851,68	0,00	0,00	0,00
ago/13	Balancete de Redução ou Suspensão	2.652.263,61	1.136.684,41	3.788.948,02	623.237,61	647.065,90	276.171,11	138.085,55
set/13	Balancete de Redução ou Suspensão	22.151.119,22	9.493.336,81	31.644.456,03	7.887.114,01	5.519.779,80	2.091.163,10	1.045.581,55
out/13	Balancete de Redução ou Suspensão	29.864.795,60	12.799.198,12	42.663.993,72	10.641.998,43	7.446.198,90	828.466,32	414.232,66
nov/13	Balancete de Redução ou Suspensão	21.203.011,22	9.087.030,52	30.290.041,74	7.548.525,44	5.278.767,80	0,00	0,00
dez/13	Balancete de Redução ou Suspensão	23.912.364,55	10.248.166,24	34.160.530,79	8.516.130,20	5.954.091,14	0,00	0,00

Processo nº 13005.722253/2016-13
Acórdão n.º 1402-003.737

S1-C4T2
Fl. 3.526

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA ESTIMATIVA DA CSLL E CÁLCULO DA MULTA DA ALÍNEA "D", INC II, DO ART. 44 DA LEI 9430/96								
Mês	Apuração da Estimativa	Base Estimativa Apurada pela Contribuinte	Glossa de COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA DEDUZIDA NA ESTIMATIVA	Base Estimada Apurada pela Fisco	Valor Estimado apurado pela Fisco	Valor Estimado apurado pela FISCALIZADA	Diferença do valor da Estimativa apurada pela FISCALIZAÇÃO	Multa 50% sobre valor estimativa não recolhida
jan/11	Balancete de Redução ou Suspensão	-1.057.475,53	0,00	-1.057.475,53	0,00	0,00	0,00	0,00
fev/11	Balancete de Redução ou Suspensão	2.762.042,71	1.179.446,88	3.931.489,59	353.834,06	247.683,84	106.156,22	53.075,11
mar/11	Balancete de Redução ou Suspensão	-3.333.259,04	0,00	-3.333.259,04	0,00	0,00	0,00	0,00
abr/11	Balancete de Redução ou Suspensão	-461.920,22	0,00	-461.920,22	0,00	0,00	0,00	0,00
mai/11	Balancete de Redução ou Suspensão	2.852.641,11	1.222.560,48	4.075.201,59	366.788,14	256.737,70	3.880,22	1.940,11
jun/11	Balancete de Redução ou Suspensão	5.371.735,45	2.302.193,77	7.673.929,22	690.656,13	483.460,69	97.167,00	48.583,50
jul/11	Balancete de Redução ou Suspensão	10.974.464,02	4.703.341,72	15.677.805,74	1.411.002,52	987.701,76	216.103,32	108.051,66
ago/11	Balancete de Redução ou Suspensão	11.050.521,95	4.739.360,52	15.789.882,47	1.421.809,96	995.266,97	3.342,23	1.621,12
set/11	Balancete de Redução ou Suspensão	40.848.591,24	17.506.539,10	58.355.130,34	5.251.961,73	3.676.373,21	1.149.045,53	574.522,77
out/11	Balancete de Redução ou Suspensão	39.616.198,95	16.978.370,87	56.594.569,82	5.093.511,26	3.565.457,85	0,00	0,00
nov/11	Balancete de Redução ou Suspensão	36.307.841,76	15.580.417,00	51.888.258,76	4.668.125,37	3.267.687,76	0,00	0,00
dez/11	Balancete de Redução ou Suspensão	35.039.150,76	15.016.778,96	50.055.929,72	4.505.033,67	3.153.523,57	0,00	0,00
jan/12	Balancete de Redução ou Suspensão	20.263.535,08	8.884.372,18	29.147.907,26	2.605.311,65	1.823.718,16	781.593,49	390.796,75
fev/12	Balancete de Redução ou Suspensão	19.322.780,51	8.281.191,84	27.603.972,35	2.494.357,49	1.739.050,25	0,00	0,00
mar/12	Balancete de Redução ou Suspensão	19.634.069,58	8.414.601,25	28.048.670,83	2.524.386,37	1.757.066,26	0,00	0,00
abr/12	Balancete de Redução ou Suspensão	14.853.432,21	6.365.756,66	21.219.188,87	1.906.727,00	1.336.308,90	0,00	0,00
mai/12	Balancete de Redução ou Suspensão	17.366.440,74	7.442.760,32	24.809.201,06	2.232.626,10	1.592.979,67	0,00	0,00
jun/12	Balancete de Redução ou Suspensão	10.532.135,43	4.513.772,33	15.045.907,76	1.354.131,70	947.892,19	0,00	0,00
jul/12	Balancete de Redução ou Suspensão	16.171.910,90	6.839.818,96	23.012.729,86	2.079.245,69	1.455.471,98	0,00	0,00
ago/12	Balancete de Redução ou Suspensão	27.128.797,47	11.526.627,49	38.655.424,96	3.487.688,25	2.441.591,77	264.802,98	132.401,49
set/12	Balancete de Redução ou Suspensão	32.709.345,43	13.774.039,84	46.483.385,27	4.183.504,67	2.943.941,09	183.267,11	96.633,55
out/12	Balancete de Redução ou Suspensão	28.700.766,40	12.300.328,46	41.001.094,86	3.690.098,54	2.593.068,08	0,00	0,00
nov/12	Balancete de Redução ou Suspensão	23.186.602,80	9.937.115,49	33.123.718,29	2.981.134,65	2.096.794,25	0,00	0,00
dez/12	Balancete de Redução ou Suspensão	20.604.025,22	8.839.296,53	29.443.321,75	2.646.086,96	1.854.362,27	0,00	0,00
jan/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-1.485.865,10	0,00	-1.485.865,10	-133.727,85	0,00	0,00	0,00
fev/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-7.809.267,81	0,00	-7.809.267,81	-702.834,10	0,00	0,00	0,00
mar/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-33.701.666,09	0,00	-33.701.666,09	-3.033.149,95	0,00	0,00	0,00
abr/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-32.319.112,33	0,00	-32.319.112,33	-2.908.720,11	0,00	0,00	0,00
mai/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-27.931.425,31	0,00	-27.931.425,31	-2.513.820,28	0,00	0,00	0,00
jun/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-17.947.384,28	0,00	-17.947.384,28	-1.615.254,59	0,00	0,00	0,00
jul/13	Balancete de Redução ou Suspensão	-13.191.406,70	0,00	-13.191.406,70	-1.187.226,60	0,00	0,00	0,00
ago/13	Balancete de Redução ou Suspensão	2.052.203,81	1.136.084,41	3.188.288,22	341.005,32	238.703,72	102.301,60	51.150,80
set/13	Balancete de Redução ou Suspensão	26.700.712,71	4.943.743,31	31.644.456,02	2.848.001,04	2.403.064,14	342.635,30	171.317,65
out/13	Balancete de Redução ou Suspensão	37.720.250,40	4.943.743,31	42.663.993,71	3.836.750,43	3.304.822,54	0,00	0,00
nov/13	Balancete de Redução ou Suspensão	25.340.358,42	4.943.743,31	30.284.101,73	2.726.109,18	2.281.172,20	0,00	0,00
dez/13	Balancete de Redução ou Suspensão	29.216.777,47	4.943.743,31	34.160.520,78	3.074.448,87	2.629.509,97	0,00	0,00

j) Foi lavrada ainda a Representação Fiscal para Fins Penais e Termos de Responsabilidade Solidária aos Diretores da fiscalizada que detinham o poder de administração no momento da confecção das operações que fizeram nascer o ágio interno através da simulação da compra e venda de participação societária em mão contrária à reorganização societária concretizada no exterior, onde a relação de controle entre as empresas ALLIANCE e MERIDIONAL já administradas pelos mesmos foi criada e desfeita num curto espaço de tempo, com fins de criar artificialmente condições dispostas na Lei Tributária para amortizar o ágio interno, e reduzir os tributos e/ou majorar ilicitamente os saldos de prejuízos e bases negativas de CSLL que foram objeto de compensação nos anos de 2011, 2012 e 2013, incorrendo em clara infração ao artigo 7º da Lei nº 9.532/1997;

k) Os seguintes diretores foram relacionados como Responsáveis Tributários Solidários:

- Hilton Kappaun – CPF 350.952.290-72 – sócio-administrador e Diretor da ALLIANCE ONE no período da reorganização internacional. Após a fusão assumiu o cargo de Diretor Presidente no período de 2005 a 2007;

- Henrique Duarte Campestrini – CPF 244.617.170-20 – sócio-administrador e Diretor Financeiro no período da reorganização internacional da ALLIANCE ONE. Após a fusão assumiu o cargo de Diretor Financeiro Regional para América Latina no período de 2005 a 2008;

- Alexandre Strohschoen – CPF 465.779.390-04 – Diretor Financeiro da Meridional no período da reorganização internacional em 2005. Após concretizada a fusão do grupo e a extinção da MERIDIONAL por incorporação reversa, assumiu o cargo de Diretor Financeiro da ALLIANCE ONE até 01/08/2008. Após esta data assumiu o cargo de Diretor Financeiro Regional da ALLIANCE ONE para América Latina;

Devidamente cientificada em 20/10/2016 (fls. 2.717), a interessada, em 17/11/2016 apresentou impugnação (fls. 2.880/2.939), bem como seus Diretores, nomeados pelo fisco como responsáveis solidários, cujas defesas foram apresentadas em 18/11/2016.

I - Da impugnação apresentada pela empresa Alliance One Brasil Exportadora de Tabacaria Ltda.

a) Na autuação o Fisco sustenta que, em razão da amortização do ágio interno criado de forma supostamente fraudulenta e simulada pela interessada nos anos de 2005 a 2010, foram apurados prejuízos e bases de cálculo negativas os quais foram indevidamente compensados e resultaram no recolhimento a menor de IRPJ e de CSLL nos anos de 2011, 2012, 2013;

b) Considerando que o presente lançamento fiscal tem por fundamento a glosa de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL realizada nas autuações que estão sob questionamento na esfera administrativa, não há dúvida de que a solução

deste processo depende, diretamente, do resultado das referidas autuações;

c) Apesar de as questões prejudicial e prejudicada estarem divididas em processos separados, nunca é demais lembrar que a administração pública é uma, e portanto, com base nos princípios reguladores das suas atividades, tem a administração a obrigação e o contribuinte o direito de receber uma só solução para as matérias em disputa;

d) Nesse contexto, é cristalina a vinculação deste processo aos demais processos administrativos 13005.001065/2009-11; 13005722696/2013-53 e 13005.721718/2014-49, razão pela qual devem ser reunidos para julgamento simultâneo ou alternativamente deve ser sobrestado o presente processo até o julgamento final da glosa das despesas com amortização do ágio;

II – Da impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada

a) Além da aplicação equivocada da multa de 150% sobre os valores de IRPJ e CSLL considerados como não recolhidos pela impugnante, o Fisco aplicou multa isolada de 50% pela suposta insuficiência de recolhimentos mensais por estimativas;

b) Esses percentuais não são razoáveis e possuem caráter confiscatório;

c) Assim, diante da clara impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, cumpre analisar qual delas seria, em tese, aplicável no presente caso, na remota hipótese de manutenção das infrações acima;

d) Nesse contexto, na possível existência de infração tanto à obrigação de pagamento de estimativas mensais quanto à obrigação de pagamento anual do IRPJ e da CSLL em virtude dos mesmos fatos, é evidente que a segunda infração se sobrepõe à primeira, sendo ela a única punível mediante a aplicação da multa de ofício;

III – Da inexistência de simulação e da impossibilidade de aplicação da multa agravada

a) A mera leitura dos autos de infração é suficiente para concluir que o Fisco está sustentando a apuração da multa qualificada com base nos fatos que tratam a amortização de ágio e não na suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, a qual é matéria efetivamente autuada no presente processo;

Processo n.º 13005.722253/2016-13	Processo n.º 13005.721718/2014-49
64. Os fatos expostos ao longo dos processos administrativos fiscais n.º 13005.001065/2009-11, 13005.722696/2013-53 e 13005.721718/2014-49 demonstraram que a Contribuinte atuou de forma dolosa, através de ato simulado de compra e venda de participação societária implementada no BRASIL pela administração local, com real interesse em modificar suas características pessoais frente ao FISCO, mostrando-se como uma controlada da sua futura incorporada por um pequeno lapso temporal, implementando, assim, condições artificiais para se adequar ao disposto no art. 7º da Lei 9.532/97 e alcançar o gozo do benefício fiscal do aproveitamento ágio interno, que não seria gerado se a materialidade da incorporação internacional fosse seguida no Brasil. 65. A interposição da compra e venda da participação societária foi apresentada	219. Os fatos expostos neste relatório demonstram que a Contribuinte atuou de forma dolosa, através de ato simulado de compra e venda de participação societária implementada no BRASIL pela administração local, com real interesse em modificar suas características pessoais frente ao FISCO, mostrando-se como uma controlada da sua futura incorporada por um pequeno lapso temporal e assim, implementar condições artificiais para se adequar ao disposto no art. 7º da Lei 9.532/97 e alcançar o gozo do benefício fiscal do aproveitamento ágio interno que não seria gerado se a materialidade da incorporado internacional fosse mantida no Brasil. 220. A interposição da compra e venda da participação societária foi apresentada como uma operação precedente necessária para o processo de reorganização no Brasil derivado da reorganização internacional,

<i>como uma operação precedente necessária para o processo de reorganização no Brasil, derivado da reorganização internacional, mas seu objetivo real teve apenas como fim a alteração das características individuais da Contribuinte perante o FISCO, e mais contundentemente, foi realizada na contramão da verdade material existente, já que toda a linha de incorporação já se encontrada pré-definida quando da sua implementação.</i> <i>66. Apurou-se de forma contundente que os agentes que participaram da operação de compra e venda não eram os verdadeiros interessados na operação. Foram usados, tiveram a vontade manipulada em favor de terceiro. O poder de mando conferido aos Diretores pelos contratos sociais que dão forma à operação em nome da interposta MERIDIONAL já se encontrava deturpado. Foi provado que, nem a PJ que implementa a condição necessária ao aproveitamento fiscal do ágio gerado, nem seus representantes, estavam à frente da condução do negócio apresentado ao FISCO. Não havia qualquer interesse econômico ou mesmo capacidade financeira (alegada pela própria Contribuinte em suas justificativas) para que uma empresa à beira da extinção (já definida pela incorporação internacional) implementasse uma operação de grande monta sem ter qualquer objetivo econômico ou financeiro ou simplesmente para buscar realizar o seu objeto através de terceiros. Nem mesmo a operação fazia parte da sua atividade e seus representantes legais estavam autorizados para praticá-la. A afronta a diversos elementos formais no açodado interesse em realizar o ato corroborou com a identificação do ato simulado com objetivo de promover a sonegação fiscal através da fraude a Lei Tributária, mais precisamente o art. 7º da Lei 9.532 com a inserção de elementos formais não alinhados com a verdade material na relação jurídico-tributária e, propositadamente, alterá-la a seu favor com</i>	<i>mas seu objetivo real teve apenas como fim a alteração das características individuais da Contribuinte perante o FISCO, e mais contundentemente, foi realizada na contramão da verdade material existente, já que toda a linha de incorporação já se encontrada pré-definida quando da sua implementação</i> <i>221. Apurou-se de forma contundente que os agentes que participaram da operação de compra e venda não eram os verdadeiros interessados na operação. Foram usados, tiveram a vontade manipulada em favor de terceiro. O poder de mando conferido aos Diretores pelos contratos sociais que dão forma à operação em nome da MERIDIONAL já se encontrava deturpado. Foi provado que nem a PJ que implementa a condição, nem seus representantes estavam à frente da condução do negócio apresentado ao FISCO. Não havia qualquer interesse econômico ou mesmo capacidade financeira (alegada pela própria Contribuinte em suas justificativas) para que uma empresa à beira da extinção (já definida pela incorporação internacional) implementasse uma operação de grande monta sem ter qualquer objetivo econômico ou financeiro ou simplesmente para buscar realizar o seu objeto através de terceiros.</i> <i>Nem mesmo a operação fazia parte da sua atividade e seus representantes legais estavam autorizados para praticá-la. A afronta a diversos elementos formais no açodado interesse em realizar o ato, corroborou com a identificação da simulação com objetivo de promover a sonegação fiscal através da fraude a Lei Tributária, mais precisamente o art. 7º da Lei 9.532 através da inserção de elementos formais não alinhados com a verdade material na relação jurídico-tributária e propositadamente alterá-la a seu favor com fins de reduzir o tributo devido.</i>
<i>fins de reduzir o tributo devido durante vários anos.</i>	

- b) Da leitura do referido comparativo vê-se que para justificar a aplicação da multa qualificada na presente autuação o Fisco simplesmente copiou os mesmos argumentos que trata da amortização de ágio;
- c) A infração de ágio é totalmente autônoma e dissociada da suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL;
- d) Isso porque é possível haver a suposta amortização indevida de ágio sem a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e vice-versa;
- e) Se o Fisco optasse por exigir nas autuações o recolhimento dos tributos (IRPJ e CSLL) correspondentes à amortização do ágio sem aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL devido pela Alliance One, não teria havido qualquer repercussão tributária nos anos de 2011, 2012 e 2013 e, por consequência, a presente autuação sequer existiria;
- f) Da mesma forma, a interessada poderia, por exemplo, ter amortizado o ágio e optado por não utilizar o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL resultante dessa amortização na apuração do IRPJ e da CSLL nos anos seguintes;
- g) Não há como trazer os fatos pertinentes à amortização do ágio para tratar da multa qualificada pela compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, pois este ato não é uma mera decorrência daquele outro;
- h) Deveria o fisco demonstrar qual foi a fraude no caso da presente autuação;
- i) Vale dizer que o efetivo propósito comercial das operações que engendraram o registro e a amortização do ágio foi legítimo;
- j) Cada uma das operações 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;
- k) A justificativa do Fisco para explicar a ocorrência de suposta simulação no caso em exame não se funda em qualquer hipótese de simulação indicada no artigo 167 do Código Civil;
- l) O auto de infração não tem fundamento no instituto da simulação, estando baseado, estritamente, em uma análise subjetiva das operações em exame sob o enfoque da “substância sobre a forma”, o que não só não tem respaldo na legislação fiscal, como certamente não autoriza a aplicação de multa agravada;
- m) O evidente intuito de fraude deve ser comprovado pela autoridade fiscal;
- n) As operações envolvendo a impugnante foram realizadas sob o estrito amparo da legislação tributária e comercial, com claro e evidente intuito comercial e em absoluta transparência perante as autoridades fiscais;
- o) Não deverá prevalecer, portanto, a multa agravada;
- p) Por fim, considerando-se que não se está diante de caso de aplicação inequívoca da multa agravada, faz-se necessária a aplicação do artigo 112 do CTN (interpretação benigna);

Neste sentido, requer sejam esses autos apensados aos demais processos administrativos; ou alternativamente o sobrestamento do feito e ainda requer o cancelamento das multas isoladas e a redução da multa qualificada para 75%.

Quanto às impugnações dos responsáveis solidários, seguem as razões reunidas no texto abaixo, dado que as três impugnações possuem as mesmas alegações defensivas.

Dos Responsáveis Solidários

I – Da nulidade dos autos de infração

a) As razões apresentadas pelo Fisco para justificar a responsabilidade solidária do impugnante não tem qualquer pertinência lógica com o objeto da autuação ora sob análise;

b) Há ausência de nexos causal entre a infração tributária ora apontada e a justificativa apresentada

para responsabilizar os Diretores (aqui impugnantes) por tal infração;

c) Embora a autuação tenha por fundamento a compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, a motivação para responsabilizar os impugnantes pelo crédito tributário está totalmente embasada na criação de ágio interno;

d) Tal fato é evidenciado pelo quadro comparativo apresentado a seguir, no qual os impugnantes transcrevem a motivação apresentada pelo Fisco para responsabilizá-lo:

Processo n.º 13005.722253/2016-13	Processo n.º 13005.721718/2014-49
<i>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.</i>	<i>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 16/05/2004.</i>
<i>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.</i>	<i>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.</i>
<i>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</i>	<i>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.</i>
	<i>Portanto, ato contínuo aos fatos de criação</i>

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 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.

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 e a manutenção do cargo até a data 12/2013, demonstra que o mesmo possuía plena ciência dos fatos que fez nascer o pseudodireito ao benefício fiscal e não agiu

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 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.**

A participação do Diretor nos atos societários da 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 pseudodireito ao benefício fiscal sem obstar seus efeitos no futuro, materializando-o nos 60 (sessenta) meses seguintes ao ato de incorporação

<i>com fins de obstar seus efeitos ilícitos no futuro, materializando-o nos 60 (sessenta) meses seguintes ao ato de incorporação reversa através da redução ilícita da base de cálculo do IRPJ e CSLL em benefício da empresa, e, ainda, majorou ilicitamente os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL que foram compensadas indevidamente cujos créditos tributários são constituídos nos presentes autos de infração. Observa-se que é o próprio Diretor que subscreve os Livros de Apuração do Lucro Real dos anos-calendário 2011 a 2013, apresentados à fiscalização.</i> <i>Isso exposto, a fiscalização corresponsabiliza como responsável tributário solidário o Diretor, acima identificado, pelo presente crédito tributário constituído contra a Contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA, nos termos do art. 135, III do Código Tributário Nacional, por constatar que, no exercício de suas funções de dirigente, infringiu deliberadamente a Lei Tributária, mais especificamente o art. 7º da Lei 9.532/1997, combinado com o disposto nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, que caracteriza a conduta como sonegação e fraudulenta, ao confeccionar um ato societário simulado para criar artificialmente condições exigidas pela Lei com fins de usufruir do benefício fiscal inalcançável se as formalidades da incorporação no Brasil retratassem fielmente a materialidade da incorporação internacional.</i>	<i>reversa proporcionando a imediata redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL que beneficiou a empresa.</i> <i>Isso posto, a fiscalização corresponsabiliza como responsável tributário solidário o Diretor, acima identificado, pelo crédito tributário constituído pelo lançamento de ofício contra a Contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA, nos termos do art. 135, III do Código Tributário Nacional, por, no exercício de suas funções de dirigente, infringir deliberadamente a Lei Tributária, mais especificamente o art. 70 da Lei 9.532/1997, que através de ato simulado criou artificialmente condições exigidas pela Lei para usufruir do benefício fiscal, inalcançável se a formalidade da incorporação no Brasil retratasse a materialidade da incorporação internacional, combinado com o disposto nos arts. 71 e 72 da Lei no 4.502/64, a qual caracteriza a conduta sonegatória e fraudulenta.</i>
---	---

- e) Contudo, a suposta infração de registro e amortização de ágio é totalmente autônoma e dissociada da suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL;
- f) Isso porque é possível haver a suposta amortização indevida de ágio sem a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL e vice-versa;
- g) Não houve a demonstração pelo fisco qual foi a participação dos diretores na suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL;
- h) Evidente, portanto, a nulidade dos autos de infração;
- i) Quanto ao mérito, entendem os diretores que, ao contrário do que sustenta o Fisco, o simples fato de que a reorganização societária que ensejou o registro e a amortização do ágio, em 2005, quando eram Diretores da Meridional, não seria

suficiente para justificar a responsabilidade tributária dos fatos gerados de 2011, 2012 e 2013;

j) Para a imputação da responsabilidade solidária, seria imprescindível que as pessoas indicadas tivessem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e que tal prática tenha resultado no surgimento da obrigação tributária (artigo 135 do CTN);

k) A responsabilização constante no artigo 135 do CTN é uma medida de exceção, cabível tão somente em situações em que os requisitos lá previstos são exaustivamente comprovados;

l) Veja-se o Parecer PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009:

“60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposos quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).” (destaques do Impugnante)

m) A responsabilidade deve ser rejeitada, considerando que em nenhum momento foram indicadas e comprovadas as razões pelas quais o impugnante deveria ser responsabilizado pela suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL;

n) No que toca à simulação, entendem os diretores que inexistiu nas operações em comento. Isso porque cada uma das operações mencionadas no Relatório Fiscal, 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;

o) As justificativas do Fisco não encontram respaldo no artigo 167 do Código Civil, para caracterizar a simulação;

- p) Os autos de infração encontram-se baseados estritamente em uma análise subjetiva das operações em exame sob o enfoque da “substância sobre a forma”, o que não só tem respaldo na legislação fiscal, como certamente não autoriza a aplicação de multa agravada, nem a responsabilização dos diretores da impugnante;
- q) Também inexistente sonegação, fraude à lei, ou mesmo o dolo, pois o fisco não esclarece qual foi a conduta dolosa ativa ou omissiva dos diretores;
- r) O fisco imputa graves acusações sem sequer apresentar os mínimos esclarecimentos necessários para motivá-las em evidente desrespeito aos princípios da legalidade, da motivação dos atos administrativos e da ampla defesa;
- s) Assim, no caso em que o contribuinte organiza suas atividades estritamente de acordo com a lei e não utiliza de 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 divirjam quanto à forma de tributação de tais atividades;
- t) Com base no acima exposto, fica evidente que todos os atos da Alliance One e da Meridional no contexto da unificação de suas atividades no Brasil foram praticados nos estritos termos da legislação aplicável à época, sem ocorrência de simulação, fraude ou dolo;
- u) Os atos foram praticados de forma transparente, aprovados pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e registrados perante as autoridades fiscais (Receita Federal) e comerciais (JUCERGS);
- v) Se o fisco, cinco anos depois da realização das operações de unificação das atividades dos grupos Dimon e Standard – e cujos resultados operacionais persistem até hoje – resolveu questionar os efeitos fiscais de tais operações, com base em argumentos sequer previstos na legislação nacional, isso certamente não significa que os atos tenham sido originalmente praticados com excesso de poderes ou infração da lei;
- w) O próprio CARF afastou a responsabilidade solidária dos diretores nos autos do processo 13005.721718/2014-49, razão pela qual se requer a improcedência das imputações de responsabilidade solidária sobre os Diretores impugnantes.

A r. DRJ em Brasília proferiu decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Deixa de se considerar a alegação de cerceamento ao direito de defesa da interessada, quando inexistente demonstração de prejuízo causado, bem como a interessada contesta todas as razões aventadas no instrumento administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SIMULAÇÃO. COISA JULGADA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As operações de reorganização societária, para serem legítimas, devem possuir causa negocial real, inalterável ao arbítrio de quem as pratica e decorrer de atos efetivamente existentes e não serem artificiais e apenas formalmente registrados nos contratos sociais e na escrituração contábil. Quando o fato que deu origem à autuação já teve seu deslinde apreciado, prestigia-se a coisa julgada, não mais podendo se decidir de forma diversa no âmbito da primeira instância administrativa.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. COISA JULGADA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Constatada a simulação na criação de ágio, e em prestígio à coisa julgada, a simulação de ato continuado deve ser mantida.

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DA CSLL. PROCEDÊNCIA.

A interessada, ao realizar reduções ilícitas em suas bases de cálculo de forma continuada e sobre elas apurar prejuízos e bases negativas, deve sofrer as respectivas glosas na forma da lei.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

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

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

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

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

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES.

É solidária a responsabilidade dos diretores pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei. Respeito à COISA JULGADA na esfera administrativa.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Mantida a glosa de prejuízos, pelos mesmos fatos e conclusões, devem ser mantidas as glosas de base negativa da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário para contestar o lançamento tributário e a decisão recorrida em relação à aplicação da multa qualificada de 150% e à cobrança cumulativa das multas de ofício e de multa isolada por suposta.

Quanto à multa qualificada, afirma que não houve ato simulado, seja na compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSL, seja nas operações que resultaram no registro e amortização de ágio.

Afirma que as autoridades utilizaram como motivação para manutenção da multa qualificada, os mesmos argumentos mencionados na autuação que trata da amortização indevida de ágio, como se fossem autuações idênticas. Enquanto se tratam de autuações autônomas e dissociadas da suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Sustenta que embora o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL tenham sido aumentados em razão da amortização do ágio, a decisão por compensá-los é autônoma e não pode ser considerada como uma decorrência direta da amortização. E que, portanto, deveriam as autoridades fiscais ter demonstrado qual a fraude, sonegação ou conluio que justifica a multa qualificada.

Afirma ainda que não merece guarida a decisão da DRJ no que afirma que a Recorrente havia conhecimento acerca da impossibilidade de manter os prejuízos fiscais em sua escrituração, pois as autuações fiscais que englobam grande parte do período aqui tratado são posteriores ao aproveitamento do crédito.

Sustenta ainda que o fato de compensar créditos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, ainda que estejam em litígio, não se enquadra em nenhuma das hipóteses de simulação descritas no art. 167 do Código Civil. E acentua que os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL, bem como as compensações sempre foram declaradas às autoridades administrativas na parte B do Lalur.

E que mesmo as operações que deram ensejo ao ágio não seriam simuladas.

Defende que o art. 112, do CTN deveria levar as autoridades administrativas a interpretarem o art. 44 da Lei nº 9.430/96 de maneira mais favorável à Recorrente.

Sustenta ainda a impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, na medida em que sua aplicação conjunta resultaria em multa no monte de 200%, o que violaria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Defende a aplicabilidade da Súmula 105 do CARF.

Os responsáveis Henrique Duarte Campestrini, Hilton Kappaun e Alexandre Strohscoen, apresentaram Recurso Voluntário em que alegou a nulidade dos autos de infração, porque as autoridades fiscais não teriam apresentado a motivação necessária para fundamentar a responsabilidade tributária, invés disso fazendo constar as justificativas utilizadas na autuação que resultou na glosa do ágio amortizado.

Além disso, os responsáveis Henrique Duarte Campestrini e Hilton Kappaun teriam deixado a empresa em 2008 e junho de 2006, respectivamente, de sorte que não poderia ser responsabilizado por atos realizados em 2011, 2012 e 2013. O que teria inclusive sido reconhecido pelas autoridades julgadoras. Acrescenta que não estão presentes os requisitos do art. 135 do CTN, haja vista que não poderia ter praticado atos com excesso de poderes após sua saída.

Afirmam que não foi indicada qual a conduta sonegatória ou fraudulenta do responsável. Sustenta que as autoridades administrativas não se desincumbiram do ônus de provar a conduta infracional, nem a conduta dolosa.

Sustentam, por fim, que não houve simulação na relação tributária que deu ensejo ao ágio.

É o relatório.

Voto Vencido

(Na condição de redatora *hoc*, designada na forma do art. 17, inciso III do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, reproduzo o voto apresentado na sessão de julgamento de 19 de fevereiro de 2019 pelo Relator original, Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dispensado do mandato de Conselheiro junto a este Colegiado por meio da Portaria ME/SE nº 713, publicada no Diário Oficial da União de 29 de abril de 2019.)

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O Recurso é tempestivo e interposto por parte competente, posto que o admito.

2. – MÉRITO

Desde logo pontuo que não serão analisadas as razões aduzidas pautadas nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois demandaria uma análise acerca dos fundamentos da norma aplicável e eventual afastamento em decorrência de sua inconstitucionalidade.

Tal medida, entretanto, não é possível em âmbito administrativo, no CARF sendo vedada por força da Súmula 2 do CARF que assim preceitua: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Gostaria de anotar também que as operações subjacentes que deram ensejo ao aumento dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL foram objetos de processos próprios, motivo pelo qual não me manifestarei sobre o tema, adotando como premissa o resultado daqueles julgamentos que reconheceram a existência de simulação. Vejamos as ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione uma situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

ALIENAÇÃO FICTÍCIA. INEXISTÊNCIA DE INVESTIDOR OU INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

Alienação fictícia no qual o alienante é o financiador do adquirente, passa a integrar o quadro societário do adquirente e a gerir indiretamente o investimento que já era de sua propriedade, descaracteriza por completo a operação. A valorização do investimento deu-se especificamente para o registro do ágio, meramente escritural e sem nenhum pagamento. Trata-se de caso em que não há que se falar de investidor ou investida, inexistindo subsunção aos arts. 385 e 386 do RIR/99.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas que desvirtuaram o instituto de alienação, com reorganizações fictícias, que viabilizaram uma reavaliação no investimento meramente escritural, registro de ágio e posterior amortização, sem sacrifício de ativos e sem pagamento pelo sobrepreço, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

(Processo Administrativo nº 13005.001065/2009-11, acórdão nº 9101-002.311, relator André Mendes de Moura, sessão: 03/05/2016)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO.

Desencontro entre a verdade declarada e a verdade real satisfaz ao conceito de simulação. No caso, a vontade real era a criação de ágio amortizável, ao passo que a vontade declarada era a de aquisição de pessoa jurídica.

ÁGIO INTERNO. RAZOABILIDADE.

Não é razoável o argumento de reconhecimento de valor de mercado da empresa ante o benefício - e consequente prejuízo a terceiro - decorrente da criação fictícia do ágio.

ÁGIO INTERNO.

É rechaçada a criação de ágio por operações societárias dentro do mesmo grupo econômico, em especial quando não há movimentação financeira, apenas havendo alterações na escrituração contábil e notarial.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). PATRIMÔNIO LÍQUIDO. CORREÇÃO DO BALANÇO.

O registro de supostos equívocos na escrita contábil de ano anterior nas notas explicativas às demonstrações financeiras de 2008, feitos por auditoria independente, por si só, não permite a desconsideração do balanço patrimonial do ano de 2007 pela fiscalização, sem o aprofundamento e detalhamento dos motivos da autoridade fiscal.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). INEFICÁCIA DE AUMENTO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Tendo sido considerado no resultado aumento de patrimônio líquido decorrente de operação cuja ineficácia tributária foi reconhecida (ágio inoponível ao Fisco), há que se corrigir os cálculos efetuados.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A simulação de operação societária operada dentro do mesmo grupo econômico com a criação de ágio amortizável caracteriza fraude, por atitude dolosa tendente a reduzir o montante do tributo devido, e justifica a aplicação da multa qualificada.

(Processo Administrativo nº 13005.722696/2013-53, acórdão nº 1302-002.387, relator CARLOS CESAR CANDAL MOREIRA FILHO, sessão: 17/10/2017)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010

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

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

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

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito

negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

(Processo Administrativo nº 13005.721718/2014-49, acórdão nº 9101-003.442, relator Rafael Vidal de Araújo, sessão: 06/03/2018)

Passo a análise dos argumentos aduzidos no Recurso Voluntário.

2.1 DA MULTA QUALIFICADA

Como dito, adoto como premissa a existência de ato simulado, conforme o quanto disposto nos processos acima. Assim, resta saber se o aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas advindas de operação simulada é por ela contaminada ou não.

A meu ver, ainda que as duas ações – registro do ágio e compensação – não estejam necessariamente vinculadas, quando se utiliza de ato simulado para a produção do ágio, não é possível que se visualize outro objetivo que não sua amortização ou compensação. Desta forma, não há como ignorar a origem dos valores compensados indevidamente quando se analisa a existência dos elementos necessários exigidos pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96 para a qualificação da multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

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

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

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

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

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

Bem apontou o relator na r. DRJ:

De forma alguma as autuações são dissonantes. Uma é decorrente da outra. Em função do resultado reiterado de amortizar um ágio advindo de atos simulatórios, de onde surgiram prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados de forma ilícita e mantidos na contabilidade, mesmo após as decisões proferidas em julgados nos respectivos processos administrativos, não há como se dissociar as infrações e muito menos deixar de qualificar a multa de ofício.

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

Nessa toada, reconhecida a fraude na operação que origina o pretense crédito a ser compensado, resta contaminada a própria compensação. A operação de ágio interno caracterizada como simulada não pode dar azo a compensação ou amortização que não sofram do mesmo vício na origem.

Pelo exposto, concluo pela manutenção da multa qualificada.

2.2 DA CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

Apesar de constante a discussão nessa turma, insisto na aplicabilidade da Súmula 105 deste e. CARF aos casos de concomitância de multa isolada e de ofício quando em razão do não pagamento de estimativas:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

É importante ressaltar que a própria C. Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que a multa hoje prevista no art. 44, II, b da Lei nº 9430/96 corresponde a multa prevista no art. 44, §1º, IV da mesma Lei. Ou seja, a mera alteração geográfica da multa não é suficiente para afastar o racional subjacente da Súmula:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período.

MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.

Não há dúvida quanto à possibilidade de aplicação da multa isolada após o fim do ano-calendário a que corresponde a estimativa faltante. O texto da lei diz que a pessoa jurídica que deixar de recolher estimativa fica sujeita à multa isolada “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso. REVOGAÇÃO DE NORMA LEGAL. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 11.488/2007 não implicou em qualquer revogação da norma que prevê a aplicação de multa isolada para o caso de falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Houve apenas uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai. A referida norma legal, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, apenas passou a constar do art. 44, II, “b”, da mesma lei, com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%).

CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, devem ser aplicados à CSLL os mesmos fundamentos adotados para o IRPJ. (Processo administrativo nº 10980.016269/2007-50, acórdão nº 9101-003.869, relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, julgado em 04/10/2018)

A alteração da legislação em 2007, a meu ver, não altera o raciocínio subjacente à súmula. Assim, entendo que deva ser afastada a multa isolada.

2.3 RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, tem-se que HILTON KAPPAUN, HENRIQUE DUARTE CAMPESTRINI e ALEXANDRE STROHSCHOEN, no exercício de suas funções de diretores, infringiram deliberadamente a lei tributária, mais especificamente o art. 7º da Lei 9.532/1997, criando artificialmente, por meio de simulação, condições exigidas

pela lei para usufruir do benefício fiscal, inalcançável se a formalidade da incorporação no Brasil retratasse a materialidade da incorporação internacional, o que caracterizou a conduta sonegatória e fraudulenta.

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

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

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

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

3. Conclusões

Isto posto, encaminho voto no sentido de: 1) manter as multas qualificada e de ofício; e 2) afastar multa isolada, 3) afastar a responsabilidade dos três diretores.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora *ad hoc*

Voto Vencedor

Evandro Correa Dias - Redator Designado

O i. relator, no seu voto, entendeu pela aplicabilidade da Súmula 105 deste e. CARF aos casos de concomitância de multa isolada e de ofício quando em razão do não pagamento de estimativas, motivo pelo qual concluiu que deveria ser afastado a multa isolada no caso concreto.

Contudo, no entender do colegiado discorda-se do i. relator, decidindo-se, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO IMPOSTA AO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DO IRPJ E DO CSLL

A questão a ser dirimida diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

Em relação à possibilidade de aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada cumpre salientar, preliminarmente, que não se aplica à espécie a Súmula CARF nº 105, segundo a qual “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”. Isso porque a cumulação entre as multas só é vedada pela referida súmula em relação às autuações relativas a períodos anteriores a 22 de janeiro de 2007, data da entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou significativamente o art. 44 da Lei nº 9.430/96, confira-se:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Observa-se que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; deixando claro que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Ressalta-se que as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de bis in idem. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, no percentual de 75%.

Por fim, cabe registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Confira-se, por oportuno, o que ficou registrado no Acórdão nº 9101-02.438:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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

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

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do recorrente ao disposto no art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

Conclui-se que é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que já foi acatado pelo colegiado, nos termos supracitados.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias