



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

Processo n° 11516.721150/2011-28
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1102-001.016 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrentes KOERICH ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações inocorrentes no caso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

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

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização, sem que seja necessário demandar a nulidade das operações societárias praticadas.

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

DESPESAS COM SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A simples apresentação da nota fiscal e da comprovação dos pagamentos efetuados não é suficiente para comprovar a prestação de serviços. Não comprovada a efetiva prestação dos serviços, as respectivas despesas são indetutíveis da base de cálculo do imposto, bem como da CSLL.

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

Incabível a exigência de juros de mora isolados sobre estimativas mensais não recolhidas, após o encerramento do ano calendário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de despesas apenas formalmente reveladas por força de registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos, mas que não se revestem de qualquer materialidade, nem de sentido econômico, inadmissível a repercussão tributária dessas despesas artificialmente geradas na formação da base de cálculo da contribuição, que tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESAS COM SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda, na modalidade exclusiva de fonte, os pagamentos efetuados a terceiros, quando não restar comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Afasta-se a imputação de responsabilidade às pessoas cuja participação nos atos ilícitos não restou comprovada. Desqualificada a multa de ofício aplicada às infrações em questão, afasta-se a responsabilidade imputada aos sócios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a infração relativa à glosa, para fins de IRPJ e CSLL, das despesas registradas com a LUMIS CONSULTORIA. Com relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, vencidos: (i) os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e Antonio Carlos Guidoni Filho, que mantinham a multa qualificada; (ii) os conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho, que cancelavam a autuação relativa ao IRRF sobre os pagamentos sem causa; (iii) os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e José Evande Carvalho Araujo, que mantinham o lançamento das multas isoladas sobre a falta de recolhimento das estimativas. Com relação à responsabilidade dos sócios: (i) em primeira votação, os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e Ricardo Marozzi Gregório mantinham a responsabilidade solidária de Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich; os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares mantinham a responsabilidade de Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich de forma subsidiária; e os conselheiros José Evande Carvalho Araujo e João Carlos de Figueiredo Neto afastavam a responsabilidade de todos os envolvidos; (ii) em segunda votação, em vista do resultado quanto à desqualificação da multa de ofício, por maioria de votos, afastar a responsabilidade de todos os envolvidos, em face da não subsunção da situação, portanto, ao art. 135 do CTN, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que mantinham suas respectivas posições com relação à responsabilidade de Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich. Designado para redigir o voto vencedor no tocante às matérias em que vencido o relator (multa de ofício qualificada e multas isoladas sobre estimativas), o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra o Acórdão 07-28.382, proferido em 13 de abril de 2012 pela 3ª Turma da Julgamento da DRJ/Florianópolis-SC, assim ementado, *verbis*:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Nulidade. Auto de Infração. Inocorrência.

Demonstrado que os Autos de Infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade dos lançamentos formalizados por meio dos Autos de Infração.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Fatos Passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato impositivo tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

Geração Artificial de Ágio. Ágio Formado de Transações Efetuadas Entre Pessoas Jurídicas do Mesmo Grupo Econômico. Amortização Indevida do Ágio.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, originado de operações efetuadas pelos mesmos detentores e controladores das participações societárias, sem a movimentação de recurso financeiro e sem efeito econômico, constitui prova da artificialidade do ágio. Eventuais amortizações efetuadas em função de ágio efetuado nessas condições, devem ser glosadas.

Despesas com Prestação de Serviços. Glosa. Falta de Comprovação.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

Erro na Aplicação da Legislação Tributária. Fatos Geradores de 2006 a 2010. Restabelecimento das Despesas.

O princípio da tipicidade prevalece em matéria tributária, sendo exigida a adequação do caso concreto à hipótese de incidência descrita na norma legal. Exigências tributárias que não observem tal comando devem ser canceladas.

A hipótese legal do art. 302 do RIR/1999 é aplicada apenas quando os pagamentos são efetivados para pessoas físicas vinculadas, não sendo direcionado às pessoas jurídicas.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

Pagamento sem Comprovação da Operação ou Causa. Tributação. Ônus da Prova.

Estão sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados e os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não restar comprovada a operação ou a sua causa, nos termos do § 1º do art. 674 do RIR/99. Ao fisco compete demonstrar a existência de pagamento ou entrega de recursos, e ao contribuinte, provar a efetividade da operação ou a sua causa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Solidariedade Tributária. Contador. Inexistência de atos de gerência.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. É solidária a pessoa que atua de forma direta, realiza individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que faz surgir o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação. Fica afastado da responsabilidade solidária o Contador da pessoa jurídica que não exerceu funções de gerência na sociedade, visto que tal pessoa, a despeito de possuir interesse econômico no lucro da empresa, não praticou atos que o vinculasse diretamente à situação que fez surgir o fato gerador.

Responsabilidade Tributária Solidária. Infração de Lei.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Responsabilidade Tributária Solidária. Sócio. Administrador.

Se o sócio administrava a empresa, na qual se apurou a prática de infração de lei (reiteradas reduções artificiais do resultado da empresa), que beneficiou tanto a empresa quanto o próprio sócio, deve o fisco vinculá-lo na condição de responsável solidário pelo crédito tributário resultante.

Multa de Ofício Qualificada. Conduta Dolosa. Aplicação Legitimada.

Sujeita-se à multa qualificada no percentual de 150%, quando demonstrada a realização de operações dentro mesmo grupo econômico, pelos mesmos detentores e controladores das participações societárias, sem fundamentação econômica, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido (ágio interno).

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos. O cancelamento de matéria tributável apurada de ofício implica na retificação dos valores então atribuídos a título de Multa Isolada.

Multa de Ofício Isolada. Duplicidade de Incidência. Não Caracterização.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Juros de Mora Exigidos Isoladamente, de Ofício, sobre Base de Cálculo das Estimativas Mensais. Cancelamento.

A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais (de IRPJ e de CSLL), apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de Multa Isolada, não cabendo a cobrança de juros de mora (de ofício) uma vez que não se faz lançamento de ofício incidente sobre antecipação de imposto/contribuição então apurado pelas regras do Lucro Real Anual.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Lançamento Decorrente. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).”

No Auto de Infração do IRPJ, foram as seguintes as irregularidades apontadas pela fiscalização:

0001 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INEXISTENTE, DESPESA NÃO COMPROVADA E NÃO INCORRIDA

Despesas não comprovadas e não incorrida, decorrente da amortização da rubrica contábil chamada de “Ágio sobre Investimentos”, o qual se originou de operações fictas de incorporação das empresas Jomarko Administração e Participação S/A e High Security S/A, conforme está descrito e apurado no Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante do Auto de Infração.

0002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

DESPESAS NÃO COMPROVADAS, NÃO NECESSÁRIA E NÃO ADMITIDA

Despesas não comprovadas, não necessária e não admitida para fins de dedutibilidade do imposto de renda e da contribuição social, advindas da contabilização dos valores constantes nas Notas Fiscais emitidas pela empresa NorthSolution Assessoria Empresarial Ltda., que estão discriminadas abaixo, que foram apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante do Auto de Infração.

0003 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

DESPESA INDEDUTÍVEL – PAGAMENTO A PESSOAS VINCULADAS POR SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS

Despesas contabilizadas tendo como suporte Notas Fiscais emitidas por Lumis Consultoria e Assessoria Empresarial S/S Ltda., as quais dão conta de serviços de intermediação na negociação e renovação de contratos junto a Brasil Telecom e Telefônica/Alcatel prestados à Autuada, em relação aos quais a empresa não logrou comprovar a efetiva prestação dos serviços ou a origem e a efetividade da operação ou transação, nos valores abaixo identificados, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante do Auto de Infração.

0004 – MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA

Juros exigidos isoladamente, incidentes sobre os valores das estimativas mensais que deixaram ser pagas, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante do Auto de Infração.

0005 – MULTA OU JUROS ISOLADOS

MULTA ISOLADA INCIDENTE SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

A falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão, que foi originada em função das infrações apontadas neste Auto de Infração, dá ensejo à aplicação de multa isolada sobre, justamente, os pagamentos

das estimativas que deixaram de ser feitos, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal – Infração 12.4.

0006 – REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO

AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo efetuou ajustes indevidos decorrentes do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, os quais são oriundos da amortização da rubrica contábil chamada de “Ágio sobre Investimentos”, a qual se originou de operações fictas de incorporação das empresas Jomarko Administração e Participação S/A e High Security S/A, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante do Auto de Infração.

A CSLL lançada é decorrente das mesmas infrações 0001, 0002, 0003, e 0006, bem como dos lançamentos de multas e juros isolados sobre as estimativas não recolhidas. Já o IRRF é decorrente da infração 0003, e encontra-se assim descrito no respectivo auto de infração:

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre os pagamentos efetuados a Lumis Consultoria e Assessoria Empresarial S/S Ltda, haja vista não terem sido comprovadas as operações que lhes deram causa, conforme apurado e descrito no Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante deste Auto de Infração, nos valores abaixo especificados: (...)

A seguir, uma breve síntese dos fatos mencionados no Termo de Verificação Fiscal relativos à primeira operação que deu ensejo ao surgimento de ágio:

- os acionistas da fiscalizada, Koerich Engenharia e Telecomunicações Ltda. (KOERICH) eram, em 2002: Pedro Jonas Koerich (98%) e Maria Márcia Costa Koerich (2%);
- em 30/04/2003, foi constituída a empresa Koemar Administração e Participação S/A (KOEMAR), tendo como acionistas Pedro Jonas Koerich (99,5%) e Maria Márcia Costa Koerich (0,5%), cujo capital foi conferido com 4.732.224 ações da KOERICH, entregues por Pedro Jonas Koerich;
- em 01/07/2003, foi constituída a empresa Jomarko Administração e Participação S/A (JOMARKO), tendo como acionistas Pedro Jonas Koerich (99%) e Maria Márcia Costa Koerich (1%), cujo capital inicial foi da ordem de R\$ 20.000,00;
- em 12/07/2003, a KOEMAR integralizou ações subscritas em aumento de capital na JOMARKO, no montante de R\$ 84.000.000,00, com a utilização das ações da KOERICH que detinha, as quais foram objeto de avaliação econômica;
- na escrituração da JOMARKO, foi contabilizado como Investimento a importância de R\$ 4.484.955,37, e a diferença, de R\$ 79.515.044,63, como “Ágio sobre Investimentos”;

• em 15/08/2003, a JOMARKO foi incorporada pela sua controlada KOERICH, a qual passou a amortizar o ágio daí advindo com a incorporação.

Após discorrer em detalhes sobre as operações praticadas, em face dos documentos e justificativas apresentadas no curso do procedimento fiscal, assim arrematou a fiscalização:

“Podemos, então, resumir todo o processo da origem do ágio aos seguintes termos: Pedro Jonas Koerich pegou as ações que tinha na Koerich (4.732.224 ações) e utilizou-as para integralizar capital numa outra empresa criada pelo mesmo – a Koemar Administração e Participação S/A. A Koemar utilizou essas mesmas ações para subscrever o capital na empresa Jomarko (empresa veículo, criada e extinta em pouco mais de 105 dias, para o único fim de receber as ações superavaliadas). No ato da integralização, o valor dessas ações saltou para R\$ 84.000.000,00, tendo por base um “Laudo de Avaliação Econômico-financeira”. Em seguida a Koerich incorporou a Jomarko e, assim, fez surgir, então, no seu patrimônio, o valor do Ágio sobre o **Investimento em suas próprias ações**, no montante de **R\$ 79.515.044,63. Tudo isso sendo determinado e aprovado somente por Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich; envolvendo empresas sediadas no mesmo local e sem haver qualquer desembolso financeiro a título de pagamento de ágio. Aliás, não há, também, nenhum desembolso de recurso feito pela Koemar para participar da Jomarko, e estas duas empresas não exerceram nenhuma atividade negocial, que não seja a participação na KHC.**”

A seguir uma breve síntese dos fatos mencionados no Termo de Verificação Fiscal relativos à segunda operação que deu ensejo ao surgimento de novo ágio:

• a High Security Ltda (HIGH) foi criada com um capital social de R\$ 200.000,00, tendo como principal acionista a fiscalizada, KOERICH, com 98% de participação;

• por intermédio da segunda Alteração Contratual, de 25/08/2003, os sócios deliberaram aumentar o capital social da HIGH para R\$ 1.200.000,00, que foi totalmente subscrito pela KOERICH, passando então a participação desta naquela para 99,67%;

• em 08/07/2004, foi aprovada a transformação do tipo jurídico da empresa para sociedade por ações de capital fechado;

• em 23/11/2004, é aumentado o seu capital, por meio da emissão de 1.000.000 de novas ações nominativas, ao valor nominal de R\$ 1,00 cada, inteiramente subscritas pela KOEMAR, por meio da entrega de uma “Nota Promissória Pro Soluta no valor de R\$ 15.000.000,00, com vencimento em 5 anos a contar daquela data, sendo contabilizado o valor de R\$ 1.000.000,00 como capital e a diferença, de R\$ 14.000.000,00, como ágio na emissão de ações. Assim, ao final de 2004, o capital social da HIGH era de R\$ 2.200.000,00.

• em 30/06/2008, KOERICH e HIGH resolveram em comum acordo que HIGH incorporaria a totalidade das ações da KOERICH, transformando esta em “Subsidiária Integral” daquela, e que a incorporação se efetivaria pelo valor econômico que seria atribuído às ações da KOERICH em Laudo de Avaliação. Com essa operação, estimou-se que o capital social da HIGH seria aumentado em R\$ 92.913.000,00;

• o valor de mercado atribuído pelos peritos às ações da KOERICH foi correspondente a R\$ 252.000.000,00, e o ágio gerado na operação de incorporação de ações (R\$ 151.845.019,00), justificado em razão do valor de mercado das ações da KOERICH, teve como destino uma conta de Patrimônio Líquido da HIGH (Reserva de Capital);

• em 21/07/2008, a KOERICH incorpora a sua controladora HIGH, e passa a amortizar o ágio daí advindo com a incorporação.

Em quadro às fls. 2453, demonstra a fiscalização os valores das despesas contabilizadas a título de amortização de ágio sobre investimentos (desde janeiro de 2006, para o “primeiro ágio – Jomarko” e desde julho de 2008, para o “segundo ágio – High”. Observa o fisco que, em alguns meses de 2009, e no ano de 2010, os valores das amortizações de ágio não foram contabilizados como despesas, mas sim excluídos no LALUR, como Ajustes do Regime Tributário de Transição – RTT (instituído pela Lei nº 11.941/2009, em decorrência das alterações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/07). Em qualquer caso, as amortizações em questão reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por entender caracterizada a conduta dolosa do contribuinte e o evidente intuito de fraude, conforme fundamentação em tópico específico do Termo de Verificação Fiscal, foi aplicada a esta infração a multa qualificada (150%).

As despesas com a prestação de serviços não comprovados com pessoas vinculadas (Lumis Consultoria e Assessoria Empresarial S/S Ltda – LUMIS) e com terceiros (NorthSolution Assessoria Empresarial Ltda – NORTHSOLUTION) foram apenas com a multa de 75%.

Pelos fundamentos percorridos em tópico específico do Termo de Verificação Fiscal, foi imputada responsabilidade solidária ao casal de acionistas Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, ao diretor superintendente Paulo Silveira dos Santos, e ao contador Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter, sendo contra cada um deles lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Devidamente intimados, todos apresentaram impugnação ao feito.

A impugnação do contribuinte foi assim sintetizada pela autoridade julgadora *a quo*:

“III– DAS PRELIMINARES

III.1) Da incompetência dos servidores da Receita Federal do Brasil em Florianópolis – SC para fiscalizar a IMPUGNANTE

- que o contribuinte deve ser fiscalizado e autuado no local em que está registrado o seu domicílio fiscal junto aos órgãos fazendários, nos termos do art.175 do Decreto-Lei 5.844/43, que transcreve;

- que, em situações excepcionais, e nos termos do art.176 deste Decreto-lei e nos arts. 7º e 9º do Decreto 70.235/72, se admite “[...]a delegação de competência para as autoridades fiscalizarem e autuarem contribuintes que estiverem em outro domicílio fiscal.”;

- mas que para isto possa ocorrer, necessário a observância de ritos, no caso, os dispositivos afines à emissão do MPF (transcreve o art.6º da Portaria RFB

11.371/2007), onde conclui que “[...] a realização de procedimento de fiscalização em domicílio diverso da autoridade fiscalizadora deverá ser precedido de Ordem de Serviço específica ou documento equivalente emitido pelas autoridades competentes, a partir de solicitação fundamentada.”;

- assim, considerando que a IMPUGNANTE atualmente possui seu efetivo domicílio fiscal localizado na cidade de São Paulo, essa foi fiscalizada por agentes fazendários lotados na DRF em Florianópolis – Serviço de Fiscalização EFMAC – 2; ocorre que a IMPUGNANTE não identificou nos autos qualquer documento que autorizasse que autoridades fiscais de Santa Catarina pudessem lhe fiscalizar;

- que o MPF não foi precedido de qualquer formalidade exigida pela legislação, apenas foi emitido por servidora que a IMPUGNANTE presume ser de São Paulo e, que não tem certeza sobre sua qualificação para (a) emitir MPF e (b) delegar a competência de fiscalização a servidor lotado em outra unidade da RFB; portanto, resta evidente que as autoridades que fiscalizaram a IMPUGNANTE não detinham competência para tal;

III.2) Da incompetência da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil – DEFIS em São Paulo para lavrar o auto de infração combatido

- que os autos de infração nunca poderiam ter sido lavrados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil – DEFIS na cidade de São Paulo; que o parágrafo 3º do art.9º do decreto 70.235/72 dispõe que a jurisdição que ficar responsável por cuidar da fiscalização fora de seus domínios territoriais fica preventa para os demais atos, aí incluso os autos de infração;

- portanto, assumindo que a investidura das autoridades fiscais catarinenses para fiscalizar a IMPUGNANTE teria sido válida e que teria atendido todos os pré requisitos exigidos pela legislação, fica nítido que os autos de infração ora guereados nunca poderiam ser lavrados pela DEFIS na cidade de São Paulo, devendo ser tal lançamento declarado nulo de imediato;

III.3) Do cerceamento ao direito de defesa da IMPUGNANTE

- neste tópico, a Contribuinte desfila uma série de situações que, em seu entendimento, lhe teriam obstaculizado a sua defesa, tais como (i) prazos exíguos para apresentação de documentos na ação fiscal, (ii) não há explicações para a não aceitação de documentos pela Fiscalização, (iii) que não se tipificou a conduta ilícita da Contribuinte, (iv) que não há nos autos as razões que justifiquem a multa lançada de 150%, (v) que as condutas foram presumidas pela Fiscalização e (vi) o auto possui demonstrativo de cálculo de crédito tributário ininteligível;

- gasta rios de tinta descrevendo a natureza e conceitos doutrinários de contraditório, ampla defesa, etc e os textos legais pertinentes;

III.3.a) Da exigüidade dos prazos combinada com o injustificado indeferimento de dilação de prazos

- após transcrever o artigo 844 do RIR/99, resumidamente tem-se que o prazo concedido deverá ser de 5 dias nas situações em que o contribuinte tenha por obrigação possuir os documentos registrados, e ora de 20 dias, quando não possuir e necessitar prepará-los; que, no seu caso, a Fiscalização exigiu, pelo Termo de Início, a apresentação no prazo de cinco dias de documentos e esclarecimentos arrolados de “a” a “r”, perfazendo dezoito solicitações das mais diversas, ocasião em que

solicitou prorrogação de prazo, que restou indeferida por “ausência de motivação”; que isto é uma afronta ao direito ao contraditório e à ampla defesa;

III.3.b) Da injustificada não apreciação de documentos por parte da fiscalização

- neste tópico, faz considerações e acusações de que a Fiscalização não teria apreciado alguns documentos entregues em atendimento à intimação “[...] principalmente quando da análise do caso envolvendo as sociedades LUMIS Consultoria e NorthSolution. Quer parecer que, quando da emissão do Termo de Intimação para apresentação dos contratos de prestação de serviços envolvendo as duas empresas, os autos de infração já haviam sido confeccionados...”;

- que a concessão de prazos exíguos e não apreciação de documentos, resultou que a autoridade autuante passou a divagar construindo hipótese de evasão fiscal que não ocorreu; utilizando-se, portanto de presunção apenas;

- que, no caso concreto, para que o art.10, III do Decreto 70.235/72, que transcreve, e que define o conteúdo mínimo obrigatório do lançamento, fosse observado, seria imprescindível que o fisco explicasse as razões pelas quais rejeitou ou considerou insuficientes os documentos apresentados pela IMPUGNANTE no curso da fiscalização, sob pena de se materializar o cerceamento do direito de defesa desta última;

- é nulo, portanto, o lançamento quando a notificação não contém os elementos necessários à ampla defesa do contribuinte; o caso sob exame não foge a tal regra, haja vista a precariedade com a qual os autos foram produzidos, dificultando sobremaneira à IMPUGNANTE aferir qual teria sido sua conduta infracional;

III.3.c) Da fundamentação equivocada apontada pela autoridade fiscal autuante

- que a autoridade fiscal apresentou doutrina contábil, transcreveu o art.7º da Lei nº 9.532/97 (consolidado no art.386 do RIR/99) para concluir que a despesa amortizada a título de ágio se mostraria indevida; que tal artigo não veda o aproveitamento do ágio em rentabilidade futura, tendo a IMPUGNANTE observado seu conteúdo, de forma que se pergunta onde teria incorrido em conduta faltosa;

- da mesma forma com relação a outra apontada infração, de que a IMPUGNANTE não teria comprovado a origem e a efetividade da operação mantida com parente de dirigente da pessoa jurídica, o que é totalmente descabido esta fundamentação, uma vez que os pagamentos feitos foram realizados para a LUMIS Consultoria, pessoa jurídica, não se tratando de pagamento executado a “parente de sócio ou dirigente da pessoa jurídica”, pessoa física, como querem fazer crer de maneira precária e confusa os agentes fiscais autuantes;

- que os demais dispositivos legais mencionados no tocante à dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ (artigos do RIR/99) em nada se relacionam com as infrações aqui apontadas pelos confusos e afoitos agentes do Tesouro Nacional; da mesma forma relativamente à CSLL, o enquadramento legal não remete à situação fática apontada, correspondendo a previsões legais que dizem respeito à alíquota, à aplicação das regras do IRPJ e assim semelhantemente;

- desse modo, está-se diante de flagrante caso de falta de subsunção do fato à **norma supostamente infringida**, sendo certo que o caso narrado pela fiscalização não

guarda pertinência alguma com os dispositivos legais mencionados pela mesma, em desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa;

III.3.d) Do cerceamento de defesa quanto à aplicação de multa qualificada

- após transcrever o dispositivo legal que estabelece a aplicação da multa de ofício qualificada (de 150%), afirma que deve ser demonstrado, de maneira clara e analítica, o nexos causal existente entre esta multa e a suposta conduta infratora da IMPUGNANTE; que o agente fiscal apenas afirma que a IMPUGNANTE agiu dolosamente para se esquivar da correta tributação (transcreve excerto do Termo Fiscal); mas qual fora a tipificação em que a IMPUGNANTE teria incorrido? Sonegação, fraude ou conluio?;

- que tais ausências impedem a IMPUGNANTE de demonstrar que sua conduta, ainda que considerada indevida, não foi dolosa, ou seja, não haveria um “evidente” intuito de lesar o erário; a exemplo do exposto em outros tópicos, impõe-se a declaração de nulidade dos autos de infração, pois o fisco deixou de apresentar os motivos que levaram à imposição de penalidade mais severa que a regular;

III.3.e) Das presunções desarrazoadas feitas pela autoridade autuante

- como demonstrado, a autoridade fiscal se lastreou em presunções no intuito de construir toda a lógica de sua narração confusa para fundamentar as exigências apontadas; nas palavras encontradas no Termo Fiscal, a autoridade assume ter “deduzido” como foi “simulado” o ágio resultante do processo de incorporação; alega que “não é difícil descobrir” o “verdadeiro planejamento orquestrado” pela IMPUGNANTE, a “artimanha” da “astuciosa incorporação”, “entendendo” a “maquiagem” concretizada no “abuso”, “fingimento” e “receituário” seguido única e exclusivamente para economizar tributo;

- que tais alegações infundadas criaram imensa dificuldade para a elaboração da presente impugnação; nestes termos, não estando presentes os requisitos da gravidade, o da previsão e o da concordância, inaplicável o instituto da presunção, restando latente o cerceamento ao direito de defesa, razão pela qual se impõe a decretação de nulidade do Auto de Infração;

III.3.f) Dos vícios encontrados no Demonstrativo de Cálculo preparado pela autoridade autuante

- que no que se refere à aplicação da multa de 150%, o Demonstrativo se limita a apresentar a data do fato gerador, o valor apurado e o percentual de multa a ser aplicada, sem definir qual seria o valor total exigido pela fiscalização; o mesmo ocorre com relação à multa de 75%;

- já quando a fiscalização passou a explicar acerca dos juros e multa exigidos isoladamente, essa se ateve tão somente a determinar o período-base do fato gerador e o valor total dos juros, sem explicar ou tentar evidenciar qual a lógica aplicada aos cálculos;

III.4) Da decadência em relação ao ágio amortizado pela IMPUGNANTE no ano de 2003 em decorrência da incorporação da Jomarko

- neste tópico, inicialmente, discorre acerca do que entende do contido nos artigos 150 e 173, ambos do CTN, para concluir que “[...] o débito de IRPJ e CSLL relacionado às despesas com ágio amortizadas pela IMPUGNANTE relativas à incorporação da Jomarko no ano de 2003 foi integralmente fulminado pelo instituto da decadência”;

- fazendo referência ao inciso I do art.173 do CTN (para argumentar, lembra), afirma que “[...] como o ágio foi registrado na contabilidade da IMPUGNANTE no ano calendário de 2003, desde o referido período a fiscalização tinha condições para fiscalizar a IMPUGNANTE e glosar toda a sua despesa registrada a título de ágio relacionada à incorporação da Jomarko, de sorte a ter a decadência nesse caso teu termo inicial contado a partir do dia 01.01.04, de acordo com o mandamento previsto pelo artigo 173, inciso I do CTN.”;

- que a IMPUGNANTE informou, em sua DIPJ, que havia registrado um ágio passível de amortização, assim é inegável que o fisco tinha amplo e irrestrito conhecimento do ágio registrado pela IMPUGNANTE;

- assim, tendo em vista que a IMPUGNANTE somente tomou ciência do auto de infração em 08 de julho de 2011, certo é que a pretensão fiscal relacionada às despesas com ágio por ela registrada, as quais são conexas à incorporação da Jomarko no ano de 2003, foi fulminada pela decadência;

IV – Do Direito: IV.1) Da legalidade do ágio registrado pela IMPUGNANTE nos anos de 2003 e 2008

IV.1.a) Dos comentários preliminares às presunções utilizadas pela autoridade fiscal autuante para justificar a indedutibilidade do ágio registrado pela IMPUGNANTE nos anos de 2003 e 2008

- inicialmente, a Contribuinte cita os elementos invocados pela autoridade fiscal que motivaram a glosa da despesa com ágio: o Ofício Circular CVM SNC SEP 01/2007, doutrinas contábeis e que o art.7º da Lei 9.532/07 não se adequaria a sua situação;

- que está consignado no termo fiscal que a Contribuinte não teria apresentado os laudos de avaliação que deram suporte à amortização das despesas incorridas com ágio; ainda, que a Contribuinte teria se utilizado de suposta economia fiscal gerada com a amortização do ágio para aplicá-la em pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico;

- que a autoridade fiscal não teria aceitado a amortização do ágio com base no art.386 do RIR/99 e indaga: Onde estaria a conduta tipificada na legislação tributária que teria incorrido? Indaga também qual seria a relação do art.386 do RIR – utilizado na fundamentação do auditor – o qual, frise-se, não veda o aproveitamento do ágio baseado em rentabilidade futura, mas o contrário, o autoriza;

- que doutrina contábil não se presta para determinar a conduta dos contribuintes; que se mostram inúteis para fins de enquadramento legal de suposta infração; ainda, que o Ofício Circular CVM SNC SEP 01/2007 não seria aplicável ao ágio registrado em 2003, posto que sua edição data do ano de 2007;

- que, em nenhum momento a autoridade fiscal demonstrou de forma satisfatória como havia chegado a desmistificar a real intenção do legislador da Lei 9.532/97, de modo a se permitir uma perfeita correlação de que a reorganização societária realizada pelo grupo econômico e que gerou todo o montante do ágio amortizado, é realmente vedada pelo dispositivo legal em tela;

- quanto à arguição da autoridade fiscal de que a Contribuinte não teria juntado os respectivos laudos que pudessem comprovar a origem do ágio que fora registrado nas reorganizações societárias promovidas no grupo ao qual a referida sociedade faz parte, esclarece que não o fez em tempo hábil única e exclusivamente

porque teve de providenciar uma série de documentos requeridos pela fiscalização, conforme já declinado nas questões preliminares;

- mesmo assim, ainda que a Contribuinte não esteja obrigada a entregar o laudo referente ao ágio registrado no ano de 2003, pela desnecessidade da guarda e manutenção de documentos fiscais por prazo superior a 5 (cinco) anos, após finda a fiscalização, teve tempo hábil a encontrar os laudos, os quais coloca a disposição (docs.05 e 06);

- que a autoridade autuante se vale de presunções quando afirma que o “produto economizado” com a amortização de ágio seria empregado em empresa do grupo, como integralização de capital; idem com relação a dividendos distribuídos;

IV.1.b) Da fundamentação do ágio registrado e amortizado pela IMPUGNANTE

- inicialmente, reforça e explica porque que as reorganizações societárias promovidas entre as empresas do grupo eram necessárias, que o grupo societário contratou consultoria econômica especializada sem qualquer vínculo às pessoas jurídicas de seu grupo, a qual emitiu laudo que legitimou o aproveitamento do ágio registrado em sua contabilidade; que no respectivo laudo a consultoria especializada projetou um montante de faturamento e receitas que, não só se fez integralmente, como foi auferido em montante superior ao previsto; a partir daí a Contribuinte firmou novos contratos de prestação de serviços;

- transcreve excertos de parecer feito por empresa de consultoria que contratou e que demonstra que a rentabilidade prevista pelo laudo superou as previsões nele consignadas, donde conclui que “[...] o que se percebe é que a IMPUGNANTE fez jus ao benefício do ágio, uma vez que a sua contrapartida pode ser diretamente mensurada por um aumento substancial em suas receitas...”;

- relativamente ao ano de 2008, o grupo societário deliberou por promover uma nova reorganização societária, onde teve as mesmas preocupações com relação ao ano de 2003: contratou empresa especializada que emitiu laudo (anexo, Doc.06) que legitima o ágio verificado;

- transcreve o art.385 do RIR/99, o qual remete à fundamentação econômica do ágio, bem como a Instrução CVM 247/96 que determina como proceder à contabilização do ágio, que, fiscalmente não é dedutível, devendo ser controlada – a amortização – no LALUR, conforme lembra;

- destaca que o art.7º da Lei nº 9.532/97 atribuiu tratamento tributário diverso ao ágio nos casos em que for promovida uma operação societária de incorporação, fusão ou cisão, tal como a praticada pelo grupo societário; transcreve o art.386 do RIR/99 que trata sobre este assunto; assim, realizada uma operação de incorporação, como a efetuada, o ágio registrado com fundamento na expectativa de rentabilidade futura passa a ser dedutível ao IRPJ e CSLL;

- discorre acerca de como se gera ágio com base em rentabilidade futura, as condições de sua criação/surgimento, etc; conclui que realizou suas operações de acordo com a legislação societária e que “A legislação, em nenhum momento, veda ou condiciona a dedução do ágio para as operações societárias feitas por pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, como quis fazer parecer a autoridade autuante. A legislação apenas condiciona a dedutibilidade à rentabilidade futura, a qual pode ser comprovada com os competentes laudos de avaliação.” Transcreve

ementa de julgado do CARF;

IV.1.c) Da impossibilidade de se glosar o ágio registrado e aproveitado pela Impugnante

- ainda que admitindo-se que as operações tivessem sido simuladas com o fito de apenas economizar tributos, ainda assim a Impugnante não poderia ter suas despesas com ágio glosadas pela autoridade fiscal;

- que para a descaracterização do negócio jurídico praticado pela Contribuinte, atribuindo-lhe efeitos diversos daqueles determinados pela autonomia da vontade, a autoridade fiscal deverá observar os seguintes critérios (i) cronológico, (ii) licitude do ato jurídico, bem como (iii) a comprovada ocorrência de simulação;

- transcreve art.167 do Código Civil, para concluir que “[...] quando comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício desse, desvirtuou suas declarações ou negócios, agindo com dolo, fraude ou simulação, o que em nenhum momento foi demonstrado e/ou comprovado pela autoridade autuante, os efeitos dessas declarações ou negócios poderem ser objeto de não aceitação por parte do fisco.”;

- transcreve excertos de julgado do então Conselho de Contribuintes que aborda acerca de **elisão fiscal** para concluir que “A decisão acima, a qual também data de período próximo ao ágio registrado pela IMPUGNANTE e que foi redigida por representante do Fisco, traz à baila a possibilidade de se utilizar mecanismos legais e societários lícitos para se usufruir de economia tributária (i.e., elisão fiscal).”;

- neste sentido destaca que o parágrafo único do art.116 do CTN tem eficácia contida; “sua aplicação ainda depende de lei ordinária que crie os procedimentos específicos para a desconsideração dos negócios jurídicos a serem considerados como simulados pelas autoridades administrativas”; cita doutrina que ampara o entendimento de que inexistente uma norma antielisiva no Brasil, onde concluiu seus argumentos neste tópico:

*Portanto, em conclusão, mesmo que a autoridade autuante tivesse tipificado as reorganizações societárias promovidas pela IMPUGNANTE como simuladas a fim de descaracterizá-las, e, ainda que a IMPUGNANTE tivesse promovido tais reorganizações societárias nos anos de 2003 e 2008 única e exclusivamente com o fim de economizar tributos, **hipóteses que definitivamente não ocorreram e sequer foram mencionadas pela autoridade autuante no desastroso termo de verificação**, as despesas a título de ágio deduzidas pelo IMPUGNANTE nunca poderiam ter sido glosadas pela autoridade autuante.*

*Isso porque, nessa assertiva hipotética, as supostas despesas de ágio originadas por meio da reorganização do grupo societário da IMPUGNANTE seriam consideradas mera elisão fiscal, amplamente permitida e aceita pela jurisprudência administrativa na época que o ágio fora registrado pela IMPUGNANTE, e, ainda, face à ausência de uma norma antielisiva que pudesse dar lastro à autoridade autuante desconsiderar para fins fiscais a reorganização societária praticada pelo grupo societário ao qual a IMPUGNANTE faz parte, o que ensejaria por certo a improcedência dos autos de infração lavrados por meio do processo administrativo em epígrafe, caso não se entenda que as despesas registradas pela IMPUGNANTE merecem ser deduzidas com base nos argumentos no **parágrafo anterior**.*

IV.2) Das multas aplicadas e dos juros isolados

IV.2.a) Da inaplicabilidade da multa de ofício qualificada

- transcreve os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, pressuposto à caracterização de sonegação, fraude e conluio, a ação dolosa do contribuinte com o exclusivo intuito de ver sua carga tributária reduzida;

- transcreve excerto (relatoriado) do Termo Fiscal, onde arremata afirmando que o autuante não identificou qual das hipóteses seria a conduta da Impugnante; que tudo ficou no terreno das presunções;

- ademais, a autuação imposta à Impugnante decorre precipuamente de divergência quanto à interpretação da legislação civil/comercial/tributária por ela adotada em relação à interpretação dada pela autoridade autuante;

- que, mesmo que se entenda que as despesas de ágio sejam consideradas indedutíveis, o que se admite apenas para fins argumentativos, deve-se entender que a Impugnante incorreu em “erro de proibição”, o que consequentemente, afasta a culpabilidade da conduta;

- que não há como punir a Impugnante de maneira mais gravosa uma vez que esta tinha certeza da legitimidade de sua conduta, que todos os seus atos observaram a estrita legalidade e que todas as operações foram devidamente informadas, na contabilidade e na DIPJ, então, como alegar que houve impedimento ou desconhecimento por parte do Fisco?;

- transcreve excerto de julgado do antigo CC, onde ali ficou definido que não cabe qualificação da penalidade nos planejamentos tributários, onde os atos estão devidamente registrados, foram feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, e quando é dado ao fisco conhecer toda a extensão dos negócios realizados sem qualquer dificuldade; transcreve art.112 do CTN;

IV.2.b) Da inaplicabilidade da multa isolada

- descreve o mecanismo de apuração feito pelo autuante acerca da base de cálculo da multa isolada aplicada, onde assevera que descabe tal multa, uma vez que se pretende punir a IMPUGNANTE duas vezes pela mesma conduta;

- tece comentários acerca da natureza das multas em matéria tributária, analisa as multas previstas no art.44 das Lei 9.430/96, onde arremata que “[...] a multa isolada é devida em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, sendo devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. Já a multa de ofício que acompanha o lançamento é devida sobre a totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário. Conclui-se, portanto, que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido.”;

- transcreve excertos de julgado do antigo Conselho de Contribuintes, onde destaca trecho do voto do conselheiro Marcos Vinicius Nader de Lima, para quem a multa isolada só tem aplicação antes do encerramento do período de apuração do tributo, onde, após transcrição parcial deste julgado, conclui que “[...] descabe a concomitância da multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal

com a multa de ofício devido em decorrência da falta ou insuficiência de recolhimento, uma vez que ambas as multas se baseiam em valores que supostamente deixaram de ser recolhidos, sob pena de se aplicar dupla penalidade sobre a mesma infração”.

IV.2.c) Do não cabimento dos juros isolados

- diferentemente do que fazer crer a autoridade autuante, não há como incidir juros de mora sobre uma suposta diferença de recolhimento das antecipações mensais de IRPJ e de CSLL, uma vez que ainda não há crédito tributário constituído;

IV.3) Da dedutibilidade dos pagamentos efetuados à Lumis Consultoria e Assessoria Empresarial S/S Ltda.

- que os motivos que a fiscalização se pautou para a glosa das despesas são falsos e preconceituosos;

- que a Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos possuía, sim, expertise comprovada e contatos na área e seu marido já trabalhava em empresa de telecomunicações, ocasião em que conheceram pessoas influentes; que não é o fato da pessoa não ter expertise no trabalho que realiza que faz com que esse seja considerado como não concretizado para fins fiscais;

- que a declaração assinada por Marco Antônio Haro, ex-responsável por gerenciar a implantação legal do programa Comunitário de Telefonia – PCT no Estado de Santa Catarina (TELESC), deixa tal afirmação ainda mais latente (Doc.10), devendo ser totalmente descartada a alegação estapafúrdia realizada pela fiscalização de que pelo simples motivo de que a Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos não possuir registro de trabalho em empresas de telecomunicações e porque um dia teve empresa de confecção, elimina qualquer possibilidade de conhecimento na área de telecomunicação;

- que a fiscalização também parte da presunção de que os serviços não existiram (i) por não ter sido apresentada a base para remuneração do contrato, (ii) pelo fato da IMPUGNANTE ter apresentado uma cópia do contrato sem registrar em cartório, (III) pelo fato de supostamente não haver controle dos serviços e (iv) pela suposição de que o esposo da Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos, Paulo Silveira, ser o beneficiário dos pagamentos;

- que tais alegações não comprovam minimamente que os serviços não teriam sido prestados, sendo mais uma vez fruto de delírios e de meras presunções infundadas;

- jaz aqui mais uma inversão do ônus da prova, tendo sido inclusive considerada insuficiente a apresentação por parte da IMPUGNANTE das Notas Fiscais de Serviços (fls.1943/2020) e contrato firmado entre as partes (fls.2086/2088), que sequer foram levadas em conta;

- que a autoridade autuante justifica a inexistência da prestação de serviços com base em fatos que nada querem comprovar, como a não apresentação da base de remuneração do contrato e falta de expertise da prestadora de serviço; ainda, desconsidera por completo documentos que são tidos como os oficiais para a prova da existência do serviço;

- em se tratando de prestação de serviço, instituto intangível, qual documento **mais notório para fins de comprovação de sua existência do que o contrato firmado**

entre as partes, as Notas fiscais de serviços emitidas e os comprovantes de pagamentos efetuados?;

que na inteligência da legislação fiscal do Imposto sobre Serviços, a comprovação da prestação se dá por meio do auferimento do resultado do serviço, o que na condição da IMPUGNANTE salta aos olhos, dada a quantidade de novas contratações e novos negócios que foram feitos após o início dos serviços da LUMIS Consultoria; que tais contratações e novos negócios eventualmente não aconteceram, a autoridade fiscal sequer menciona;

- se tais documentos não são consideráveis, a fiscalização deveria ter mencionado o porquê, ter demonstrado a abusividade da “forma”, etc, e não apenas presumir fatos irreais e totalmente lançados de forma enfadonha; a autoridade fiscal, ao menos, deveria ter se atentado aos procedimentos para fins de declaração de ineficácia de efeitos tributários dos documentos apresentados, conforme determina a Portaria MF 187/93;

- não bastasse o até aqui exposto, a fundamentação legal apontada como suporte para tal impugnação, recai sobre o art.302 do RIR/99 (que transcreve), que é totalmente descabida; os serviços, bem como os pagamentos efetuados por eles (Doc.11), foram realizados pela e para a LUMIS Consultoria, pessoa jurídica, não se tratando de pagamento executado a “parente de sócio ou dirigente da pessoa jurídica”, pessoa física, portanto;

- que os demais dispositivos citados no tocante ao IRPJ são os artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 300 do RIR que em nada se relacionam com as infrações aqui apontadas; da mesma forma, relativamente à CSLL, o enquadramento legal não remete à situação fática apontada, correspondendo a previsões legais que dizem respeito à alíquota, à aplicação das regras do IRPJ;

- desse modo, está-se diante de flagrante caso de falta de subsunção do fato à norma supostamente infringida, sendo certo que o caso narrado pela fiscalização não guarda pertinência nenhuma com os dispositivos legais mencionados pela mesma;

- considerando, portanto, a fragilidade das afirmações alçadas pela fiscalização e seu desprovemento total de fundamentos – inclusive legais – sopesando, ainda, que na presente peça impugnatória tais afirmações se mostraram falsas, pleiteia a IMPUGNANTE que esse órgão julgador reconheça a impossibilidade de a autoridade fiscal autuante considerar indedutíveis despesas operacionais decorrentes de serviços que foram efetivamente prestados;

IV.4) Do não cabimento da aplicação de IRRF nos pagamentos realizados à Lumis Consultoria

- além do aspecto envolvendo a impugnação das despesas realizadas no pagamento da LUMIS Consultoria pelos serviços prestados, deduzidas de base de cálculo da apuração do IRPJ e CSLL, também foi objeto de autuação o descumprimento da retenção na fonte à alíquota de 35% nas remessas de pagamentos feitos à LUMIS Consultoria; que no entendimento da fiscalização, a IMPUGNANTE estaria sujeita também ao ir fonte que consta no art.674 do RIR/99, que transcreve;

- que a fiscalização mais se ateve a explicar o modo pela qual realizou o cálculo do IRRF devido, que propriamente explicar a razão pela qual considerou o IRRF devido, em absoluta ofensa ao direito da ampla defesa;

- imagina-se que os mesmos motivos tenham sido os mesmos levantados quando da alegação equivocada quanto à indedutibilidade das despesas relacionadas aos pagamentos efetuados à LUMIS Consultoria;

- nessa esteira, valem aqui todos os argumentos já alçados pela IMPUGNANTE no tocante à falta de motivação da fiscalização por considerar não comprovados os serviços prestados pela LUMIS Consultoria;

- que no intuito de demonstrar a autenticidade das operações, a IMPUGNANTE não somente apresentou o contrato de prestação de serviços firmado entre as partes à autoridade fiscal autuante, como também as notas fiscais de serviços emitidas, que caracterizadamente constituem documentos fiscais hábeis e idôneos;

- em nenhum momento a autoridade fiscal trouxe argumentos no sentido de demonstrar a inidoneidade dos documentos fiscais apresentados; em momento algum a fiscalização promoveu os procedimentos para fins de declaração de ineficácia de efeitos tributários dos documentos apresentados, conforme determina a Portaria MF 187/93;

- transcreve ementa de julgado do extinto Conselho de Contribuintes (atual CARF) que concluiu pela não aplicação da tributação de ir fonte (35%) com cobrança de IRPJ decorrente da mesma base de cálculo;

- não bastasse isso, é dever mencionar que a aplicação do artigo 674 do RIR é totalmente desprovida de fundamento, uma vez que a Lumis Consultoria é beneficiária totalmente conhecida, pessoa jurídica idônea e que adimpliu com todas as suas obrigações fiscais com o IRPJ, como demonstra o termo de encerramento de fiscalização (doc.12);

- ante o exposto, levando em conta a falta de comprovação das afirmações alçadas pela fiscalização e seu absoluto desprovimento de fundamentos, pleiteia a IMPUGNANTE que esse órgão julgador reconheça a impossibilidade de a autoridade fiscal autuante exigir a retenção na fonte referente às despesas de serviços tomados;

IV.5) da dedutibilidade dos pagamentos efetuados à NorthSolution Assessoria Empresarial Ltda.;

- transcreve os termos do acordado no contrato entre as empresas, onde defende que sua execução poderia se fazer pelo Contador e não somente por engenheiros ou advogados, conforme destacou a fiscalização; que a prestação de serviços atendeu também sobre a execução daqueles já firmados anteriormente à constituição da NorthSolution;

- que trata-se de uma 'lógica tresloucada' a visão dos autuantes, de que este pacto comercial não passou de uma fraude envolvendo a utilização do ágio, ora impugnado;

- que as notas fiscais acostadas ao processo e o contrato de prestação de serviços comprovam que a prestação de serviços ocorreu, sendo a despesa então, normal e essencial à consecução da atividade da empresa;

- que nem se alegue que a contratação de pessoa jurídica formada por funcionário configura prática ilícita por parte da IMPUGNANTE, eis que o art.129 da Lei nº 11.196/2005 expressamente legitima a prestação de serviços por meio de

pessoa jurídica, ainda que tais serviços sejam prestados de maneira personalíssima por um dos sócios da tal entidade;

- ante o exposto, levando em conta a falta de demonstração das afirmações quanto à despesa não comprovada, não necessária e não admitida relacionada à empresa NorthSolution, alçadas pela fiscalização, pleiteia a IMPUGNANTE que esse órgão julgador reconheça a possibilidade das despesas ora discutidas serem consideradas como integralmente dedutíveis;”

A impugnação dos responsáveis foi assim sintetizada pela autoridade julgadora *a quo*:

“Da impugnação (fls.2.958 a 3.104) do Responsável Solidário, o Sr. **Pedro Jonas Koerich**.

De se esclarecer, inicialmente, que do Item **III.1 – Preliminares** até o **item III.4 – Decadência**, a impugnação apresentada por este senhor repete as mesmas alegações utilizadas pela fiscalizada, a Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A, de forma que deixam aqui de serem relatorizadas;

Dos demais argumentos, resumidamente:

- que, com base nos arts.124, I e 135, III, do CTN a autoridade autuante imputou ao IMPUGNANTE a responsabilidade tributária (transcreve os artigos);

- dos artigos em questão e de julgado do STJ, conclui que “somente será atribuída responsabilidade ao dirigente e sócio-gerente quando estiver devidamente comprovada a conduta ilícita ou contrária aos interesses da sociedade, não podendo ser imputada responsabilidade solidária simplesmente ocorrendo o não pagamento dos créditos tributários por parte da pessoa jurídica.”;

- que o IMPUGNANTE foi responsabilizado pelos débitos em questão não só pelo fato de ter exercido à época dos fatos o cargo de Diretor Presidente da Koerich mas principalmente por ser acionista da referida sociedade;

- que a autoridade autuante limita-se a inferir que houve desvio de finalidade e excesso de poder no processo que resultou no ágio contabilizado sobre aquelas incorporações; mas não identifica qual conduta que justificasse tal afirmativa;

- que tal não teria ocorrido; que não se observa o princípio da autonomia patrimonial, qual seja, a separação total dos direitos e deveres, relacionados ao exercício das atividades da sociedade, entre a pessoa jurídica e os membros que a compõe;

- apesar da falta da comprovação de qual conduta seria caracterizada como desvio de finalidade, o que já seria suficiente para afastar a solidariedade imposta, passa a se demonstrar que em nenhum momento houve o desvio de finalidade propagado;

- transcreve o art.154 da Lei das S/A, onde ali se encontram disposições acerca de desvio de finalidade cometidas pela administrador; que se não cometeu nenhuma delas não está caracterizado o desvio de finalidade;

- que todas as ações e condutas do IMPUGNANTE, que dividia a administração da KOERICH com o Sr. Paulo Silveira dos Santos, sempre se pautaram pela observação dos limites legais e estatutários impostos aos administradores; que em nenhum momento a autoridade autuante identifica

qualquer ação tomada pelo IMPUGNANTE que poderia dar causa à sua responsabilização solidária; neste contexto, mostra-se insustentável a permanência do IMPUGNANTE como responsável solidário da obrigação, conforme previsto no artigo 135, III do CTN;

- que não há que se falar que houve desrespeito ao art.187 da Lei das S/A e do Estatuto da Koerich, no que toca a distribuição de dividendos; assim como a lei não proíbe que os acionistas de uma sociedade efetuem doações aos seus funcionários;

- por fim, cabe tecer alguns comentários acerca da tentativa da autoridade autuante imputar a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN, ao afirmar a suposta existência do interesse comum;

- transcreve excertos doutrinários, jurisprudência administrativa, para concluir que “[...] a responsabilidade solidária prevista no artigo 124 do CTN pressupõe que o responsável solidário: (i) tenha contribuído, direta ou indiretamente, à ocorrência do fato gerador; e (ii) tenha concorrido ao não adimplemento da obrigação tributária dele decorrente.”;

Da impugnação (fls.2.666 a 2.811) da Responsável Solidária, a Sra. **Maria Márcia Costa Koerich**:

De se esclarecer, inicialmente, que do Item **III.1 – Preliminares** até o item **III.4 – Decadência**, a impugnação apresentada por esta senhora repete as mesmas alegações utilizadas pela fiscalizada, a Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A, de forma que deixam aqui de serem relatorizadas;

Dos demais argumentos, percebe-se, também, que são idênticos aos apresentados pelo Sr. Pedro Jonas Koerich, tendo sido acrescentado pela Responsável Solidária que não há como lhe imputar tal responsabilidade, uma vez que não exercia qualquer função de gerência na sociedade.

Da impugnação (fls.2.812 a 2.957) do Responsável Solidário, o Sr. **Paulo Silveira dos Santos**:

De se esclarecer, inicialmente, que do Item **III.1 – Preliminares** até o item **III.4 – Decadência**, a impugnação apresentada por este senhor repete as mesmas alegações utilizadas pela fiscalizada, a Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A, de forma que deixam aqui de serem relatorizadas;

Dos demais argumentos, percebe-se, também, que são idênticos aos apresentados pelo Sr. Pedro Jonas Koerich, tendo sido acrescentado o seguinte:

- em relação às doações recebidas pelo IMPUGNANTE dos acionistas da KOERICH e das doações efetuadas ao Sr. Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter, a legislação pátria não proíbe que os acionistas de uma sociedade efetuem doações, inclusive como forma de bonificação, aos funcionários e/ou demais integrantes de sua sociedade; que normativo jurídico vigente no ordenamento pátrio impede que uma pessoa capaz, de livre e espontânea vontade realize um ato lícito?;

- ao desqualificar as doações feitas para o IMPUGNANTE, como restou sugerido no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, pretende a autoridade autuante tolher as garantias e liberdade fundamentais garantidas a todos os cidadãos;

Da impugnação (fls.2.520 a 2.665) do Responsável Solidário, o Sr. **Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter**:

De se esclarecer, inicialmente, que do Item **III.1 – Preliminares** até o item **III.4 – Decadência**, a impugnação apresentada por este senhor repete as mesmas alegações utilizadas pela fiscalizada, a Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A., de forma que os comentários feitos neste Voto para as alegações, relativamente a estes itens, desta empresa estendem-se a esta impugnação do sujeito passivo solidário.

Dos demais argumentos, percebe-se, também, que são idênticos aos apresentados pelo Sr. Pedro Jonas Koerich, tendo sido acrescentado o seguinte:

- transcreve os artigos citados pelo autuante, onde arremata que, em relação ao artigo 1016 do Código Civil, protesta pela sua inaplicabilidade face ao caso concreto uma vez que o IMPUGNANTE é mero ex-funcionário da KOERICH, nunca podendo ser enquadrado como administrador ou congêneres;

- no que diz respeito ao artigo 135 do CTN, para que a responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do CTN se caracterize, é necessário que exista a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contratos sociais ou estatutos e que esses estejam devidamente comprovados;

- assim, só serão pessoalmente responsabilizadas as pessoas que cometerem atos ilícitos ou contrários aos interesses da sociedade, não bastando apenas o inadimplemento da obrigação tributária (transcreve ementa de julgado do STJ);”

De se observar que a 3ª Turma da Julgamento da DRJ/Florianópolis proferiu inicialmente o acórdão 07-27.416, em 10 de fevereiro de 2012, entretanto, a autoridade administrativa, ao receber o processo para dar cumprimento à decisão, apresentou requerimento para correção de inexatidões materiais (fls. 4115-4128), especificamente no tocante aos seguintes pontos decididos por aquele colegiado: (i) exclusão do polo passivo da pessoa de Maria Márcia Costa Koerich; e (ii) cancelamento da infração relativa à indedutibilidade das despesas com a LUMIS.

O Presidente da turma julgadora admitiu o requerimento encaminhado apenas no tocante ao primeiro item (responsabilidade de Maria Márcia Costa Koerich), em face dos argumentos apresentados (em síntese, reconheceu que houve falta de análise de diversos elementos/documentos que já constavam nos autos, mas que não haviam sido sequer referidos no relatório do acórdão proferido, e os quais poderiam alterar substancialmente o entendimento da turma a respeito da questão). Com relação ao segundo item (glosa das despesas), determinou que não caberia a sua reapreciação pela turma julgadora, uma vez que o acórdão proferido não apresentara qualquer incorreção e/ou omissão involuntária de dados no seu Relatório.

A DRJ proferiu, então, novo acórdão (07-28.382, de 13 de abril de 2012), no qual, em síntese: (i) rejeitou as preliminares de incompetência e de cerceamento do direito de defesa; (ii) não reconheceu a decadência; (iii) julgou **procedente** a glosa de despesas lançada em função do ágio constituído, considerado como “ágio de si mesmo”, bem como a correspondente multa qualificada de 150%; (iv) julgou **procedente** a glosa de despesas afetas ao contrato firmado com a NORTHSOLUTION; (v) julgou **improcedente** a glosa de despesas vinculadas à LUMIS, por erro na aplicação da legislação tributária (dispositivo legal inaplicável ao caso descrito pela fiscalização); (vi) julgou **procedente** o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados à LUMIS (pelo voto da maioria, vencido o relator, que exonerava o IRRF em razão da improcedência da glosa das despesas correlatas); (vii) julgou **improcedente** o lançamento dos juros de mora exigidos isoladamente, e calculados sobre as **estimativas não recolhidas**; (viii) julgou **parcialmente procedente** o lançamento da multa

isolada sobre essas mesmas estimativas não recolhidas (determinou que fosse feito o ajuste da base de cálculo em função da exoneração parcial das infrações); (ix) **afastou a responsabilidade** do contador Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter (pelo voto da maioria, vencido um dos julgadores); e (x) **manteve no polo passivo** as pessoas de Pedro Jonas Koerich, Paulo Silveira dos Santos, e Maria Márcia Costa Koerich (esta última pelo voto da maioria, vencido no ponto o relator).

Cientificados, todos apresentaram recurso voluntário a este Colegiado.

Recurso voluntário de Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A:

A recorrente, de início, ressalta o estranhamento com relação ao requerimento formalizado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, o qual materializava pretensão de reverter quase todos os pontos em que a recorrente e os responsáveis solidários se saíram vitoriosos no julgamento administrativo originário de 1ª instância, e que acabou por fazer com que os julgadores administrativos originários mudassem o seu entendimento e não mais afastassem a responsabilidade solidária da acionista da recorrente, a Senhora Maria Márcia Costa Koerich.

Destaca o fato de que o requerimento foi assinado em data anterior ao despacho que encaminhou o processo administrativo ao Ilmo. Delegado da Receita Federal do Brasil em Florianópolis para que esse teoricamente tomasse ciência da decisão emitida (o requerimento é datado de 09 de março de 2012, e o despacho, de 15 de março de 2012), o que demonstra que aquela autoridade já tinha conhecimento dos pormenores do julgamento administrativo em 1ª instância, e um documento pronto para tentar revertê-lo, antes mesmo que o processo administrativo lhe fosse encaminhado para análise.

Afirma ainda que, para concluir toda a desordem instaurada no processo administrativo em epígrafe, quando da intimação da recorrente e dos responsáveis solidários para a ciência da decisão administrativa de 1ª instância, foi encaminhando por via postal o segundo e mais recente acórdão (nº 07-28.382) à recorrente, e o primeiro acórdão (nº 07-27.416) aos demais devedores solidários.

No mais, a recorrente reprisa todos seus argumentos de defesa, quais sejam, em síntese: (i) incompetência dos servidores da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC para fiscalizar a recorrente; (ii) incompetência da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil – DEFIS em São Paulo para lavrar os autos de infração combatidos; (iii) cerceamento do direito de defesa por parte da fiscalização; (iv) decadência em relação ao ágio em decorrência da incorporação da Jomarko no ano de 2003; (v) legalidade do ágio registrado pela recorrente nos anos de 2003 e 2008; (vi) dedutibilidade dos pagamentos efetuados à LUMIS e à NORTH SOLUTION; (vii) não cabimento de IRRF nos pagamentos realizados à LUMIS; (viii) inaplicabilidade da multa qualificada; (ix) inaplicabilidade das multas e juros isolados.

Além destes, acrescenta alegação de cerceamento de defesa imposto também pelos julgadores administrativos, em face dos acórdãos recorridos, por não terem sido analisados diversos argumentos e documentos trazidos à tona na impugnação.

Aduz que, embora tenha apontado de forma minudente todos os pontos em que ficou caracterizado o cerceamento ao seu direito de defesa ainda na fase investigatória, e os **julgadores administrativos tenham afirmado** que rebateriam todos os argumentos no transcorrer

dos acórdãos recorridos, o fato é que não o fizeram, e quando o fizeram, não se aprofundaram no debate a tais pontos.

Afirma que os julgadores administrativos originários não poderiam ter deixado de apreciar todos os três laudos juntados pela recorrente na peça impugnatória, mormente em face de que o laudo, conforme determina a lei, e o confirma recente acórdão proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara (nº 1101-00.708, de 11 de abril de 2012), é o elemento que reconhece a fundamentação econômica do ágio naqueles casos em que esse ágio foi gerado a partir de uma operação que envolva sociedades do mesmo grupo econômico, sem que haja a configuração de pagamento a terceiros, tal qual como ocorrido no presente caso.

Também no tocante à suposta indedutibilidade dos pagamentos realizados pela recorrente à NORTHSOLUTION, os julgadores administrativos cercearam o seu direito de defesa, pois, embora cheguem até a reconhecer que os argumentos trazidos pela recorrente fazem sentido, não analisaram com o mínimo de critério que se exige de um julgador administrativo todos os documentos apresentados (contrato de prestação de serviços, notas fiscais, e comprovantes de pagamento), e, ato contínuo, adotaram a solução mais fácil ao caso, não aceitando as despesas em debate como dedutíveis, por supostamente não haver meios para comprová-las.

Questiona também o motivo pelo qual os julgadores administrativos não insistiram na transcrição da festejada doutrina de Eliseu Martins e Jorge Viera Costa, as quais foram utilizadas pelas autoridades autuantes para supostamente fundamentar a argumentação de que o ágio gerado em operações de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico seriam indedutíveis para fins da apuração do IRPJ e da CSLL. E responde a esta indagação afirmando que a citação dessas doutrinas foi tendenciosamente manipulada pelas autoridades autuantes para que somente parte dela fosse reproduzida na fundamentação dos autos de infração lavrados, citando, neste aspecto, novamente o Acórdão nº 1101-00.708, de 11 de abril de 2012, no qual esta questão foi muito bem abordada pelo voto vencedor proferido.

Recursos voluntários dos responsáveis:

Os recursos voluntários dos responsáveis reproduzem, em síntese, os argumentos já esgrimidos por ocasião da apresentação das respectivas peças impugnatórias. Destaque-se que o Sr. Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter (contador), embora tenha tido sua responsabilidade afastada pelo acórdão recorrido, também apresentou recurso voluntário renovando seus argumentos.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Os recursos voluntários são tempestivos, todos eles, e preenchem os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

Embora, *a priori*, não haveria motivo para o Sr. Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter apresentar recurso voluntário, em face de sua exclusão do polo passivo, o fato é que sobre a decisão proferida em primeira instância para recurso de ofício, uma vez que desonerados os sujeitos passivos de créditos tributários em montante superior ao limite de alçada, fixado pela Portaria MF nº 03, de 03/01/2008.

Nestes termos, no eventual provimento do recurso de ofício, poderia ser restabelecida, em tese, a responsabilidade daquele Sr. com relação ao crédito tributário, motivo pelo qual o recurso por ele apresentado pode ser recebido como manifestação de contrarrazões ao recurso de ofício.

Preliminares

Conforme relatado, foram interpostas preliminares de: (i) incompetência dos servidores da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC para fiscalizar a recorrente; (ii) incompetência da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil – DEFIS em São Paulo para lavrar os autos de infração combatidos; (iii) cerceamento do direito de defesa por parte da fiscalização, em razão da exiguidade dos prazos concedidos, da injustificada não apreciação de documentos, da equivocada fundamentação apontada, da aplicação de multa qualificada, das desarrazoadas presunções feitas, e dos vícios encontrados no Demonstrativo de Cálculo; (iv) cerceamento do direito de defesa por parte da turma julgadora *a quo*, por deixar de analisar, ou não apreciar com a devida profundidade, diversos argumentos e documentos trazidos com a impugnação.

Competência dos servidores da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC para fiscalizar o contribuinte e lavrar os autos de infração

No Termo de Verificação Fiscal, no subitem 2.2 (“Do domicílio tributário”) relata a fiscalização uma sucessão de eventos relativos a esta questão, informando que a empresa alterara, em 12.11.2004, o seu domicílio de Florianópolis para a cidade de São Paulo, mas que em 11.04.2007 fora publicado o ADE DRF/FNS nº 15, de 09/04/2007, alterando de ofício o seu domicílio para o endereço de sua localização de fato, em Florianópolis.

Informa ainda a fiscalização que, após uma sucessão de decisões judiciais proferidas em sede de mandado de segurança interposto pelo contribuinte contra aquele ato, teria prevalecido ao final, no STJ, decisão contrária à empresa, mas que, entretanto, em outra ação judicial paralela àquela, obteve o contribuinte em primeiro grau a segurança para a pleiteada alteração de endereço, que se efetivou por ato registrado na JUCESP em 05.01.2011.

O Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 1) é datado de 01.02.2011, quando, portanto, o domicílio fiscal do contribuinte era na cidade de São Paulo. Aliás, este fato é ressaltado no próprio Termo de Início, que, em seu cabeçalho, informa (sic): “*Domicílio Tributário: De acordo com a alteração promovida por ato registrado na JUCESP em 05/01/2011*”

Não há dúvidas, portanto, de que o termo foi lavrado por servidor de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo. Entretanto, nos termos dos arts. 7º e 9º do Decreto nº 70.235/72 (PAF), tanto os procedimentos de intimação do início da ação

fiscal, quanto os de exigência do crédito tributário, são perfeitamente válidos “*mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*”

A recorrente protesta que, para que se confira validade a esses atos, é necessária a observância de ritos atinentes à emissão do MPF, nos termos do estabelecido na Portaria RFB nº 11.371/2007, e que, no caso, não há evidências de que essas formalidades tenham sido atendidas, uma vez que o MPF em questão foi assinado por servidora que a recorrente presume ser de São Paulo, não tendo certeza sobre a sua qualificação para emitir tal ordem e/ou para delegar a competência de fiscalização a servidor lotado em outra unidade da Receita Federal.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, instituído originariamente pela Portaria SRF nº 3.007, de 2001, constitui mero instrumento de controle indispensável à administração tributária, permitindo acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais, e também instrumento de garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se, de fato, os Auditores-Fiscais que o estejam fiscalizando estão no exercício legal de suas funções.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, e os pressupostos de sua validade e eficácia para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, diploma este que possui status e força de Lei, consoante reiterada e pacífica jurisprudência administrativa e judicial.

Portanto, eventuais falhas ou irregularidades que porventura tivessem ocorrido quanto à observância das regras pertinentes ao MPF jamais teriam força para retirar ou limitar a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal para efetuar o lançamento, que lhe é assegurada por lei (art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002).

De qualquer sorte, não há dúvidas de que, no caso, há um MPF emitido, cujo código de acesso, para consulta na internet, pelo contribuinte fiscalizado, foi consignado no próprio termo de início, conforme determina a citada Portaria. E este MPF, conforme consulta (abaixo reproduzida), foi emitido pela unidade fiscal da jurisdição do domicílio tributário do sujeito passivo (São Paulo), e designa os Auditores Fiscais de Florianópolis como responsáveis pela execução do procedimento. E foram os Auditores Fiscais ali designados que lavraram os termos de intimação, os autos de infração, e o Termo de Verificação Fiscal que constam do processo.

Segue a reprodução do MPF emitido:

Processo nº 11516.721150/2011-28
Acórdão n.º 1102-001.016

S1-C1T2
Fl. 5.332



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DEFIS - SÃO PAULO**

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.90.00-2011-00267-0

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPE: 81.777.203/0001-90	
NOME EMPRESARIAL/NOME: KOERICH ENGENHARIA E TELECOMUNICACOES S A	
ENDEREÇO: R HELIO ESTEFANO BECKER, 1929	COMPLEMENTO:
BAIRRO: REAL PARQUE	UF: SC
MUNICÍPIO: SÃO JOSÉ	CEP: 88.113-460
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES : IRPJ	PERÍODOS : 01/2008 a 12/2009
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	MATRÍCULAS SIPE/SIAPE
ROBERTO DUARTE ALVAREZ	00023053 / 1031630 SUPERVISÃO
DINIS OSTROVSKI	00066110
RICARDO FAGUNDES DA SILVEIRA	00018001 / 1034378
ENCAMINHAMENTO	
<p>Determino, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil (AFRFB) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização.</p> <p>Este Mandado deverá ser executado até 27 de Maio de 2011. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.</p> <p style="text-align: center;">São Paulo, 27 de Janeiro de 2011. M P F E N C E R R A D O</p> <p style="text-align: center;">MARIA INES KIYOKO NAGAMINE - Matrícula: 00877859 Certificado Digital nº: 32303038303332383134313233323032</p> <p style="text-align: center;">SRRF SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 8ª REGIÃO FISCAL</p> <p style="text-align: center;">Assinado eletronicamente conforme Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007</p>	
<p>1. O AFRFB deverá identificar-se mediante apresentação de sua identidade funcional ao contribuinte/responsável.</p> <p>2. Em caso de dúvida, o contribuinte/responsável poderá entrar em contato com: Chefe de Equipe/Supervisão: ROBERTO DUARTE ALVAREZ Telefone : (48) 32292079 Endereço: AVENIDA RIO BRANCO, 919 - 10 ANDAR - SALA 1002 - Bairro: CENTRO - FLORIANÓPOLIS - CEP.: 88.015-205</p>	

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 23/05/2011

NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLUÍDOS :	PERÍODOS :
IRPJ	01/2010 a 12/2010
IRRF	07/2006 a 12/2010
CSLL	07/2006 a 12/2010
ENCAMINHAMENTO	
<p>Fica, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, alterado o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2011-00267-0, conforme definido acima.</p> <p style="text-align: center;">São Paulo, 23 de Maio de 2011. M P F E N C E R R A D O</p> <p style="text-align: center;">MARIA INES KIYOKO NAGAMINE - Matrícula: 00877859 Certificado Digital nº: 32303131303430343138353630303439</p> <p style="text-align: center;">SRRF SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 8ª REGIÃO FISCAL</p> <p style="text-align: center;">Assinado eletronicamente conforme Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007</p>	
DEMONSTRATIVO DE PRORROGAÇÕES	
VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs	
MPF prorrogado até: 26 de Julho de 2011.	
MPF prorrogado até: 24 de Setembro de 2011.	

Resta claro, portanto, que, sob qualquer ótica que se analise a questão, os Auditores Fiscais de Florianópolis possuíam competência para fiscalizar o contribuinte.

Quanto ao fato de o auto de infração identificar, no quadro “Lavratura”, a unidade “DEFIS – SÃO PAULO”, não se verifica aí, tampouco, qualquer causa de nulidade. De fato, sendo aquela a unidade fiscal da jurisdição do domicílio tributário do sujeito passivo, é natural que os autos de infração façam referência àquela unidade, até mesmo pela sua conexão com o MPF, que foi emitido pela autoridade competente daquela jurisdição fiscal, e cujo número encontra-se reproduzido logo ao lado da identificação da unidade, no mesmo quadro do referido auto de infração.

Por outro lado, está claramente consignado, ainda no mesmo quadro (em “local de lavratura”) que a lavratura dos contestados autos se deu pela Delegacia da Receita Federal em Florianópolis. Aliás, exatamente como previsto no MPF emitido pela DEFIS – SÃO PAULO, que designou os Auditores Fiscais em Florianópolis para executar o procedimento em questão.

A exigência do crédito tributário não foi levada a efeito, portanto, pela unidade fiscal de São Paulo, mas sim pela unidade fiscal de Florianópolis. Somente após formalizados os autos de infração é que o processo, tendo em vista o domicílio fiscal do contribuinte em São Paulo, foi enviado à unidade competente da Receita Federal naquele Estado, para ter seguimento, conforme consta no despacho de fls. 3108.

Infundados, portanto, os pleitos de nulidade da autuação pelos motivos alegados.

Cerceamento do direito de defesa

A recorrente alega que teve o seu direito de defesa cerceado pela fiscalização, em síntese, pelos seguintes motivos: (i) exiguidade dos prazos concedidos; (ii) injustificada não apreciação de documentos; (iii) equivocada fundamentação apontada; (iv) aplicação de multa qualificada; (v) desarrazoadas presunções feitas; e (vi) vícios encontrados no Demonstrativo de Cálculo.

De início, ressalto ser descabido cogitar-se de violação aos princípios da ampla defesa na fase investigativa que antecede o lançamento, a qual não reclama seja instaurado o contraditório. De fato, é cediço que, no âmbito da legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal, o direito ao contraditório está assegurado somente a partir da ciência, pelo contribuinte, da formalização do crédito tributário por meio do lançamento, consoante o artigo 14 do Decreto nº 70.235/72, que assim determina:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

Neste sentido se alinha a jurisprudência do CARF, consoante as ementas a seguir transcritas:

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA —PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO — Antes de concluído o procedimento de fiscalização, não há que se falar na existência de litígio, vez que inexistente, ainda, qualquer pretensão do Fisco, sobre a qual possa haver resistência por parte do contribuinte. A fase litigiosa do processo administrativo só tem início com a apresentação da peça impugnatória, conforme o disposto no artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, ocasião em que é resguardado ao atuado o direito de participar ativamente do processo, defendendo-se de todas as imputações que lhe foram feitas, observados, inclusive, os

princípios do contraditório e da ampla defesa. **(Acórdão nº 108-07.927, relatora Karem Jureidini Dias, sessão de 13 de agosto de 2004)**

PRELIMINAR — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura a fase litigiosa entre o fisco e contribuinte, sendo descabido cogitar-se de violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório na fase investigatória que antecede o lançamento. **(Acórdão nº 101-96.060, relator João Carlos de Lima Junior, sessão de 28 de março de 2007)**

ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA -INOCORRÊNCIA -Descabida a preliminar de nulidade dos autos de infração por exigüidade do prazo concedido, antes da sua lavratura, para a comprovação da origem e da efetividade da entrega dos recursos de caixa fornecidos, uma vez que essa prova poderia ter sido feita na fase litigiosa. **(Acórdão nº 105-17.160, relator Paulo Jacinto do Nascimento, sessão de 14 de agosto de 2008)**

Segundo a recorrente, os exíguos prazos concedidos, e a falta de apreciação de documentos por ela apresentados, levaram a autoridade autuante a divagar construindo hipótese de evasão fiscal que não ocorreu, utilizando-se tão somente de simples e desarrazoadas presunções.

Se de fato o trabalho fiscal é inconsistente, é questão que será analisada oportunamente, pois diz respeito ao mérito da autuação.

Da mesma forma, também os alegados equívocos que teriam sido cometidos pela fiscalização no tocante à fundamentação legal é questão afeta ao mérito, e que em nenhuma hipótese seria causa de nulidade da autuação.

O cerceamento de defesa com relação à aplicação da multa qualificada seria em razão da falta de fundamentação ou especificação da conduta delituosa que teria sido praticada pela recorrente, tendo a fiscalização deixado de indicar os motivos que levaram à imposição da penalidade mais severa.

A alegação não procede.

O acerto ou não da fiscalização ao aplicar a multa qualificada é questão a ser enfrentada no mérito, contudo, não há dúvidas de que a fiscalização descreveu pormenorizadamente os eventos, as razões, e os fundamentos legais que a levaram a propor a referida penalidade, conforme se pode verificar no tópico específico do relatório fiscal às fls. 2471-2475 (“Da aplicação da penalidade – multa qualificada”).

O cerceamento de defesa relativo aos vícios que existiriam nos demonstrativos de cálculo diz respeito à suposta ininteligibilidade dos demonstrativos de aplicação da multa qualificada e da multa de 75%, uma vez que estes se limitam a apresentar a data do fato gerador, o valor apurado, e o percentual de multa a ser aplicado, sem precisar qual seria o valor resultante do ponto questionado, muito menos o valor total devido sobre todas as ocorrências apontadas. E também quanto aos demonstrativos de multa e juros isolados, em que teriam sido especificados pela fiscalização apenas o período base do fato gerador e o valor total dos juros, sem explicar ou tentar evidenciar qual a lógica aplicada aos cálculos.

Para que se configure o cerceamento de defesa, é necessário que reste demonstrada uma real incompreensão da acusação fiscal, e que se possa razoavelmente, pelo senso comum, admitir a possibilidade de tal incompreensão ante o teor da acusação e/ou dos demonstrativos que tenham sido elaborados.

No primeiro caso (demonstrativos de aplicação da multa qualificada e da multa de 75%), não sendo necessário mais do que a simples realização de operações aritméticas com os dados antes referidos para se obter os totais reclamados, descaracteriza-se por completo a alegação de cerceamento. E no segundo caso (demonstrativos de multa e juros isolados), cumpre destacar que o Termo de Verificação Fiscal descreve, às fls. 2500-2503, como se dá o cálculo da multa e dos juros, e, ademais, os demonstrativos elaborados pela fiscalização, e constantes às fls. 4009-4012, contém todos os elementos necessários para a compreensão do cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL devidas, e da multa e dos juros isolados sobre elas incidentes.

Para concluir, em que pese as alegações recursais de dificuldade na compreensão do quanto lhe foi imputado pelo fisco, o fato é que, pelo teor da defesa apresentada em sede de impugnação, se verifica que os fatos e alegações fiscais foram adequadamente compreendidos pela interessada, que se defendeu contra todas as acusações feitas, exercendo plenamente o seu direito à defesa e ao contraditório.

A recorrente aduz ter havido cerceamento do seu direito de defesa também por parte da turma julgadora *a quo*, que teria deixado de analisar, ou ao menos deixado de apreciar com a devida profundidade, diversos argumentos e documentos trazidos com a impugnação, e, neste quesito, elencou algumas situações para ilustrar o ponto.

Analisando as situações por ela trazidas a título de exemplo, entendo descaracterizada a alegação da recorrente, não tendo a turma julgadora deixado de apreciar qualquer um dos argumentos da defesa.

Com relação ao suposto cerceamento do seu direito de defesa por parte da fiscalização (primeiro exemplo), verifico que a turma julgadora *a quo* esposou entendimento similar ao aqui manifestado, no sentido de que a então impugnante demonstrou plena compreensão do quanto lhe foi imputado, o que se confirma pelo excerto transcrito pela própria recorrente. Não houve omissão por parte daquele colegiado, portanto.

Com relação ao argumento de que não poderiam os julgadores administrativos originários ter deixado de apreciar os laudos juntados na peça impugnatória (segundo exemplo), uma vez que o laudo, nos termos da lei, constitui o elemento que reconhece a fundamentação econômica do ágio, há que se dizer apenas que a DRJ manifestou entendimento bastante diverso do defendido pela recorrente.

A DRJ não deixou de apreciar os laudos, apenas entendeu não ser necessário adentrar em qualquer análise específica do conteúdo dos referidos laudos, e isto porque deixou claramente assentado que a nova valoração feita, por ter sido criada artificialmente e carecer de substância econômica, não comportaria a qualificação de ágio, independentemente da apresentação ou não de laudo, e de sua confecção (ou não) por empresa especializada (fls. 4187-4188). Portanto, tampouco aqui houve omissão por parte daquele colegiado.

Com relação aos pagamentos realizados pela recorrente à NORTHOLUTION (terceiro exemplo), tampouco procede a alegação da recorrente, pois a

DRJ não deixou de apreciar os seus argumentos e nem os documentos apresentados (contrato de prestação de serviços, notas fiscais, e comprovantes de pagamento), apenas deixou consignado que estes não seriam, isoladamente, elementos suficientes para garantir a dedutibilidade da despesa, uma vez que não restara provada a efetiva prestação dos serviços (fls. 4194).

Pelo exposto, infundadas todas as alegações de cerceamento do direito de defesa apresentadas.

Outras considerações recursais

Antes, ainda, de adentrar ao mérito, cumpre analisar os incidentes processuais relatados pela recorrente. Conquanto não tenha ela apontado os referidos incidentes como motivos para a declaração de nulidade da decisão recorrida, mas sim como motivos adicionais para a reforma do julgado, o fato é que, por serem questões afetas ao andamento do processo em si, e não ao mérito, devem ser analisadas preliminarmente.

Em que pese o caráter não usual do expediente utilizado (requerimento da autoridade incumbida da execução do acórdão para correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto), o fato é que este tem previsão na Portaria do Ministério da Fazenda nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. De fato, a referida Portaria prevê a utilização deste recurso tanto pela referida autoridade, quanto pelo sujeito passivo, confira-se:

“Art. 27. O requerimento da autoridade incumbida da execução do acórdão ou do sujeito passivo, para correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, será rejeitado por despacho irrecurável do Presidente da Turma, quando não demonstrar, com precisão, a inexatidão ou o erro.”

No caso, o Presidente da Turma, que também foi o relator do processo, rejeitou de plano a alegação de inexatidão material com relação à glosa de despesas referentes aos serviços prestados pela LUMIS CONSULTORIA, observando que o Relatório do acórdão originalmente proferido não apresentava qualquer incorreção e/ou omissão involuntária de dados.

Entretanto, com relação ao outro item apontado pela autoridade incumbida da execução do acórdão (responsabilidade solidária de Maria Márcia Costa Koerich), concordou o presidente que o relatório fora omissivo com relação a diversos elementos/documentos que já constavam dos autos, e que evidenciariam a participação daquela Sra. em atos típicos de gerência da sociedade, e entendeu que a Turma deveria ter, portanto, a oportunidade de reavaliar os fatos, à vista da correção desta involuntária omissão.

De se ressaltar que o próprio presidente, na qualidade de relator, ao apreciar os documentos que antes ignorara, reputou-os insuficientes para ensejar a responsabilidade solidária daquela Sra. Entretanto, restou vencido, neste ponto, pelo voto dos demais julgadores.

Do exposto, tenho que o procedimento adotado, embora possa ser tido como não usual, possui expressa previsão normativa. Ademais, pelo princípio da autotutela a que se submete a administração pública, ressalto que poderia a turma julgadora *a quo*, ainda que não provocada, rever de ofício a sua decisão, em caso de constatação de omissão com relação a ponto relevante para o deslinde da controvérsia, como foi o caso.

Neste contexto, entendo que a aparente confusão ocorrida com relação às datas apostas no requerimento formalizado pela autoridade incumbida da execução do acórdão e no despacho que encaminhou o acórdão àquela autoridade, não é suficiente para caracterizar que tenha ocorrido qualquer ilegalidade ou prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa pelas partes, que pudessem macular a nova decisão proferida.

Informa a recorrente que a ela teria sido encaminhado, por via postal, o segundo e mais recente acórdão (nº 07-28.382), e, aos demais devedores solidários, o primeiro e mais antigo acórdão (nº 07-27.416), entretanto não há como, pelos elementos acostados, confirmar-se esta alegação. Além disto, e mais importante, ainda que tal incidente tenha de fato ocorrido, verifico que todos os responsáveis solidários apontados, ao apresentarem seus recursos voluntários, já nos seus preâmbulos fizeram expressa menção tanto ao primeiro acórdão quanto ao seu revisor (o segundo acórdão), descaracterizando, assim, a alegação de que possa ter ocorrido efetivo prejuízo à defesa.

Concluo, portanto, que os incidentes processuais eventualmente ocorridos, ou tão somente alegados, não maculam a decisão ora recorrida, pelo que deve-se prosseguir na análise de mérito.

Decadência

Aduz a recorrente ter ocorrido a decadência em relação ao ágio amortizado em decorrência da incorporação da JOMARKO.

Sustenta que, tendo aquele ágio sido registrado contabilmente em 2003, com certeza todas as glosas de despesas a ele afetas encontram-se fulminadas pela decadência, independente da regra que se queira utilizar para a contagem do prazo, até mesmo se, por amor ao debate, se considerar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e isto porque a recorrente somente tomou ciência do auto de infração em 08 de julho de 2011.

Ademais, a recorrente informou, em sua DIPJ/2004, relativa ao ano calendário 2003, que havia registrado um ágio passível de amortização, de sorte que o fisco já tinha conhecimento daquele ágio, no mínimo, desde o ano de 2004.

Não lhe assiste razão.

A contagem do prazo decadencial, nos termos do CTN, tem como norte o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Este direito surge com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que será constituída. Se não há fato gerador, não há prazo decadencial a ser contado. Ao contrário do que sustenta a recorrente, o mero registro contábil do ágio, no ativo diferido, em decorrência de uma operação societária de incorporação, fusão ou cisão, não constitui fato gerador de nenhum tributo federal.

No caso, as despesas que foram consideradas indedutíveis pela fiscalização (fatos geradores da obrigação tributária) são aquelas que impactaram o resultado tributável da recorrente nos anos-calendários de 2006 a 2010. Tomando-se o ano mais antigo, de 2006, no qual a apuração do imposto de renda se fez pelo regime do lucro real anual, tem-se que o lançamento foi efetuado dentro do prazo quinquenal de que dispõe o fisco, nos termos do art.

150, § 4º, do CTN, independente da ocorrência (ou não) de dolo, fraude ou simulação, a qual será tratada mais adiante.

Não há dúvidas de que o fisco possui a prerrogativa de examinar fatos passados, mesmo que muito distantes no tempo, desde que deles extraia e atribua repercussão tributária apenas aos exercícios ainda não atingidos pela decadência.

Neste sentido alinham-se tanto o art. 195 do CTN, quanto o art. 37 da Lei nº 9.430/96, ao expressamente determinarem a guarda, pelo contribuinte, de todos os documentos relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros “*até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios*”.

Em comentário ao § 3º do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99, que tem por base legal o art. 37 da Lei nº 9.430/96, seus autores ilustram com o seguinte exemplo a aplicabilidade do dispositivo em questão:

“1 – GUARDA DE COMPROVANTES - PRAZO – Esse dispositivo não representa uma “nova regra de decadência”, como a primeira vista aparenta. A compensação de prejuízo fiscal é um bom exemplo para ilustrar a sua aplicação. Deveras, a compensação de prejuízo fiscal, com a atual limitação de 30% do lucro real ajustado, pode levar, por exemplo, mais de 10 anos para esgotar o saldo do prejuízo apurado num exercício. Se essa compensação findar-se no décimo ano, a empresa deve fazer a comprovação da existência desse prejuízo no momento de sua compensação (décimo ano), apresentando a documentação de 10 anos atrás para comprovar a geração pretérita do prejuízo. Contando do décimo ano (ano em que se operou a compensação), o Fisco tem cinco anos para fiscalizar esse fato, agindo portanto no período ainda não atingido pela decadência. Se não for comprovada a existência do prejuízo compensado, haverá a glosa dessa compensação. Todavia, o resultado do período-base em que se originou o prejuízo (10 anos atrás) não pode ser atingido pela fiscalização, pois está protegido pela decadência.”¹

Neste mesmo sentido, a jurisprudência do CARF a seguir:

“DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, quando têm impacto tributário em exercícios não atingidos pela caducidade. No caso, a restrição decadencial volta-se à impossibilidade do lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.” (Acórdão 1102-000.657, sessão de 31 de janeiro de 2012, relator Leonardo de Andrade Couto)

“PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPROVAÇÃO.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Se o tempo não pode desfazer o que se consolidou, também não pode transformar em

¹ Ferreira, Antonio Airton. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2009/Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Marcos Shigeo Takata, Juliana M. O. Ono, Victor Hugo Isoldi de Mello-Castanho e Marcos Vinicius Neder de Lima. 12ª ed. São Paulo: FISCOsoft, 2009, pg. 264.

verdadeiro o que não era real.” (Acórdão 1102-000.785, sessão de 8 de agosto de 2012, relator João Otávio Oppermann Thomé)

Claro está, portanto, que os fatos escriturados, cujos efeitos jurídicos se projetam para o futuro, podem ser objeto de verificação e análise, por parte do fisco, a qualquer tempo, independente da época que os fatos foram produzidos, pois a limitação decorrente do transcurso do prazo decadencial atinge tão somente o lançamento relativo à repercussão tributária daquele fatos, e não os próprios fatos em si.

No caso concreto, em conclusão, não ocorreu a decadência com relação a nenhum dos fatos geradores lançados, relativos ao ágio amortizado em decorrência da incorporação da JOMARKO.

Por fim, cumpre registrar, embora não tenha sequer sido arguido pela recorrente, que, no caso das infrações cujo período de apuração não coincide com o do IRPJ, tampouco transcorreu o prazo decadencial: o IRRF mais antigo lançado é de 14/07/2006, e as multas e juros isolados mais antigos são de 31/07/2006.

Ágio amortizado em decorrência da incorporação da JOMARKO

Consoante relato efetuado, entende o fisco que o ágio registrado em conta de ativo da fiscalizada é proveniente de reavaliação econômica de seu próprio patrimônio, ou, em última análise, “ágio de si mesma”, ou “ágio interno”, surgido em transação que não envolveu pagamento e da qual não participou um terceiro independente, e que, como tal, infringe princípios contábeis vigentes e normas fiscais que versam sobre a dedutibilidade de despesas. E, ainda, que toda a operação de reorganização societária foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, tendo sido utilizada, como meio de viabilização da pretendida redução de tributos através da amortização de ágio fictício ou inexistente, uma sociedade (JOMARKO) sem qualquer atividade operacional.

E a recorrente, por seu turno, sustenta, em síntese, que: (i) todos os dispositivos legais e regulamentares atinentes à matéria foram rigorosamente observados, entre eles o art. 20 do D.L. nº 1.598/77, o art. 7º da Lei nº 9.532/97, a Instrução CVM nº 247/96, e o art. 36 da Lei nº 10.637/2002; (ii) o fundamento econômico do ágio registrado está demonstrado em laudo de avaliação econômico-financeira, tendo por base a rentabilidade futura da empresa; (iii) o laudo foi realizado por sociedade de consultoria especializada sem qualquer vínculo com a recorrente, (iv) a rentabilidade projetada não só se fez integralmente, como foi até mesmo excedida, em razão dos novos contratos firmados com a Brasil Telecom S/A, Alcatel-Lucent S/A e Telefônica S/A; (v) todos os seus procedimentos foram feitos com lisura e de forma transparente, sendo informados às autoridades competentes; (vi) o ágio instituído pela Lei nº 9.532/97 consiste em um incentivo fiscal para estimular as privatizações e formações de grandes conglomerados econômicos; (vii) o ágio foi amortizado no prazo e nos limites previstos na lei; (viii) a lei não veda a dedução do ágio nas operações societárias feitas por pessoas do mesmo grupo e sem pagamento, como foi o caso; (ix) não tendo sido comprovada a ocorrência de simulação, e tendo o parágrafo único do art. 116 do CTN eficácia contida, não pode o fisco promover a descaracterização do negócio jurídico praticado pela Contribuinte, atribuindo-lhe efeitos diversos daqueles determinados pela autonomia da vontade; (x) a doutrina e as considerações contábeis não servem para respaldar o lançamento, pois a legislação fiscal confere tratamento distinto à matéria.

O assunto não é novo e já foi analisado por esta Turma em outros casos.

A análise da questão afeta à dedução ou amortização do ágio ou deságio na aquisição de participação societária comporta dois distintos momentos: (i) o do surgimento deste ágio e (ii) o de sua posterior dedução ou amortização.

Cediço que o ágio ou deságio surge no momento da aquisição de participação societária em sociedade coligada ou controlada que a investidora avalie pelo valor de patrimônio líquido (equivalência patrimonial). Determina a lei fiscal (Decreto-Lei nº 1.598/77) que, nesse momento, a investidora deve desdobrar o custo de aquisição em (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição, e (ii) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo total de aquisição do investimento e o valor referido no inciso anterior, e que deverá, obrigatoriamente, indicar o seu fundamento econômico.

Regra geral, a lei determina que as posteriores amortizações do ágio ou deságio não sejam computadas na determinação do lucro real, vale dizer, que essas amortizações devem ser revertidas, via adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Contudo, há situações em que a lei admite que a amortização do ágio ou deságio gere reflexos fiscais.

Uma dessas situações é a que está vinculada à apuração de ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77), em que a lei determina que, no cálculo deste ganho ou perda de capital, para fins fiscais, seja considerado não somente o ágio ou deságio ainda não amortizado contabilmente, mas inclusive o ágio ou deságio já amortizado contabilmente, e cujo saldo vinha sendo controlado no LALUR.

Outra situação é a que está vinculada à extinção da participação societária adquirida com ágio ou deságio, por força dos eventos de fusão, incorporação ou cisão. Na legislação anterior à Lei nº 9.532/97 (art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77), esta situação era tratada como hipótese de ganho ou perda de capital (que deveria levar em consideração no seu cálculo o valor do ágio ou deságio ainda não amortizado contabilmente) e que deveria ser imediatamente reconhecido(a) para fins fiscais, ressalvadas as hipóteses de diferimento deste ganho ou perda ali expressamente previstas. Nesta situação — de extinção da participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão — não se afigurava relevante, para fins fiscais, o fundamento econômico anteriormente atribuído ao ágio, posto que todos eles recebiam tratamento equivalente, como ganho ou perda de capital.

Com a edição da Lei nº 9.532/97, as possibilidades de dedução do ágio, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, foram sensivelmente restringidas. Veja-se: após a Lei nº 9.532/97, o ágio fundamentado em rentabilidade futura não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma “parcelada” em, no mínimo, cinco anos; o ágio fundamentado na diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de bens do ativo não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma também “parcelada”, acompanhando a depreciação, amortização, ou exaustão normal do bem; e o ágio baseado em outros fundamentos econômicos não apenas não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, como ainda sequer pode ser amortizado ao longo do tempo. O caráter manifestamente anti-elisivo, portanto, constante nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, é confirmado pela própria exposição de motivos ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.602/97 — origem daqueles

artigos, na qual o legislador expõe as suas preocupações com alguns “planejamentos tributários” engendrados exclusivamente para gerar ganhos de natureza tributária, confira-se:

“O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.”

Com estas breves considerações iniciais, procurou-se demonstrar como a legislação evoluiu no sentido de restringir as possibilidades e a forma de aproveitamento fiscal do ágio anteriormente pago na aquisição de participação societária.

Mas retornemos à análise do momento da aquisição da participação societária, que, no caso concreto, é o mais relevante para o deslinde da questão.

Determina a lei (Decreto-Lei nº 1.598/77) que o custo de aquisição da participação societária deve ser desmembrado entre o valor do patrimônio líquido e o valor do ágio ou deságio.

A recorrente sustenta que isto foi feito no caso concreto, e, ademais, que a lei não exige pagamento, podendo a aquisição se dar por diversas formas, como se deu no caso concreto, com a dação em pagamento efetuada com as ações da recorrente.

Não há dúvidas de que o pagamento não obrigatoriamente deva ser feito em dinheiro, a lei não contém expressamente tal exigência. Contudo, nesta, como de resto em quaisquer outras operações comerciais ou societárias, há necessidade de que a operação seja real, que exista uma efetiva causa que a justifique.

Aliás, não seria o fato de eventualmente o pagamento de determinada operação ser feito em dinheiro que automaticamente a tornaria lícita ou apta a produzir os efeitos almejados (a tanto basta citar o exemplo de uma nota fiscal de prestação de serviços “de favor”, emitida sem amparo na efetiva prestação de serviços, e que tenha sido efetivamente paga à emitente).

Custo de aquisição pressupõe, obrigatoriamente, um efetivo ônus para o adquirente, quer seja em espécie, quer seja em bens representativos de valor econômico.

Em operações conduzidas entre partes independentes, não há maiores dificuldades em identificar e reconhecer este ônus. Já em operações conduzidas entre partes relacionadas, dada a maior facilidade para que o preço (custo) da operação possa sofrer manipulação, torna-se necessária uma análise mais acurada, pelo fisco, no sentido de verificar a efetiva substância econômica da operação.

O CARF tem sistematicamente rechaçado as operações envolvendo a amortização de ágio gerado em operações ocorridas dentro de um grupo societário sob controle comum (o denominado “ágio interno”), seja sob o fundamento da prática de simulação ou, em alguns casos, do abuso de direito.

Confira-se, neste sentido, as seguintes ementas, transcritas em sua parte relevante:

Acórdão nº 101-96.724, sessão de 28 de maio de 2008, relatora Sandra Maria Faroni:

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

Anos-calendário: 2001 e 2002

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.”

Acórdão nº 105-17.219, sessão de 17 de setembro de 2008, relator Marcos Rodrigues de Mello:

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

ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.”

Acórdão nº 1301-000.058, sessão de 13 de maio de 2009, relator Wilson Fernandes Guimarães:

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE — Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.”

Acórdão nº 1103-000.501, sessão de 30 de junho de 2011, relator Cons. José Sérgio Gomes:

“CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.”

Acórdão nº 1202-00753, sessão de 12 de abril de 2012, relatora Viviane Vidal Wagner:

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA.

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.”

Em comum a todos os precedentes citados encontram-se as referências à artificialidade do ágio gerado internamente — ausência de efetivo significado econômico, ausência de alteração do controle das sociedades envolvidas, ausência de pagamento ou de efetivo custo para o adquirente da participação societária, e utilização de sociedade de curta duração como “empresa veículo” para a criação do ágio.

A ausência de uma efetiva causa ou significado econômico neste “ágio interno” constitui, de fato, o elemento central que tem norteado as decisões prolatadas pelo CARF no sentido evidenciado pelos citados precedentes.

Em linha com esta expressiva e dominante corrente de pensamento é que se deve fazer a análise da sequência de operações societárias praticadas, no caso concreto.

Conforme relatado, a recorrente tinha como sócios, no final de 2002, o casal Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, com 98% e 2% de participação, respectivamente (fls. 68-69).

Em 30/04/2003, o casal constituiu a Koemar Administração e Participação S/A. Afora uma diminuta parcela em dinheiro, aproximadamente 99,42% do capital desta foi integralizado com a cessão da participação que o sócio Pedro Jonas Koerich detinha na fiscalizada. Esta cessão foi feita pelo valor pelo qual as ações vertidas estavam registradas na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do acionista, no caso R\$ 4.732.224,00 (fls. 72 e 955). A recorrente, então, passou a contar com a seguinte composição societária: KOEMAR, com 94,80%; Pedro Jonas Koerich, com 3,80%; e Maria Márcia Costa Koerich, com 1,40% (fls. 73).

De acordo com o documento de fls. 836, o casal constituiu, em 28/04/2003, outra empresa, a Jomarko Administração e Participação S/A, com capital inicial de R\$ 20.000,00, assim distribuídos: Pedro Jonas Koerich (99%) e Maria Márcia Costa Koerich (1%).

Em 12/07/2003, foi admitida na JOMARKO a sócia KOEMAR, mediante a emissão de novas ações que foram integralmente subscritas pela nova sócia. A integralização se deu com as ações que a KOEMAR detinha na recorrente, e que anteriormente pertenciam a Pedro Jonas Koerich (fls. 845-847).

Ocorre que as referidas ações foram objeto de laudo (fls. 3295-3345) que apontou o valor econômico da recorrente, com base na sua rentabilidade futura, de R\$ 84.000.000,00, na data base de 30/06/2003.

Por conta desta operação de subscrição em aumento de capital é que houve a escrituração, na JOMARKO, do questionado ágio de R\$ 79.515.044,63.

A seguir, em 15/08/2003, a JOMARKO é incorporada pela recorrente, que era então sua controlada, e inicia-se a amortização do ágio.

A sequência de operações praticadas no exíguo lapso temporal acima descrito não deixa margem a dúvidas. Na análise do “filme”, constata-se a total inexistência de sentido econômico nas operações praticadas. A empresa JOMARKO teve curtíssima existência e não exerceu qualquer atividade econômica, restando clara a sua utilização como mera sociedade “casca”, ou “veículo”, como preferiam chamar. Em 12/07/2003 recebeu as ações da recorrente, pelo valor já acrescido do ágio gerado internamente, e em 15/08/2003 foi pela própria recorrente incorporada. O balanço especial da JOMARKO levantado em 31/07/2003 para fins da incorporação (fls. 853) evidencia a sua situação patrimonial naquela data, e foi assim sintetizado pela fiscalização:

Ativo		Passivo e Patrimônio Líquido (PL)	
Circulante			
Caixa:	2.954,00		
Bancos:	2.000,00		
Permanente – Investimentos		Patrimônio Líquido	
Investimentos	4.484.955,37	Capital Social	84.020.000,00
Ágio sobre Investimentos	79.515.044,63	Capital a Integr.	(9.720,00)
		Prejuízos Acum. (*)	(5.326,00)
Total Ativo	84.004.954,00	Total Passivo e PL	84.004.954,00

(*) de acordo com o fisco, os prejuízos seriam advindos das despesas com os atos de formalização da pessoa jurídica e da operação relativa ao ágio.

Além disto, a situação ao final voltou a ser a mesma existente antes das operações de reorganização societária envolvendo a JOMARKO, com a exceção, apenas, do ágio surgido. A recorrente continuou a ser detida pelas mesmas pessoas (o casal Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, diretamente e/ou por meio da KOEMAR PARTICIPAÇÕES), tanto antes quanto depois da breve existência da JOMARKO.

As justificativas apresentadas pela recorrente, e constantes da Proposta Justificativa e Protocolo de Incorporação não fazem o mínimo sentido, considerando-se a situação de fato da JOMARKO, empresa sem qualquer estrutura nem tampouco atividade: “(i) *Reestruturação das atividades operacionais e administrativas; e (ii) Unificação das rotinas administrativas, especialmente as contábeis e fiscais, com a conseqüente redução do tempo despendido na execução dessas tarefas e racionalização de documentos*”, ou ainda “*resultados imediatos na redução de custos, e o fortalecimento de sua competitividade*”.

E o ágio, conforme já referido, tampouco surgiu de uma operação conduzida entre partes independentes. Contrariamente ao defendido pela recorrente, a mera confecção de um laudo por empresa especializada e não vinculada não confere qualquer sentido econômico à operação, se não há um efetivo custo envolvido na operação. Os critérios de avaliação utilizados no laudo para apurar a rentabilidade futura, bem como o fato de essa rentabilidade projetada ter sido alcançada, ou até mesmo superada, não têm qualquer relevância, no caso. Não é o laudo nem a rentabilidade projetada que são objeto de questionamento, mas sim a completa ausência de propósito negocial e de substância econômica na operação.

Não é admissível que, com operações levadas a efeito tão somente entre partes relacionadas, e ocorridas no lapso temporal de apenas um mês, sem que tenha havido qualquer alteração substancial com relação aos efetivos detentores das participações societárias, seja criado um ativo que venha a gerar, por meio de sua amortização, despesas aptas a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da própria pessoa jurídica cuja lucratividade futura seria o fundamento do ágio escriturado.

Não apenas o CARF, mas também a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, e a própria doutrina contábil, condenam este tipo de operação.

Não assiste razão à recorrente quando afirma que a autuação fiscal não pode buscar amparo em normas contábeis, pois a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro é o resultado da interseção de três feixes de normas: ciência contábil, lei societária e lei fiscal.

Tomando-se o IRPJ como exemplo, temos que a lei tributária determina que a sua base impositiva (lucro real) tem como ponto de partida o lucro líquido, o qual, por sua vez, deve ser apurado com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), consoante expressamente dispõe os artigos 7º, § 4º, e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

E a lei societária (Lei das S/A, já referida), por sua vez, determina expressamente que a companhia observe, em sua escrituração mercantil, os princípios de contabilidade geralmente aceitos, fazendo, ainda, no seu art. 177, diversas outras referências a conceitos diretamente relacionados à ciência contábil, tais como “*métodos ou critérios contábeis*” e “*regime de competência*”, entre outros. Determina ainda a lei societária que as companhias abertas observem as normas expedidas pela CVM.

Neste cenário, tem-se que, se a Contabilidade não aceita um determinado registro, no caso, um ágio na aquisição de um ativo, esse valor também será, em princípio, rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica. Isto somente não seria verdade se houvesse expressa determinação em contrário, por parte da lei tributária, o que, no caso, incorre, conforme adiante se demonstrará.

Para que não restem dúvidas do repúdio que a ciência contábil e a própria CVM demonstram com relação a este tipo de operação artificial, faz-se aqui novamente referência a diversas manifestações normativas e doutrinárias, algumas das quais também referidas pela fiscalização e/ou pela decisão recorrida:

- Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, que trata do Princípio do Registro pelo Valor Original;
- artigo do Professor Eliseu Martins, publicado em congresso realizado em 2004 na USP, expressando que o ágio decorre de processo de compra e venda de ativos somente quando estiverem envolvidas partes independentes e não relacionadas, não sendo passível de reconhecimento contábil o ágio gerado internamente;
- Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.139, de 21.11.2008, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.8, que expressamente afirma que o “*ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo*”;
- Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que enfaticamente condena o ágio gerado em operações internas, afirmando inexistir geração de riqueza em transação consigo mesmo, e concluindo que “*essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade*”.

- Resolução CFC nº 1.110/2007, que destaca o fato de o ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente ser vedado pelas normas nacionais e internacionais, e que, portanto, “qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

O fato de algumas dessas normas ou manifestações serem posteriores aos eventos ocorridos não retira o seu caráter interpretativo, pois a base legal efetiva em que se amparam já se encontrava vigente à época.

Conforme vimos, a preocupação do legislador, manifesta na exposição de motivos dos dispositivos que se converteram nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, foi a de regulamentar a dedutibilidade do ágio, restringindo as suas possibilidades de dedução “às hipóteses de casos reais”, na própria dicção do legislador.

Tampouco o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, citado pela recorrente em sua defesa, ampara e autoriza a conduta adotada pela recorrente, de modo a permitir a amortização fiscal do ágio interno gerado na pretensa reorganização societária engendrada.

O mencionado dispositivo legal, atualmente já revogado — contudo vigente à época dos fatos — possuía a seguinte dicção:

“Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.”

De pronto verifica-se que o referido artigo nenhuma menção faz ao registro de ágio, tratando exclusivamente da mais valia que venha a ser atribuída a uma participação societária em evento de subscrição e integralização de capital em outra pessoa jurídica, e permitindo que esta mais valia não seja computada de imediato na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização com

base no valor reavaliado da participação societária, ou seja, permitindo o diferimento deste ganho para o momento da concretização de um dos eventos previstos nos incisos I e II, os quais estão fundamentalmente ligados à efetiva realização (i) da participação societária subscrita ou (ii) da participação societária utilizada na subscrição.

Vê-se assim, que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 visou a conferir à hipótese nele versada um tratamento tributário semelhante àquele que já era conferido aos ganhos decorrentes de reavaliação de bens classificados no ativo permanente, os quais, desde que mantidos em contas de reserva, podem ter sua tributação diferida para o momento de suas futuras realizações. É que até antes da edição deste artigo a tributação da mais valia decorrente de reavaliação de participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial deveria ser imediatamente oferecida à tributação, consoante o disposto no art. 35, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, *verbis*:

“§ 3º - Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.”

Confira-se, ainda, a respeito, o que constou da exposição de motivos ao art. 39 da Medida Provisória nº 66/2002, a qual foi convertida na Lei nº 10.637/2002, passando este a ser o seu artigo 36:

“28. O art. 39 estabelece, igualmente, a neutralidade tributária nas operações de reorganização societária e, ao mesmo tempo, adequado controle fiscal para o acompanhamento dessas operações.”

A referida manifestação do legislador confirma a assertiva antes feita, quanto ao objetivo e finalidade da norma editada, que podem ser também inferidos a partir da leitura e interpretação do quanto disposto no próprio artigo.

O entendimento esposado no recurso, aliás, representa exatamente a antítese da neutralidade tributária proposta pelo dispositivo, pelo que refuta-se, neste aspecto, o entendimento manifestado pela doutrina de Eliseu Martins e Jorge Viera Costa, na parte em que os autores sustentam que estaria o Estado “*transferindo riqueza via renúncia fiscal*” para o grupo que efetuasse uma reorganização societária nos moldes em que implementada pela recorrente. Não há nada na lei que aponte neste sentido, ou que possa dar a entender que o dispositivo teria aplicação a situações que não envolvessem uma efetiva aquisição de participação societária conduzida entre partes independentes.

Imaginar que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 teria vindo para transferir riqueza via renúncia fiscal a empresas que promovessem reorganização societária interna, conferindo sentido a uma operação que, de tão artificial e vazia de conteúdo econômico, é veementemente rechaçada pela ciência contábil e pelo direito comercial e societário, vem de encontro a toda a racionalidade do sistema jurídico, representando uma interpretação manifestamente distorcida do quanto nele disposto.

Para arrematar, registre-se que a indedutibilidade das despesas com a amortização do ágio estende-se, em virtude do quanto exposto, à CSLL, pois, conforme visto, o registro desta amortização afetou diretamente, e de modo indevido, o próprio lucro líquido

contábil, que também é o ponto de partida para a apuração da base de cálculo desta contribuição. É inadmissível a repercussão tributária de despesas artificialmente geradas, sem qualquer materialidade, nem sentido econômico, na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Ágio amortizado em decorrência da incorporação da HIGH SECURITY

Neste caso, são os seguintes os fatos relevantes a serem analisados.

A HIGH SECURITY S/A foi criada em 25/11/2002, com um capital social de R\$ 200.000,00, tendo como acionistas: Koerich Engenharia e Telecomunicações (a recorrente), com 98% de participação, Pedro Jonas Koerich, com 1,96%, e Maria Márcia Costa Koerich, com 0,04% (fls. 864-867).

Em 25/08/2003, seu capital foi aumentado por meio de subscrição efetuada integralmente pela recorrente, no valor de R\$ 1.000.000,00 (fls. 869-875).

Em 23/11/2004 houve a emissão de novas ações nominativas, com ágio, as quais foram integralmente subscritas pela KOEMAR, então admitida como sócia, sendo a parte destinada à integrar o capital no valor de R\$ 1.000.000,00 (fls. 948-951).

Em 30/06/2008, a recorrente e HIGH resolveram, em comum acordo, que a HIGH incorporaria a totalidade das ações da recorrente, transformando-a em “Subsidiária Integral” daquela, e que a incorporação se efetivaria pelo valor econômico que seria atribuído às ações da KOERICH em Laudo de Avaliação (fls. 903-904, e 909-910).

No documento “Proposta, Justificativa e Protocolo da Incorporação” (911-916), consta que a participação societária das empresas era a seguinte, naquela data:

HIGH - INCORPORADORA	%
Koerich Engenharia e Telecomunicações	54,36%
Koemar Administração e Participação S/A	45,46%
Pedro Jonas Koerich	0,09%
Maria Márcia Costa Koerich	0,09%
Total	100,00%

KOERICH – SUBSIDIÁRIA INTEGRAL	%
Koemar Administração e Participação S/A	95,49%
Koepar Administração e Participação S/A *	4,17%
Pedro Jonas Koerich	0,17%
Maria Márcia Costa Koerich	0,17%
Total	100,00%

* A KOEPAR é outra empresa de participações, constituída em 30/09/2002, tendo como acionistas: a recorrente, com 99,9% de participação, e Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, com 0,05% de participação cada um (fls. 969-976).

O próprio documento referido salienta que o controle acionário de ambas (incorporadora de ações e subsidiária integral) pertencem ao mesmo grupo econômico, o qual controla e detém indiretamente 100% das ações representativas da totalidade do capital social da incorporadora de ações.

O laudo (fls. 3347-3374), apresentado juntamente com a impugnação, aponta que o valor econômico da recorrente, na data base de 31/12/2007, equivaleria a R\$ 252.714.991,00, com base na sua rentabilidade futura.

Por conta desta operação de incorporação de ações é que houve a escrituração, na HIGH SECURITY, do questionado ágio de R\$ 151.845.019,00.

Os motivos alegados para a realização da operação, e os benefícios a serem alcançados, expressos na referida “Proposta, Justificativa e Protocolo da Incorporação”, estão sintetizados nas seguintes expressões: *“adequá-las frente ao mercado atual em que operam, (...) valorizar a mercado a sociedade, corrigindo distorções nos balanços contábeis, (...) economia de custos necessária aos interesses sociais, (...) propiciar participação em negócios superiores aos atuais em virtude do fortalecimento patrimonial, (...) reestruturação das atividades operacionais e administrativas, que se dará através de outras alterações societárias do grupo visando eliminar qualquer participação recíprocas nas empresas do grupo, (...) unificação das rotinas administrativas, principalmente aquelas contábeis e fiscais, com a conseqüente redução de tempo dispendido na execução destas tarefas e racionalização de documentos, (...) agilização dos controles administrativos e financeiros, otimizando a tomada de decisões dos órgãos internos de administração das companhias, (...) reflexos imediatos na redução de custos e fortalecimento da estrutura patrimonial”*.

Mais uma vez, as justificativas apresentadas carecem de sentido real, na medida em que se verifica a inoperância de fato da empresa incorporadora de ações (HIGH SECURITY).

De fato, embora criada em 25/11/2002, e não obstante o seu objeto social prever diversas atividades (exploração dos serviços de representação comercial, comércio, importação e exportação de produtos de tecnologia nacional e internacional no segmento de segurança eletrônica, mecânica, elétrica, telecomunicações e informática, software, compreendendo ainda os serviços de planejamento, elaboração de projetos, administração, implantação, execução, instalação, operação, manutenção e exploração comercial dos sistemas implantados, em todo o território nacional e demais países da América Latina), não há registro de que tenha exercido de fato qualquer atividade. As DIPJ anexas às fls. 1751-1796, relativas aos anos-calendário de 2006, 2007, e 2008, não indicam a apuração de nenhuma receita ou custo, são declarações praticamente zeradas, basicamente contendo apenas informações patrimoniais. O Termo de Verificação Fiscal já referia que a empresa encontrava-se em fase pré-operacional, informação em nenhum momento contraditada.

Ou seja, o único motivo e real motivo da operação foi a possibilidade de registrar, no ativo da HIGH, a título de ágio em investimentos, o valor de R\$ 151.845.019,00, à contrapartida de uma reserva de capital, no seu patrimônio líquido.

Este verdadeiro objetivo assoma com maior evidência quando se verifica que, imediatamente após a incorporação das ações da recorrente pela HIGH, em 21/07/2008 é a recorrente quem incorpora a sua então controladora HIGH, passando a partir daí a amortizar o ágio advindo com a incorporação.

As justificativas apresentadas para a realização desta operação estão expostas na “Proposta, Justificativa e Protocolo da Incorporação” de fls. 217-219, e não passam de reprodução dos mesmos motivos apresentados para a incorporação das ações da recorrente pela HIGH vinte e um dias antes: *“reestruturação das atividades operacionais e administrativas, (...) unificação das rotinas administrativas, principalmente aquelas contábeis e fiscais, com a conseguinte redução de tempo dispendido na execução destas tarefas e racionalização de documentos, (...) reflexos imediatos na redução de custos, fortalecendo por fim a estrutura patrimonial (...)”*

Do mesmo modo como ocorrido quando da incorporação da empresa JOMARKO, muito embora as pequenas variações ou peculiaridades na configuração das operações levadas a efeito, o que se verifica, afinal, é a reedição do mesmo expediente anteriormente utilizado: pretende a recorrente que, com operações conduzidas tão somente entre partes relacionadas, e ocorridas no lapso temporal de menos de um mês, sem que tenha havido qualquer alteração substancial com relação aos efetivos detentores das participações societárias, seja criado um ativo que venha a gerar, por meio de sua amortização, despesas aptas a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da própria pessoa jurídica cuja lucratividade futura seria o fundamento do ágio escriturado.

Valem, portanto, as mesmas observações e considerações feitas com relação ao ágio anterior (JOMARKO), observando-se apenas, que, neste caso, sequer pode a recorrente argumentar a seu favor a utilização do art. 36 da Lei nº 10.637/2002 (argumentação, de qualquer sorte, ao norte já refutada), porque, no caso, o referido artigo já há tempos fora revogado pela Lei nº 11.196/05.

Multa qualificada

A recorrente não concorda com a aplicação da multa qualificada. Sustenta não ter havido fraude, nem simulação, nem qualquer outro ilícito nas operações societárias, aliás conduzidas com lisura e de forma transparente, tendo sido informadas às autoridades competentes. E que o fisco não pode atribuir aos negócios jurídicos praticados efeitos diversos daqueles determinados pela autonomia da vontade.

Não lhe assiste razão.

Não se questiona aqui a validade das operações societárias praticadas, e tampouco o fez o fisco, mesmo porque isto não é necessário. Aliás, o CTN é expresso neste sentido, ao estatuir, em seu artigo 118, que *“a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (...) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes”*.

De há muito que a jurisprudência do CARF tem-se consolidado no sentido de que o fisco pode recusar os efeitos tributários delineados na forma exteriorizada pelos atos praticados com simulação. Para a eficácia dos efeitos tributários de uma operação, são necessários mais do que meros registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos.

Por todo o até aqui exposto, resta evidente que a recorrente agiu de modo consciente e doloso, com vistas a reduzir o montante dos tributos devidos sobre o lucro, por meio da geração de um ágio artificial cuja amortização viria a reduzir a base impositiva destes

tributos, situação esta que se enquadra no quanto disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

“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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

De fato, não se trata, no caso, de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de algum erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária. Da mesma forma como já o qualificara a autoridade fiscal, também considero que a recorrente engendrou reestruturações societárias fraudulentas, eivadas de simulação, apenas com a finalidade de registrar ativo e despesas inexistentes, a fim de reduzir a sua carga tributária. As justificativas apresentadas para as operações, conforme já referido, não fazem qualquer sentido, estando completamente dissociada da realidade dos casos concretos.

Registre-se, ainda, a reiterada conduta da recorrente neste sentido.

De fato, conforme relatado pela fiscalização, este mesmo expediente de geração de ágio inexistente entre empresas do mesmo grupo, seguido de imediatas operações de incorporação com vistas à sua amortização, já havia sido utilizado em 2002, quando da criação de mais uma empresa de participações do mesmo grupo (Pemarko Administração e Participações).

Em apertada síntese: a Pemarko foi criada em 18/10/2002, com capital de R\$ 2.000,00, e tendo como acionistas a recorrente, com 99% de participação, e o casal Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, com 0,50% de participação cada um (fls. 1041/1047). Em 23/11/2002 ela já é incorporada pela recorrente, trazendo consigo um ágio decorrente de participação feita em uma empresa que também fora recentemente criada, a KOEPAR. A KOEPAR, conforme vimos ao norte, quando abordado o “ágio da HIGH”, é outra empresa de participações do grupo, constituída em 30/09/2002, com capital social de R\$ 100,00, tendo como acionistas a recorrente, com 99,9% de participação, e Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, com 0,05% de participação cada um (fls. 969-976). Pois neste curto espaço de tempo, logrou o grupo registrar no ativo da Pemarko um ágio de R\$ 9.503.689,00, por conta de investimento feito na KOEPAR, ágio o qual foi vertido para a recorrente, quando da incorporação da Pemarko, pouco mais de um mês após a sua criação. As justificativas apresentadas na “Proposta, Justificativa e Protocolo da Incorporação” da Pemarko (fls. 64-65) são, mais uma vez, reprodução *ipsis litteris* das mesmas apresentadas nas demais operações aqui analisadas, pelo que desnecessário reproduzi-las.

A fiscalização somente não pode constituir o crédito tributário sobre a amortização do ágio da Pemarko, porque, no caso, todos os efeitos fiscais haviam ocorrido integralmente no ano de 2002, período este que não podia mais ser alcançado em razão do decurso do prazo decadencial.

A dar guarida ao entendimento esposado pela recorrente, bastaria periodicamente efetuar operações societárias nos moldes praticados, intra-grupo e sem custos, para nunca mais ter de pagar qualquer tributo sobre os lucros da sua atividade. É tão absurda esta proposição, que não se pode, a meu ver, dar guarida a entendimentos no sentido de que a

recorrente teria incorrido em erro de proibição, ou então em interpretação equivocada da lei, em qualquer caso como forma de afastar a qualificação da multa aplicada.

Pelo exposto, mantenho a multa qualificada.

Pagamentos efetuados à NorthSolution Assessoria

A fiscalização glosou as despesas contabilizadas para com esta empresa por entender que não haveria provas de que ela tivesse prestado serviços à recorrente, e que as despesas não seriam necessárias à atividade.

A recorrente entende que, apresentados o contrato de prestação de serviços, as notas fiscais, e os comprovantes de pagamento, comprovada está a prestação dos serviços. Ademais, pela natureza e descrição dos serviços, sustenta que se trata de despesa normal e essencial à consecução da atividade da empresa, não se justificando a glosa fiscal, que se apoiou em presunções supérfluas e não técnicas, fato reconhecido, inclusive, pela autoridade julgadora *a quo*. A recorrente está-se referindo, no caso, às afirmações da fiscalização de que: (i) a recorrente estaria, por meio deste contrato, pagando gratificações ao contador para a prática de atos ilícitos, referindo-se à sua contribuição para a concretização contábil da fraude que envolveu a utilização do ágio ficto sobre investimentos; (ii) os referidos serviços somente poderiam ser prestados por engenheiro ou advogado; (iii) os contratos que a NORTHSOLUTION tinha por escopo assessorar já haviam sido travados antes da constituição da empresa; (iv) o contrato apresentado, por ser simples cópia, não surtiria efeitos perante terceiros; (v) nunca antes nenhuma outra pessoa havia prestado os serviços que a NORTHSOLUTION prestou.

A DRJ, de fato, afirmou que a recorrente teria razão ao protestar contra afirmações subjetivas feitas pela autoridade autuante, tais como a referida no item 'i' acima. Contudo, manteve a glosa, por considerar que a prestação dos serviços não foi comprovada, e que as despesas não são necessárias.

Também entendo assim.

A comprovação da prestação dos serviços não se faz apenas com a apresentação de contrato, notas fiscais, e comprovantes de pagamento. Muito embora sejam estes elementos imprescindíveis à dita comprovação, há, no caso, indícios suficientemente graves e convergentes a demonstrar que os serviços em questão não foram de fato realizados.

Em diligência efetuada, constatou a fiscalização que a NORTHSOLUTION fora constituída em 2007 pelo Sr. Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter, que também exercia a função de Contador na KOERICH, por cujo exercício percebia o salário mensal de R\$ 4.900,00.

No endereço informado pela NORTHSOLUTION como sendo de sua sede, verificou a fiscalização encontrar-se de fato uma outra empresa (Escritório Contábil Contasa).

Segundo declarações do Sr. Cristiano, tomadas a termo (fls. 2186-2187), a NORTHSOLUTION não exerce suas atividades de fato no local em questão, tratando-se de endereço emprestado em comodato, em razão de economia de custos e da restrição da

legislação urbana para que fosse utilizado como sede da empresa o seu endereço residencial. As atividades seriam de fato exercidas em sua residência, à noite e finais de semana, além de eventuais reuniões na sede da recorrente, pessoalmente pelo próprio, pois a empresa, cujo sócio é seu filho, não possuía nenhum empregado. Sobre os serviços, declarou que consistia em auxiliar a KOERICH na área comercial, na discussão, negociação e condução dos contratos junto à Brasil Telecom e Alcatel Lucent. Como remuneração, informou que recebia um valor fixo a título de manutenção e valores variáveis, periodicamente, em função dos resultados obtidos nos contratos. Confirmou ser a KOERICH a sua única cliente, não se recordando de ter sido formalizado contrato com esta empresa.

Não obstante a declaração dada pelo contador de que não se recordava de haver firmado contrato, a recorrente, quando intimada, apresentou cópia do “Contrato de prestação de serviços de assessoria comercial”, datado de 08/01/2007 (fls. 2252-2254), o qual identifica o seguinte objeto:

“Cláusula primeira - Objeto do Contrato

O presente contrato tem como objeto a prestação de serviços de assessoria comercial pela CONTRATADA na revisão, negociação e condução de contratos firmados pela CONTRATANTE no gerenciamento de seus atos e negócios jurídicos, consubstanciada na:

- i. Assessoria por ocasião da negociação dos termos dos acordos a serem firmados pela CONTRATANTE;
- ii. Revisão dos termos acordados, almejando o interesse da CONTRANTE;
- iii. Condução dos contratos firmados pela CONTRATANTE, inclusive distrato e demais revogações, caso necessário.”

O contrato prevê o ressarcimento dos gastos efetuados pela contratada, desde que devidamente comprovados (cláusula terceira e quarta, parágrafo terceiro), e, a título de remuneração, o pagamento de *“honorários profissionais variáveis de acordo com a natureza e complexidade dos serviços a serem executados, no prazo a ser previamente acordado pelas partes.”*

As notas fiscais emitidas encontram-se anexas às fls. 2204-2251, e descrevem *“serviços prestados de assessoria comercial na negociação da revisão do contrato da Brasil Telecom”* (notas fiscais nº 0001 a 0020), *“serviços prestados de assessoria comercial na negociação da revisão e distrato do contrato Brasil Telecom”* (nota fiscal nº 0021), *“serviços prestados de assessoria comercial no contrato Alcatel-Lucent”* (notas fiscais nº 0022 a 0045), *“serviços prestados de assessoria comercial no contrato Alcatel Lucent/BRT”* (notas fiscais nº 0046 a 0051).

Afora o contrato firmado, e as notas fiscais emitidas, nenhuma outra evidência há de qualquer participação da NORTHSOLUTION ou mesmo do Sr. Cristiano na revisão ou negociação de qualquer contrato ou distrato firmado pela recorrente.

Faço abaixo uma síntese dos contratos celebrados entre a recorrente e as operadoras de telefonia que constam dos autos:

- a- Contrato nº DMS-M 3300010900 para a prestação de serviços de engenharia, elaboração de projetos, implantação, manutenção e operação

- de redes de acessos, rotas de cabos ópticos, serviço de comunicação de dados, serviço ADSL e serviço vídeo link da Brasil Telecom, bem como o fornecimento de todos os materiais e equipamentos necessários à execução de tais serviços, firmado com a Brasil Telecom, em 26/07/2005 (fls. 775-782);
- b- Contrato para prestação de serviços de cobrança de valores em conta telefônica, encaminhamento de usuários, disponibilização de facilidades, consultoria, orientação, acompanhamento e verificação da qualidade dos serviços de manutenção de rede interna de assinantes – GRI, firmado com a Brasil Telecom, em 18/06/2003 (fls. 3398-3416);
- c- Contrato nº DMS-M 02/032 para a prestação de serviços de engenharia, elaboração de projetos, implantação, manutenção e operação de redes de acessos, rotas de cabos ópticos, serviço de comunicação de dados e serviço ADSL, firmado com a Brasil Telecom, em 2002 (dia e mês ilegíveis, fls. 3417-3449);
- d- Contrato nº DMS-M 02/247 para a prestação de serviços de engenharia, elaboração de projetos, implantação, manutenção e operação de redes de acessos, rotas de cabos ópticos, serviço de comunicação de dados e serviço ADSL, firmado com a Brasil Telecom, em maio/2002 (dia ilegível, fls. 3450-3483);
- e- Contrato nº DMS-M 3300003410 para a prestação de serviços de engenharia, elaboração de projetos, implantação, manutenção e operação de redes de acessos, rotas de cabos ópticos, serviço de comunicação de dados e serviço ADSL, firmado com a Brasil Telecom, em 12/06/2003 (fls. 3484-3519);
- f- Contrato nº DMS-M 3300003639 para a prestação de serviços de engenharia, elaboração de projetos, implantação, manutenção e operação de redes de acessos, rotas de cabos ópticos, serviço de comunicação de dados e serviço ADSL, no Estado de Santa Catarina – Macroárea Norte, firmado com a Brasil Telecom, em 01/08/2003 (fls. 3520-3573);
- g- Contrato de prestação de serviços e fornecimento de materiais, necessários e suficientes à operação e manutenção, preventiva e corretiva, da planta de telecomunicações da Brasil Telecom, firmado com a Alcatel-Lucent Brasil S/A, em 17/06/2008 (fls. 3574-3598);
- h- Contrato nº 3300007512 de prestação de serviços de engenharia, elaboração de projetos, implantação, manutenção e operação de redes de acessos, rotas de cabos ópticos, serviço de comunicação de dados, serviço ADSL e serviço vídeo link, firmado com a Brasil Telecom, em 29/09/2004 (fls. 3599-3603);
- i- Contrato de prestação de serviços e fornecimento de materiais, necessários e suficientes à operação e manutenção, preventiva e corretiva, da planta externa de telecomunicações da Brasil Telecom, nos Estados de

Paraná e Santa Catarina, firmado com a Alcatel-Lucent Brasil S/A, em 21/08/2008 (fls. 798-823 e novamente às fls. 3604-3629);

- j- Contrato de prestação de serviços de operação e manutenção de planta interna da Brasil Telecom e outras avenças, firmado com a Alcatel Telecomunicações S/A, provavelmente em 2002 (em razão de referências no texto do contrato, uma vez que a cópia apresenta-se incompleta, às fls. 3630-3655);
- k- Contrato nº 07-015358.01 para a prestação de serviços de manutenção de parte da planta de telecomunicações da Telesp e outras avenças, firmado com a Telefônica, em 21/06/2007 (fls. 783-797 e novamente às fls. 3656-3671);

Assim como já salientara a fiscalização, constato que a maior parte dos contratos, incluindo todos os celebrados com a Brasil Telecom e mais um com a Alcatel, foram firmados muito antes da contratação dos serviços da NORTHSOLUTION. Apenas os itens 'g', 'i', e 'k' acima (dois contratos com a Alcatel e um com a Telefônica) são posteriores, e neles não se percebe nenhuma característica peculiar que os diferencie dos demais, no sentido de haver necessidade da contratação dos serviços de assessoria na negociação e revisão dos termos dos acordos a serem firmados, especialmente se levado em conta que a recorrente já firmava contratos da espécie desde 2002 sem ter anteriormente recorrido a qualquer assessoria desta natureza.

A recorrente argumentou que os serviços prestados pela NORTHSOLUTION abrangeram não apenas os novos contratos, mas também a condução dos contratos de negociações antigas, pois aditivos são possíveis de ocorrer, como de fato ocorreram, e juntou à impugnação (fls. 3375-3671, doc. 07 da impugnação) diversos contratos (já acima referidos) para demonstrar o ponto.

Ali, entre as fls. 3376 e 3396, encontram-se cópias de mensagens eletrônicas, e registros (atas) de reuniões conduzidas entre as contratantes, relativas a alguns dos contratos celebrados. Em nenhuma delas encontra-se qualquer referência quer à NORTHSOLUTION quer à pessoa do Sr. Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter, que, além de representar a NORTHSOLUTION, também trabalhava para a recorrente.

Neste aspecto, cumpre destacar a ata da reunião realizada em 29/10/2007 (fls. 3384), após, portanto, a contratação dos serviços da NORTHSOLUTION, para tratar de assuntos ligados à prestação de serviços nas macro-áreas CENT/LESTE e CTA/METR no Estado do Paraná, que seriam assumidas pela recorrente, e da qual participaram oito funcionários da KOERICH e oito funcionários da Brasil Telecom.

Da mesma forma ocorre com a ata da reunião realizada em 14/07/2008 (fls. 3386), para tratar de outro contrato de prestação de serviços com a Brasil Telecom, não se encontrando ali tampouco relacionado o Sr. Cristiano entre os sete funcionários da recorrente que dela participaram.

Sequer nas mensagens eletrônicas que teriam sido trocadas entre funcionários da recorrente, ou entre algum representante da recorrente e a contraparte, se identifica alguma contribuição oferecida pelo Sr. Cristiano à negociação, ou mesmo um encaminhamento a ele

direcionado para fins de análise ou revisão do contrato, ao contrário, as mensagens com este teor são sempre destinadas a outros funcionários da recorrente.

Todas essas circunstâncias analisadas em conjunto (sinteticamente: (i) a falta de qualquer evidência da participação do Sr. Cristiano nas negociações entabuladas, ou na revisão dos contratos firmados; (ii) a falta de qualquer demonstração de sua aptidão ou conhecimento técnico para a execução da tarefa proposta; (iii) a ausência de demonstração de qualquer forma de controle ou de cálculo dos valores a serem pagos em decorrência dos supostos serviços prestados; (iv) as circunstâncias que envolvem a localização da sede da NORTHSOLUTION; (v) o fato de o prestador dos serviços já ser funcionário da recorrente — e para exercer função bastante diversa daquelas que constituem o objeto dos contratos firmados com as operadoras de telefonia e o objeto dos serviços a serem prestados pela NORTHSOLUTION; (vi) o fato de a descrição dos serviços a serem prestados pela NORTHSOLUTION, tanto no contrato celebrado — do qual o Sr. Cristiano sequer se recordava ter formalizado — quanto nas notas fiscais emitidas, ser de tal forma genérico e impreciso; (vii) o fato de a recorrente ser a única cliente da NORTHSOLUTION; (viii) o fato de que a maior e mais significativa parte dos contratos foram firmados não apenas antes da contratação da NORTHSOLUTION como sequer demandaram a contratação de nenhuma outra consultoria ou assessoria para que fossem celebrados) asseguram minha convicção de que não houve a apregoada prestação de serviços por parte da NORTHSOLUTION.

Não obstante não tenha havido efetiva prestação de serviços, não há dúvidas de que os pagamentos ocorreram, encontrando-se os respectivos comprovantes (documentos de transferências bancárias) às fls. 3744-3774.

Os valores pagos à NORTHSOLUTION foram os seguintes, totalizados por ano, conforme tabela de fls. 2500:

Ano-calendário	Valor recebido
2007	376.500,00
2008	1.123.950,00
2009	650.000,00
2010	481.000,00
Total	2.622.250,00

Neste aspecto, cumpre observar também a absoluta desproporção de tais pagamentos com relação ao salário que o Sr. Cristiano percebia como empregado da recorrente, bem como a evidente inusualidade e anormalidade envolvida no pagamento de valores tão elevados para serviços como aqueles discriminados no contrato firmado com a NORTHSOLUTION, e aqui já exaustivamente analisados.

Não há dúvidas, portanto, de que as despesas em questão, além de não comprovadas, em nenhuma hipótese poderiam ser aceitas como dedutíveis, por não constituírem despesas normais, nem tampouco usuais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Pagamentos efetuados à Lumis Consultoria

A fiscalização glosou as despesas contabilizadas para com esta empresa por entender que não haveria provas de que ela tivesse prestado serviços à recorrente.

Os serviços em questão, conforme esclarecido pela recorrente durante a fiscalização (fls. 772-773), envolveriam a promoção de intermediação de contatos, novos negócios e fechamento dos contratos firmados pela KOERICH a partir do ano de 2004.

A recorrente apresentou o contrato de prestação de serviços (fls. 2086-2088), as notas fiscais (fls. 1943-2020), e os comprovantes de pagamento (fls. 3706-3741), documentos os quais entende suficientes a comprovar a prestação dos serviços.

Entretanto, a fiscalização, a meu sentir, mais uma vez reuniu indícios suficientemente graves e convergentes a demonstrar que os serviços em questão não foram de fato realizados.

Em diligência efetuada naquela empresa, colheu a fiscalização declarações da Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos, sócia administradora, reduzidas a termo (fls. 1821-1822), informando que: (i) a empresa possui uma única funcionária, responsável pela área administrativa, e sua principal cliente é a KOERICH; (ii) os serviços prestados consistiam na apresentação de contatos, diretos e indiretos, com os potenciais contratantes dos serviços, as operadoras de serviços de telecomunicações; (iii) não se recorda de haver formalizado contrato com a KOERICH; (iv) a remuneração percebida era calculada com base nos valores faturados, decorrentes dos contratos firmados a partir dos contatos intermediados, na proporção de 2%, pagos conforme a disponibilidade de caixa da KOERICH; (v) os valores a serem percebidos eram acertados em reuniões com o Sr. Pedro Jonas Koerich; (vi) o primeiro contrato firmado em decorrência dos serviços prestados foi em 2004, quando da contratação dos serviços da KOERICH pela Brasil Telecom; (vii) indagada, preferiu não informar o nome das pessoas com quem contactou junto à Brasil Telecom para apresentar a KOERICH; (viii) não há na LUMIS qualquer documento ou elemento que materialize os serviços prestados; (ix) os recursos recebidos pelos serviços foram depositados na conta da empresa, e desta transferidos para sua conta pessoal; (x) durante todo o período em que prestou os serviços à KOERICH, era diretor desta empresa (e hoje é seu presidente) o seu cônjuge, Paulo Silveira dos Santos.

Informou ainda a Sra. Susan Carla que sua formação profissional é de contabilista, mas que não exerce a atividade, e que até meados de 1998 intermediava a compra e venda de ações de companhias telefônicas.

A fiscalização intimou a recorrente (fls. 23-25) a “*encaminhar os relatórios e/ou documentos produzidos que demonstrem e comprovem a realização de tais serviços pela Lumis, bem como a detalhar a forma de cálculo das comissões pagas à Lumis Consultoria e Assessoria, ou, então esclarecer qual foi o critério utilizado entre a Fiscalizada e a Lumis para mensurar o valor a pagar pelos serviços contratados.*”

Em resposta, informou a recorrente que a remuneração da LUMIS CONSULTORIA seria de 2% sobre o valor dos contratos intermediados, podendo dessa remuneração ser deduzidas certas despesas, incorridas pela KOERICH, e necessárias à execução dos contratos, e encaminhou a cópia do contrato de prestação de serviços firmado.

Em diligência efetuada junto ao Sr. Pedro Jonas Koerich (fls. 2089-2090), este confirmou que a remuneração devida à LUMIS CONSULTORIA pela intermediação era calculada em torno de 2% dos valores apurados (taxa de sucesso na contratação), baseado em

relatórios fornecidos pela equipe de contratos da KOERICH. Indagado a respeito, também preferiu não declinar os nomes das pessoas contatadas a partir da atuação da Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos, e informou desconhecer a existência de controles específicos sobre os serviços prestados.

Ao afirmar que não haveria condições para que a LUMIS CONSULTORIA, na pessoa de Susan Carla Schmidt dos Santos, tivesse prestado os serviços que disse prestar, elencou a fiscalização, sinteticamente, as seguintes circunstâncias: (i) as atividades constantes do contrato social da LUMIS CONSULTORIA — prestação de serviços de assessoria empresarial nas áreas contábil, de planejamentos financeiros, administrativos e comerciais — estão muito distantes daquelas desempenhadas pela KOERICH, envolvendo a prestação de serviços técnicos e especializados de engenharia de telecomunicações, elétrica e civil, as quais teriam sido objeto de intermediação pela LUMIS CONSULTORIA; (ii) a falta de qualquer demonstração do conhecimento técnico da Sra. Susan Carla com relação à área de telecomunicações; (iii) o contrato apresentado, por ser simples cópia, não surtiria efeitos perante terceiros; (iv) a resistência em declinar os nomes das pessoas contatadas nas operadoras de telefonia, as quais poderiam confirmar a intermediação da Sra. Susan Carla; (v) o detalhamento do faturamento e dos negócios que teriam sido intermediados não foi apresentado por nenhuma das partes.

Afinal, concluiu a fiscalização que o verdadeiro vínculo existente entre a LUMIS CONSULTORIA e a KOERICH se dá na pessoa do Sr. Paulo Silveira dos Santos, que é quem efetivamente conhecia profundamente a área de telecomunicações.

Esta informação é corroborada pelas declarações dadas por Maria Márcia Costa Koerich, reduzidas a termo (fls. 2140-2141), em que esta informa que foi ele, Paulo Silveira dos Santos, quem liderou a recuperação econômica da empresa após esta ter sido afetada pelo processo de privatização no final dos anos 90.

E, de fato, tanto nos contratos celebrados, quanto nas mensagens eletrônicas trocadas e/ou nas correspondências encaminhadas pelas operadoras de telefonia à KOERICH, destaca-se a participação de Paulo Silveira dos Santos, seja no período em que este atuava como diretor, vice-presidente ou presidente da recorrente, evidenciando ser ele a pessoa que estava a frente de todas as negociações envolvendo as operadoras de telefonia. Confira-se os seguintes exemplos, extraídos dos documentos que se encontram nos autos:

- Ata da reunião de 23/05/2006, cujo objetivo é “Negociações do Processo de Compra DMS 0206/2006 – Área 2”, na qual um dos representantes da KOERICH é o Sr. Paulo Silveira dos Santos (fls. 3378);

- Correspondência da Brasil Telecom de 10/10/2007, referente à “Transição de Macro-áreas – Contrato Planta Externa”, endereçada ao Sr. Paulo Silveira dos Santos (fls. 3383);

- Mensagem eletrônica proveniente da Alcatel-Lucent Brasil S/A, referente a “Contrato de O&M da Planta Externa BrT nos estados PR e SC”, endereçada ao Sr. Paulo Silveira dos Santos (fls. 3385);

- Contratos celebrados com as operadoras de telefonia, assinados pelo Sr. Paulo Silveira dos Santos como representante da KOERICH: os contratos ao norte referidos

nos itens 'a', 'c', 'd', 'g', 'h', 'i', e 'k', os quais foram celebrados respectivamente em 26/07/2005, maio/2002, 2002, 17/06/2008, 29/09/2004, 21/08/2008, e 21/06/2007.

Verifica-se, portanto, que o Sr. Paulo Silveira dos Santos já firmava, em nome da KOERICH, contratos com a Brasil Telecom desde o ano de 2002 (contratos referidos nos itens 'c' e 'd' acima), o que bem demonstra que não havia qualquer necessidade de que a LUMIS CONSULTORIA tivesse que *“apresentar contatos, diretos e indiretos, com os potenciais contratantes dos serviços”* a partir de 2004 – recorde-se que, segundo a Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos, o primeiro contrato firmado em decorrência dos serviços prestados pela LUMIS CONSULTORIA teria sido em 2004, entre KOERICH e Brasil Telecom.

Ademais, ainda que se admitisse que um primeiro contato (em 2002 ou em ano anterior) somente tenha sido tornado possível por força e obra de alguma forma de intermediação conduzida pela Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos, não é crível que, uma vez estabelecido este contato entre as partes interessadas, ainda se visse a recorrente obrigada a recorrer aos serviços de intermediação da LUMIS CONSULTORIA para lograr sucesso em celebrar novos contratos com a mesma empresa muitos anos após aquela primeira negociação, continuando a pagar vultosas quantias à LUMIS CONSULTORIA por tal intermediação ainda em 2010.

Para arrematar, deve-se destacar a circunstância de que, mais do que apenas a *principal* cliente da LUMIS CONSULTORIA, conforme declarou a Sra. Susan Carla, na verdade a KOERICH é provavelmente a sua única cliente, conforme demonstra a numeração sequencial das notas fiscais emitidas. A fiscalização também já destacara que praticamente 100% da receita auferida pela LUMIS CONSULTORIA, de acordo com as informações constantes das DIPJ apresentadas, era decorrente das notas fiscais emitidas contra a recorrente, conforme se constata no quadro abaixo (fls. 2491 – o Auditor Fiscal informa que o ano de 2010 não foi inserido no quadro porque ainda não estava disponível a DIPJ):

Rubricas	2006	2007	2008	2009
Receita Bruta DIPJ	2.757.200,00	4.122.400,00	6.129.400,00	3.543.500,00
Total NF emitidas para KCH	2.744.000,00	4.108.000,00	6.127.000,00	3.543.500,00

Por todo o exposto, considero, assim como o fez a fiscalização, não ter sido comprovada a prestação dos serviços pela LUMIS CONSULTORIA. O que a recorrente entende ser *“fruto de delírios e de meras presunções infundadas dos agentes fiscais autuantes”* são os indícios graves e convergentes acima referidos.

As alegações recursais de que a Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos possuía *expertise* comprovada e contatos influentes na área de telecomunicações não se fez minimamente comprovada. A referência a uma declaração assinada por Marco Antônio Haro (fls. 3704, doc. 10 da impugnação), que se identifica como ex-empregado da TELESC e responsável por gerenciar a implantação legal do programa Comunitário de Telefonia – PCT no Estado de Santa Catarina, em nada corrobora as alegações recursais. O referido cidadão apenas informa ter *“conhecido profissionalmente a Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos, tendo mantido inúmeros contatos com a mesma, em virtude do seu interesse no setor de telecomunicações, mais precisamente na aquisição de ações das Empresas do Sistema Telebrás”* e que, *“em decorrência de tal fato, é do meu conhecimento que esta mantinha estreito relacionamento com outras áreas da empresa”*.

Nada obstante não tenha havido efetiva prestação de serviços, não há dúvidas de que os pagamentos ocorreram. Às fls. 2410-2413 relacionou a fiscalização os pagamentos efetuados, conforme registros constantes das contas passivas da recorrente para com a LUMIS, e, às fls. 2414-2417, os pagamentos que se efetivaram por meio da baixa de empréstimos que teriam sido tomados pela LUMIS junto à recorrente contra a emissão de notas fiscais de faturamento pelos serviços prestados.

Por caracterizar estes pagamentos como pagamentos sem causa, submeteu-os à tributação pelo imposto de renda na fonte, na forma do art. 674 do RIR/99.

A DRJ, conforme relatado, entendeu que a fiscalização enquadrrou incorretamente a glosa de despesas, utilizando-se de dispositivo legal inaplicável ao caso descrito, justamente um dos argumentos manejados pela recorrente na impugnação (fls. 3139-3140).

No caso, a fiscalização apontou o art. 302 do RIR/99 como o dispositivo legal infringido. Transcrevo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2496-2497):

“(…) não há prova da origem e da efetividade das operações ou transações que deram suporte a esses registros, conforme disposto no art. 302, inciso II do RIR/99 (Regulamento do imposto sobre a Renda – Decreto nº 3.000/99) – grifos não são do original:

‘Art.302. Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, art.47, § 5º):

I – no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II – no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§1º Incluem-se entre os pagamentos de que trata este artigo as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens ao exterior, equiparando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade (Lei nº 4.506, art.47, § 7º).

§2º ,,,'

A glosa dessas despesas tem como reflexo a incidência do IRPJ e da CSLL sobre esses valores, pois o lucro líquido é aumentado (retirou-se despesa) e, este (o lucro líquido) é o ponto de partida para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

Afora a *indefinição* (mencionada pela DRJ, mas considerada por ela irrelevante ao deslinde da questão) quanto a poder ser ou não considerada *parente* a esposa de Paulo Silveira dos Santos, entendeu a DRJ que, por ter sublinhado a expressão “*parente dos mesmos*”, a fiscalização deu a entender que a pessoa física beneficiária dos pagamentos seria a Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos. E que o art. 302 do RIR/99 trata exclusivamente de impugnação, pelo fisco, quanto a pagamentos feitos à *pessoa física* vinculada, sendo que, no caso, os pagamentos foram comprovadamente feitos a pessoa jurídica, logo, o enquadramento legal deveria ser outro.

Para a DRJ, somente se tivesse a fiscalização acusado a LUMIS CONSULTORIA ou a Sra. Susan Carla Schmidt dos Santos de fraude, ou de que os documentos emitidos pela pessoa jurídica seriam inidôneos, emitidos por pessoa jurídica considerada inapta, nos termos da lei, poderia ser aceita a glosa fiscal. Transcrevo do acórdão:

“(…) em nenhum momento esta empresa foi acusada (ou sua sócia) de que tais documentos estariam contaminados por algum vírus fraudulento e/ou que seriam documentos tidos como inidôneos e que, portanto, haveriam de ser considerados como ineficazes, para fins tributários.

(…) os documentos foram apresentados em nome da Lumis Consultoria e Assessoria Empresarial S/S Ltda, os quais não foram objeto de qualquer restrição por parte da autoridade autuante quanto à sua **idoneidade**, mas sim, para fins de comprovação (entenda dedutibilidade da despesa) dos serviços prestados.

(…)

As autoridade autuantes criaram um quadro indiciário (talvez para justificar a aplicação do art.302 do RIR/99) em cima de uma empresa regularmente constituída, com escrituração e emissão de documentos, sem que tenha havido qualquer óbice quanto à sua personalidade jurídica, ou seja, as autoridades autuantes não desqualificaram formalmente a empresa ou seus documentos para fins fiscais, que continuou tendo a sua existência normal.

Estamos diante, portanto, de um claro erro na aplicação da legislação tributária, que impede a apreciação da matéria por parte desta autoridade julgadora, a menos que a ela fosse permitida a **inovação** no enquadramento legal da autuação que, como sabido, não é possível em face da caracterização de cerceamento de direito de defesa.”

Ouso discordar do entendimento esposado pela DRJ. Se, por um lado, a fiscalização de fato utilizou-se de enquadramento legal que, pela literalidade de sua redação, refere-se apenas a pagamentos feitos a pessoas físicas, por outro sempre deixou claro que as operações em nenhum momento restaram comprovadas, tanto que também enquadraram as ocorrências como pagamentos sem causa.

O art. 674 do RIR/99, cuja base legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, trata especificamente dos “*pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa*”, para fins de incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte.

Contudo, os pagamentos sem causa, desde muito antes da Lei nº 8.981, de 1995, já eram considerados indedutíveis para fins do imposto de renda, consoante o art. 304 do RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da Lei nº 3.470, de 1958:

“*Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).*”

Ou seja, os pagamentos sem causa efetuados a terceiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, muito antes de serem objeto de tributação pelo imposto de renda na fonte, já eram considerados indedutíveis da base de cálculo do tributo.

Talvez a referência feita pela fiscalização ao art. 302 do RIR/99 tenha sido com a intenção de transferir o ônus da prova da comprovação dos serviços à pessoa jurídica, em razão da ligação existente entre a sócia administradora da LUMIS e o diretor da recorrente. Este, inclusive, foi um dos pontos arguidos na impugnação (de que a fiscalização teria promovido verdadeira inversão do ônus da prova), e também mencionado pela DRJ (que observou que a norma do art. 302 veicularia uma presunção legal).

No caso, não há qualquer necessidade de inversão de ônus de prova. O conjunto dos indícios reunidos pela fiscalização, aqui já exaustivamente analisados, constituem prova suficiente de que os serviços não foram prestados, e de que os respectivos pagamentos, portanto, correspondentes a pagamentos sem causa ou por operação não comprovada.

E há de se afastar qualquer hipótese de cerceamento do direito de defesa, conforme aventado pela DRJ, pois, a despeito de ter a recorrente por diversas vezes acusado o relato fiscal de confuso e impreciso, o fato é que ela compreendeu perfeitamente o cerne da acusação fiscal (de que a prestação de serviços pela LUMIS não foi comprovada, de que as correspondentes despesas não são dedutíveis do IRPJ e da CSLL, e de que os correspondentes pagamentos devem ser submetidos ao imposto de renda na fonte, por serem pagamentos sem causa) e defendeu-se de todas as exigências em questão.

Neste contexto, o equívoco no enquadramento legal não se afigura relevante.

Noutro giro, sequer considero que a norma do art. 302 deva ser interpretada de forma tão literal, conforme o fez a turma julgadora *a quo*, no sentido de que abrangeria somente os pagamentos feitos a pessoas físicas.

A estreita ligação existente entre a sócia administradora da suposta prestadora dos serviços glosados e o diretor da recorrente que estava à frente de todas as negociações é uma circunstância que sabidamente oferece facilidades para que, por meio da simples formalidade de emissão de documentos desprovidos de conteúdo real, sejam transferidos a pessoas ligadas vultosos valores, e que, por isto mesmo, deve atrair para a pessoa jurídica um maior ônus na comprovação da verdadeira efetividade dos serviços prestados. Entendo, portanto, que a norma em questão não exclui do seu âmbito de aplicação o caso em que os valores são transferidos a pessoas ligadas *por meio de pessoas jurídicas*, que é o que, afinal, restou demonstrado pelo fisco.

Tampouco há necessidade, conforme argumentou a recorrente (e endossou a DRJ) de que tivesse havido a declaração de ineficácia dos efeitos tributários dos documentos apresentados, nos termos da Portaria MF 187/93 (a DRJ cita o art. 82 da Lei nº 9.430/96).

Se, por um lado, o normativo e o dispositivo legal citados deixam claramente assente que, uma vez declarados tributariamente ineficazes os documentos emitidos por certa pessoa jurídica, as correspondentes despesas na pessoa jurídica tomadora podem ser glosadas pelo fisco, por outro lado, em nenhum momento vinculam a glosa de despesas apenas aos casos em que os documentos tenham sido previamente declarados tributariamente ineficazes.

A DRJ, conforme visto, cancelara a glosa das despesas, em face do erro no enquadramento legal, mas mantivera a autuação do IRRF por pagamento sem causa, e merece reparo, portanto, neste aspecto, para que seja mantida a glosa das despesas.

No tocante ao IRRF, não há reparos a fazer ao trabalho fiscal ou à decisão recorrida que manteve esta exigência, em razão de tudo o quanto já exposto.

É de se refutar o argumento de que não caberia a aplicação simultânea da exigência do IRRF à alíquota de 35% e da glosa das despesas relacionadas a esse pagamento.

Neste aspecto, esta Turma já tem-se posicionado contrariamente a essa alegação em outros casos.

Quando a indedutibilidade de uma despesa decorre tão somente da sua desnecessidade para a atividade da empresa, nos termos do artigo 299 do RIR/99, não se justifica, *a priori*, a tributação na fonte. Ou seja, uma despesa comprovadamente ocorrida, mas desnecessária à atividade da empresa, é apenas indedutível do lucro real, mas não dá ensejo, por si só, à tributação na fonte por pagamento sem causa.

Por outro lado, quando uma despesa é *não comprovada* (e conseqüentemente indedutível na apuração do lucro real), a tributação na fonte justifica-se pela subsunção deste fato à hipótese expressamente prevista no art. 61, § 1º, da Lei 8.981/1995. Somente não haveria de se cogitar de tributação na fonte se, além de não comprovada a despesa, também não houvesse a comprovação do *pagamento* (ou seja, no caso de notas emitidas graciosamente). Entretanto, comprovado o pagamento — e não comprovada a despesa — como é o caso dos autos, não há que se afastar a estrita aplicação da lei, que prevê a incidência na fonte.

Responsabilidade tributária

A fiscalização imputou responsabilidade solidária ao casal de acionistas Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, ao diretor superintendente Paulo Silveira dos Santos, e ao contador Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter.

Preliminarmente, de se registrar que o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) exige a identificação do sujeito passivo, conceito este que, nos termos do art. 121 do mesmo CTN, engloba tanto o contribuinte quanto o responsável. E os arts. 128 a 137 do CTN, por sua vez, elencam diversas hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária.

A mais abalizada doutrina, com espeque nos ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do próprio CTN, tem entendido que a responsabilidade tratada nestes artigos se caracteriza como “sujeição passiva indireta derivada ou por transferência”, ao passo que a responsabilidade tratada no art. 121 seria a “sujeição passiva direta ou originária.” Tem-se, portanto, que as diversas formas de “responsabilidade tributária” estão sempre situadas dentro do polo passivo da obrigação.

Por sua vez, o art. 124 do CTN dispõe que:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

O referido artigo declara peremptoriamente a possibilidade de multiplicidade de sujeitos passivos no lançamento tributário, sendo de se destacar que, nesta hipótese, alguns podem constar na condição de contribuintes, e outros na condição de responsáveis.

Ademais, na análise da legislação, não há qualquer espaço para se entender que uma pessoa física não poderia compor o pólo passivo de autuação fiscal efetuada contra uma pessoa jurídica por força do princípio da autonomia patrimonial. Não se encontra na lei tal determinação, e, ademais, isto não faria qualquer sentido, pois seria a negação do próprio instituto da responsabilidade.

O fisco fundamentou a responsabilidade tributária das pessoas antes citadas no artigo 135 do CTN, que possui a seguinte redação:

“Art. 135. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Na literalidade do referido dispositivo, poder-se-ia inferir que a responsabilidade nele tratada seria exclusivamente pessoal, recaindo o ônus tributário integral e unicamente sobre as pessoas nele arroladas, em substituição ao contribuinte original. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência vêm apresentando entendimentos diversos sobre a melhor interpretação do dispositivo, dividindo-se basicamente em três correntes de pensamento: os que entendem ser esta responsabilidade solidária, os que a entendem ser subsidiária, e os que a entendem ser exclusivamente pessoal.

Qualquer que seja a corrente a ser seguida, remanesce incólume a atribuição legal do fisco de apontar, já no curso do procedimento administrativo, os responsáveis pelo crédito tributário.

Registro, contudo, meu entendimento de que a responsabilidade prevista no referido artigo deva ser tratada como solidária. Neste sentido, também manifestou-se a PGFN, no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

“Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém,

não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.”

Na atribuição de responsabilidade tributária com base no artigo 135 do CTN, por outro lado, por certo não é qualquer infração à lei que ensejará a co-responsabilidade dos administradores, sendo necessário provar que estes agiram dolosamente, praticando ato ilícito com fraude ou excesso de poderes.

Neste sentido é também a jurisprudência do STJ:

“PROCESSUAL. CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NATUREZA SUBJETIVA.

É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.” (Resp 898168, Rel. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 05.03.08)

Aduz o recorrente Pedro Jonas Koerich que a sua responsabilização decorreu não apenas por ter exercido à época dos fatos o cargo de Diretor Presidente da KOERICH, mas, principalmente, por ser acionista da referida sociedade.

A Sra. Maria Márcia Costa Koerich, de forma análoga, aduz que a sua responsabilização decorreu exclusivamente por ser acionista da referida sociedade, uma vez que não exerceu qualquer função de gerência na sociedade.

Não é verdade. A acusação fiscal pautou-se na prática de atos ilícitos, consistentes na utilização das pessoas jurídicas JOMARKO e HIGH SECURITY “*para fazer introduzir na contabilidade da Autuada o registro de fatos fictícios, para que a repercussão matemática dessa falácia pudesse gerar redução no pagamento de tributos*” (fls. 2478).

A ilicitude dos atos praticados já foi exaustivamente abordada no presente voto, em que se discorreu sobre a multa qualificada pela caracterização de fraude, e o Sr. Pedro Jonas Koerich, na condição de Diretor Presidente da KOERICH, é claramente um dos responsáveis pela prática do ato ilícito.

Com relação à Sra. Maria Márcia Costa Koerich, nada obstante esta não exerça formalmente funções de administração na Autuada, restou bem configurada sua ativa participação na implementação da estratégia elaborada com a finalidade de evasão de tributos federais, conforme logo a seguir se discorrerá.

Além disto, a responsabilização do casal de acionistas também decorre dos fatos narrados no item 9 do Termo de Verificação Fiscal (Da destinação dada pelo contribuinte aos recursos economizados pelo não pagamento de IRPJ e CSLL), em que a fiscalização sustenta que eles infringiram o art. 187 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) e o Estatuto Social da Companhia Fiscalizada, ao distribuírem, a título de dividendos, parcelas que não foram apuradas no Resultado dos Exercícios Sociais desenvolvidos pela empresa.

Transcrevo trecho do relato fiscal:

“Conforme constou nas Atas da Assembléia Geral Extraordinária da Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A, realizadas em 22 de novembro e 27 de dezembro de 2010 – fls. 1797/1810, os acionistas representando a totalidade do capital social da companhia decidiram aprovar a distribuição de lucros nos montantes de R\$40.000.000,00 R\$35.000.000,00, respectivamente, provenientes do saldo da conta Reserva de Ágio integrante da Reserva de Capital, constante do Balanço Patrimonial do exercício findo em 31 de dezembro de 2009. Um pouco antes, em 25 de fevereiro de 2010, conforme Ata de Reunião da Diretoria, a totalidade dos Diretores - Pedro Jonas Koerich e Paulo Silveira dos Santos – deliberam e aprovam, por unanimidade, distribuir a título de dividendos, o montante de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) provenientes do saldo da conta de Reserva de Ágio, integrante da Reserva de Capital, constante do Balanço Patrimonial levantado em 31 de dezembro de 2009 – fls. 195.

Esses recursos foram todos destinados à Koemar Administração e Participações, que imediatamente providenciou Assembléias Gerais Extraordinárias para entregar os recursos recebidos da Fiscalizada aos únicos acionistas – Pedro Jones Koerich e Maria Márcia Costa Koerich – conforme documentos juntados às fls. 1811/1820.

O que isso significa? Oras, simplesmente significa a retirada da maior parte dos recursos economizados com o não pagamento dos tributos. Isso confirma e é mais uma prova de que todos os procedimentos engendrados para fazer surgir o chamado “Ágio sobre Investimento” na contabilidade do sujeito passivo, que depois foi amortizado, gerando despesas, tiveram o único propósito de reduzir o pagamento dos tributos, para que os recursos financeiros economizados fossem parar nas mãos dos sócios – Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich.”

De fato, a fraude praticada beneficiou a pessoa jurídica, na medida em que, com ela, deixou-se de pagar os devidos tributos, mas beneficiou também, e principalmente, o casal de acionistas, que receberam a título de dividendos isentos os valores diretamente subtraídos da tributação devida pela pessoa jurídica.

Consoante já restou assentado no presente voto, não somente a apuração do resultado fiscal, mas a própria apuração do lucro líquido contábil, que tem sua origem nas determinações contidas na Lei nº 6.404/76, foi afetada pela fraude praticada. Neste sentido é que se pode compreender a referência feita pela fiscalização ao art. 187 da referida lei, que trata da demonstração do resultado do exercício.

Os atos que evidenciam a participação da Sra. Maria Márcia Costa Koerich na implementação da estratégia destinada à evasão de tributos federais, em que pese não exercesse ela formalmente funções de administração na Autuada, foram sumariados no voto vencedor do acórdão recorrido (fls. 4231-4233), que peço vênias para transcrever:

“- em 28 de abril de 2003, Pedro Jonas e Maria Márcia Koerich constituíram a sociedade **Jomarko Administração e Participações S/A**, sob administração da diretoria formada pelos únicos acionistas Pedro Jonas e Maria Márcia, com capital social de apenas R\$ 20 mil. Inclusive, a Srª Maria Márcia atuou como secretária na Assembleia Geral de Constituição da sociedade;

- em 30 de abril de 2003, Pedro Jonas e Maria Márcia Koerich constituíram a sociedade **Koemar Administração e Participações S/A**, sob administração da diretoria formada pelos únicos acionistas Pedro Jonas e Maria Márcia. Novamente, a Srª Maria Márcia atuou como secretária na Assembleia Geral de Constituição da sociedade;

- em 30 de abril de 2003, Pedro Jonas Koerich cedeu cerca de 94% das ações da **Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A** (correspondendo a R\$ 4.732.224,00) à recém constituída **Koemar Administração e Participações S/A**. A partir desse momento, a Autuada **Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A** passou a ser controlada pela **Koemar Administração e Participações S/A**, esta última de propriedade e sob administração de Pedro Jonas e Maria Márcia;

- em 12 de julho de 2003, os acionistas da **Jomarko Administração e Participações S/A** realizaram assembleia geral na qual aprovaram um aumento de R\$ 84 milhões no capital da sociedade, que passou de R\$ 20 mil para R\$ 84.020.000,00, o que corresponde a um aumento de 420.000%. Na referida assembleia geral a Srª Maria Márcia Costa Koerich atuou como secretária e aprovou o aumento de capital como acionista da **Jomarko**;

- na mesma assembleia geral de acionistas da **Jomarko Administração e Participações S/A**, realizada em 12 de julho de 2003, foi admitida como acionista a sociedade **Koemar Administração e Participações S/A**. Para ingressar na **Jomarko**, a **Koemar** integralizou o aumento de capital de R\$ 84 milhões com sua participação na Autuada **Koerich Engenharia e Telecomunicações**. Neste momento as seguintes consequências são observadas:

- o controle da Autuada **Koerich Engenharia e Telecomunicações** passa para **Jomarko**, esta última sob administração da diretoria formada pelos únicos acionistas Pedro Jonas e Maria Márcia;

- a **Koemar** – administrada por diretoria formada por Pedro Jonas e Maria Márcia – passa a controlar a **Jomarko** e, indiretamente, a Autuada **Koerich Engenharia e Telecomunicações**;

- na contabilidade da **Jomarko** é registrada a rubrica **Ágio s/ Investimento Koerich**, no valor de R\$ 79.515.044,63;

- em 15 de agosto de 2003, a **Jomarko** é incorporada pela sua controlada, a Autuada **Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A**. Com isso, ao patrimônio da **Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A** é vertido o Ágio sobre Investimento na própria **Koerich** – um ágio sobre si mesma. Além disso, o controle da **Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A** volta para a **Koemar**;

- ato contínuo, a Autuada **Koerich Engenharia e Telecomunicações S/A** passa a amortizar o ágio sobre si mesma, reduzindo dessa forma a base de cálculo dos tributos federais incidentes sobre o lucro.”

Do exposto, fica claro que a estratégia de evasão dos tributos somente pode ser efetivada com a participação das empresas **KOEMAR** e **JOMARKO**, empresas nas quais a

Sra. Maria Márcia Costa Koerich atuou ativamente não apenas em sua constituição, mas também nelas ocupando o cargo de Diretora Administrativa.

De fato, não se deve entender a Sra. Maria Márcia Costa Koerich como simples sócia, sem qualquer ingerência ou poder sobre os desígnios da recorrente. A tanto basta referir a Ata da AGE de 22/11/2010 da KOERICH (fls. 1804/1810), na qual ela preside a Assembléia pela qual é decidido, unicamente pelo seu próprio voto — já que representa todos os demais sócios (KOEMAR, KOEPAR, e Pedro Jonas Koerich) — a aprovação da distribuição de dividendos no montante de R\$ 33.577.665,53, da conta “Reserva de Ágio” integrante do patrimônio líquido constante do balanço findo em 31/12/2009.

Em conclusão, com base no exposto, estando perfeitamente demonstrada a prática de atos ilícitos e com intuito doloso, e o interesse comum do casal de acionistas na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, mantenho a responsabilidade tributária solidária a eles imputada.

Com relação à responsabilização imputada ao Sr. Paulo Silveira dos Santos, contudo, entendo que esta não deva subsistir.

Não há dúvidas de que o Sr. Paulo Silveira dos Santos sempre exerceu cargos muito importantes na fiscalizada.

Neste sentido, a fiscalização registrou que ele, a partir de 18 de setembro de 2001, passou a ocupar o cargo de Diretor Superintendente, com poderes para, individualmente ou em conjunto com o Diretor Presidente (então Pedro Jonas Koerich) exercer os poderes gerais de administração e representar a companhia perante terceiros. Em 13 de setembro de 2007 passou a denominar-se Diretor Vice-Presidente, e teve seus poderes ampliados, para também representar a companhia nos atos de aquisição, alienação e constituição de ônus sobre os seus bens. E, por fim, a partir de 22 de dezembro de 2008, o Sr. Paulo Silveira passou a exercer o cargo de Diretor Presidente, passando o Sr. Pedro Jonas Koerich a exercer a vice-presidência.

Também restou assente no presente voto que o Sr. Paulo Silveira dos Santos sempre esteve à frente da condução dos negócios da recorrente, conforme declarou a própria sócia Maria Márcia Costa Koerich, e o confirmam os documentos já referidos no voto.

Entretanto, a condução a que se referia a Sra. Maria Márcia Costa Koerich é a dos efetivos negócios da recorrente, tais como a contratação com as operadoras de telefonia e a execução dos referidos contratos.

Por outro lado, nenhuma evidência há nos autos da participação do Sr. Paulo Silveira dos Santos nos atos que redundaram na geração do ágio fictício que veio a ser posteriormente deduzido pela recorrente. Dos atos relacionados pela fiscalização para demonstrar a atuação do Sr. Paulo Silveira dos Santos como administrador da recorrente (fls. 2480-2482), nenhum deles está ligado aos fatos ilícitos citados (ágio JOMARKO em 2003 e ágio HIGH SECURITY em 2008). O exercício da presidência da recorrente pelo Sr. Paulo, inclusive, é posterior a ambos os casos.

A fiscalização cita, por exemplo, a Ata de Reunião da Diretoria realizada em 28 de julho de 2009 (fls. 170), na qual o Sr. Paulo Silveira dos Santos, como presidente da reunião, deliberou “o registro na conta de resultados da companhia, no período de julho de

2009 a dezembro de 2009, da amortização – mensal de 1/60 avos – do ágio sobre Investimentos, constante da conta Ágio sobre Investimentos, integrante de Ativos Intangíveis”. Trata-se, contudo, de ato muito posterior aos eventos societários que redundaram na geração do ágio fictício, o qual, de qualquer sorte, já vinha há tempos sendo amortizado, antes mesmo da deliberação tomada na mencionada reunião.

Menciona também o fisco o fato de o Sr. Paulo Silveira dos Santos ter deliberado e aprovado, em 25 de fevereiro de 2010, a distribuição de R\$ 20.000.000,00, proveniente do saldo da conta de “Reserva de Ágio”, a título de dividendos. Aqui, novamente, trata-se de ato de gestão praticado em data muito posterior àqueles eventos. Ademais, os beneficiários dos dividendos distribuídos são os sócios, e não o Sr. Paulo.

Noutro giro, buscou a fiscalização demonstrar que o Sr. Paulo Silveira dos Santos teria-se beneficiado, em última análise, daqueles dividendos.

Neste sentido, demonstrou a fiscalização que o Sr. Paulo Silveira dos Santos foi o beneficiário de vultosas quantias transferidas, a título de doação, por Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, nos anos-calendário de 2007 a 2009. Os valores recebidos teriam por base os contratos juntados às fls. 2094-2138 e 2144-2179, obtidos em procedimento de diligência fiscal junto aos doadores.

Argumentou também o fisco que os valores e os períodos em que ocorreram às transferências dos recursos a Paulo Silveira dos Santos coincidiriam com os pagamentos de dividendos, feitos pela fiscalizada à KOEMAR.

Os valores das doações efetuadas a Paulo Silveira dos Santos, totalizados por ano, são os seguintes, conforme o quadro de fls. 2482:

Doadores	Valor doado (R\$)		
	2007	2008	2009
Pedro Jonas Koerich	2.790.000,00	1.200.000,00	1.285.000,00
Maria Márcia Costa Koerich	2.820.000,00	1.200.000,00	1.295.000,00

Já os valores dos dividendos distribuídos pela recorrente à KOEMAR em cada ano calendário, conforme o fisco, foram os seguintes:

AC	Total distribuído	Favorecido
2007	12.642.000,00	KOEMAR
2008	13.398.500,00	KOEMAR
2009	12.760.800,00	KOEMAR
2010	98.074.500,86	KOEMAR

Segundo o fisco, a KOERICH distribuiu os dividendos à KOEMAR, que por sua vez os distribuiu para Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich, os quais por sua vez fizeram as doações ao Sr. Paulo Silveira dos Santos.

Pois bem.

Ainda que os recursos afinal doados ao Sr. Paulo Silveira dos Santos possam de fato ter a sua origem remota na distribuição de dividendos pela KOERICH à KOEMAR,

faltou à fiscalização demonstrar de forma mais clara e convincente este fluxo, que não é perceptível com segurança apenas a partir dos dados acima referidos.

Ademais, continua a faltar a demonstração de que os benefícios financeiros recebidos pelo Sr. Paulo Silveira dos Santos, materializados nas doações em questão, estariam ligados aos fatos ilícitos relacionados ao ágio ficto. No campo das hipóteses, as doações poderiam ter também outros fundamentos, afora as razões arguidas pelos doadores para fazê-lo, podendo estar simplesmente ligados, por exemplo, a uma retribuição (remuneração) pela atuação do Sr. Paulo Silveira dos Santos à frente dos negócios da recorrente.

Por fim, as despesas não comprovadas com a prestação de serviços pela LUMIS CONSULTORIA, empresa ligada ao Sr. Paulo Silveira dos Santos, as quais poderiam, na visão deste relator, dar ensejo a eventual responsabilização do referido diretor, não só não foram apenadas com a multa qualificada (ou seja, não foi a infração considerada dolosa), como sequer foram elencadas pelo fisco como uma situação apta a configurar a sua responsabilidade. Simplesmente não há, portanto, que se avançar na matéria, uma vez que não é possível inovar, em sede de julgamento.

Em suma, são muito tênues as ligações, inferidas pelo fisco, do Sr. Paulo Silveira dos Santos com os ilícitos praticados, pelo que deve ser afastada a responsabilidade a ele atribuída pelos créditos tributários lançados.

Com relação à responsabilização imputada ao Sr. Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter, ocorre situação semelhante.

Também são muito tênues as ligações inferidas pelo fisco, não restando demonstrado, de forma segura, a sua participação na prática dos mencionados ilícitos, sendo de se observar que o Sr. Cristiano, na condição de Contador da recorrente, era mero funcionário, sem poder de gestão.

A fiscalização, mais uma vez, tentou demonstrar que também o Sr. Cristiano teria sido beneficiado pelo esquema de evasão de tributos, no caso, por meio das quantias a ele transferidas, a título de doação, pelo Sr. Paulo Silveira dos Santos.

E, no caso, apontou, como um dos motivos para responsabilizar o Sr. Cristiano, as despesas não comprovadas com a prestação de serviços pela NORTHSOLUTION.

Da mesma forma como ocorreu com o diretor superintendente, a ligação do contador com os atos ilícitos, por meio das doações recebidas, não é conclusiva.

Quanto às despesas, em que pese tenha a fiscalização feito prova da inexistência das despesas, não aplicou a multa qualificada à infração, ou seja, não a considerou dolosa, pelo que falta a esta infração capacidade para fundamentar qualquer forma de responsabilidade tributária.

Mais importante que tudo, porém, é o fato de que a fiscalização não apresentou nenhuma evidência de que o Sr. Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter tenha participado de quaisquer atos de gerência na empresa fiscalizada, o que, por si só, já é o bastante para afastar a sua responsabilidade.

Por fim, registro ainda que, na sessão de julgamento deste processo, no mês de fevereiro de 2014, tendo sido afastada, pela maioria de votos do colegiado, a multa qualificada aplicada às infrações de glosa de amortização do ágio, e restando assim descaracterizado, portanto, o intuito de fraude na prática dos atos que levaram à geração e amortização do ágio, em uma segunda votação no tocante à responsabilidade tributária de Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich — que tornou-se necessária ante o impasse na primeira coleta de votos — concluí que, nestas condições, alinhado ao raciocínio até aqui expandido, não subsistiria a responsabilidade imputada a estes sócios, tendo sido esta, afinal, a posição que se revelou majoritária.

Em conclusão, afasta-se, por este voto, a responsabilidade tributária de todas as pessoas físicas arroladas pela fiscalização.

Multa isolada sobre estimativas não recolhidas

Em decorrência das infrações lançadas, e já antes referidas, a fiscalização procedeu ao recálculo das estimativas de IRPJ e CSLL devidas, sempre respeitando, em cada mês, a forma de apuração adotada pela recorrente (que, no período fiscalizado, se deu sempre com base em balancete de suspensão ou redução), e, sobre as parcelas das estimativas acrescidas (diferença entre o recálculo e os valores recolhidos e/ou confessados em DCTF), lançou a multa isolada de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A defesa sustenta haver duplicidade de multas (bis in idem) com a aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício sobre os mesmos fatos, e, ademais, afirma que, com a apuração do tributo ao final do exercício, desaparece a base imponível da multa isolada, cabendo tão somente a multa de ofício.

A este respeito já firmei convicção em diversas outros precedentes. Não me seduzem nem sensibilizam as diversas teses que encontraram abrigo no seio do CARF, defendendo, por uma ou outra razão, a insubsistência parcial ou total das referidas multas, quando, na verdade, há expressa disposição legal prevendo a sua aplicação.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)"

Cedição que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irrevogável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (“...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”).

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas

não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro.

Tampouco se constata existir, no dispositivo legal que prevê a discutida penalidade, limitação temporal para o seu lançamento, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no decorrer do ano em curso. Pelo contrário, a expressa previsão legal de que o lançamento seja feito mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do período de apuração claramente sinaliza para o fato de que a multa isolada pode ser lançada *após* o encerramento do respectivo ano calendário.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, conforme restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, observo serem também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. A circunstância de isto eventualmente vir a ocorrer, de qualquer sorte, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que também tem sido frequentemente invocado para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a

exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, "será exigido do proprietário do produto encontrado na situação irregular descrita nos arts. 277 e 284, o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II).”

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a RS 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração (*bis in idem*) e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso.

Tampouco podem ser acatados em sede de julgamento administrativo, quando aventados, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta a outros princípios, como os da razoabilidade e proporcionalidade, pois cede que o julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal entendimento hoje encontra-se estampado tanto na Súmula CARF nº 2, quanto no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF, ambos de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado.

Com base no acima exposto, entendo legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio.

No caso concreto, em vista do cancelamento de uma das infrações lançadas, que havia sido promovido pela decisão recorrida, aquela autoridade determinara o recálculo das multas isoladas aplicadas. Tendo o presente voto proposto o restabelecimento daquela infração, restabelece-se também, em decorrência, as multas isoladas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, que haviam sido parcialmente exoneradas pela decisão recorrida.

Juros isolados sobre estimativas não recolhidas

A fiscalização lançou também juros isolados, calculados sobre os valores das estimativas mensais que deixaram ser pagas.

Tal exigência, contudo, não possui previsão legal, e a DRJ já se encarregou de exonerá-la.

De fato, os juros de mora incidiriam sobre os recolhimentos das estimativas, caso estas houvessem sido recolhidas espontaneamente pelo contribuinte, ainda dentro do próprio ano calendário, porém a destempo. Neste caso, se o contribuinte não fizesse o recolhimento acompanhado dos juros de mora, caberia o lançamento de ofício para a exigência dos juros de mora, de forma isolada.

Ocorre que, no caso concreto, justamente não houve o recolhimento das estimativas, e como, uma vez encerrado o ano-calendário, essas estimativas não mais podem ser exigidas, resta aplicável tão somente a expressa previsão legal para a exigência da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, a qual já foi analisada no tópico anterior. Entretanto, não há previsão na lei para a exigência de juros de mora isolados, para esta mesma infração.

A recorrente, aparentemente sem perceber ou ter compreendido o teor da decisão recorrida com relação a este tópico, pede a sua reforma, reprisando seus argumentos de defesa. Entretanto, conforme dito, a DRJ já afastou esta exigência, pelo que, com relação a este item, deve-se negar provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a infração relativa à glosa, para fins de IRPJ e CSLL, das despesas registradas para com a LUMIS CONSULTORIA, bem como as multas isoladas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, que haviam sido parcialmente exoneradas pela decisão recorrida, e, com relação ao recurso voluntário, dou parcial provimento, para afastar a responsabilidade tributária das pessoas físicas arroladas pela fiscalização.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro RICARDO MAROZZI GREGÓRIO

Sem embargo da brilhante fundamentação contida no voto do ilustre Relator, peço vênia para divergir de suas conclusões quanto à aplicação da multa qualificada e das multas isoladas sobre estimativas.

Quanto à multa qualificada, sua argumentação restou motivada pela caracterização da existência de atos praticados com simulação. Segundo seu entendimento, não se trata, no caso, de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de algum erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária. Engendrou-se reestruturações societárias fraudulentas, eivadas de simulação, apenas com a finalidade de registrar ativo e despesas inexistentes, a fim de reduzir sua carga tributária. Ademais, tal conduta já seria reiterada. Com isso, seria possível qualificar a multa aplicada devido ao enquadramento da situação na figura da fraude contida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Para discordar dessa última assertiva, é necessário inicialmente revelar como me situo nas discussões sobre o fenômeno dos planejamentos tributários.

É cediço que esta Casa, até praticamente a virada do século passado, manteve uma posição bastante firme no sentido de que se as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários. Somente em caso de simulação, o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Neste sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPJ – "TRADING COMPANY" – SIMULAÇÃO INEXISTENTE. A criação de empresa comercial exportadora, dada como boa pelas autoridades competentes, à luz do Decreto-lei nº 1.248/72, não pode, depois, ser considerada produto de simulação fraudenta, pelas autoridades tributárias, ao fundamento de que objetivava, simplesmente, evasão fiscal ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990*)

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento. (*Acórdão CSRF/01-01.756, de 17 de outubro de 1994*)

I.R.P.J. – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995*)

Marco Aurélio Greco, em sua obra de referência sobre o tema, denominou aquele período como a primeira fase do debate (liberdade, salvo simulação)². Haveria uma liberdade absoluta na qual o contribuinte, desde que antes da ocorrência do fato gerador, poderia agir como bem entendesse para dispor de seus negócios. A exceção ficaria por conta das situações em que se constatasse a prática de ilícitos maculados pela simulação.

Necessário anotar que o conceito de simulação que inspirou essa fase é aquele orientado pelo vício de vontade. Nesta visão, a simulação ocorre quando as partes em um negócio jurídico declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta). Ou, em outra hipótese, quando as partes declaram algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). A simulação teria a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

Esse modo de ver o fenômeno dos planejamentos tributários foi sustentado por uma doutrina ultraformalista que propugnava por ideias como a exigência da “tipicidade cerrada” nas regras formadoras das regras-matriz de incidência tributária e o direito constitucional de os contribuintes evitarem o pagamento dos tributos. Todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-lo. Seria constituído de negócios jurídicos indiretos, nos quais ocorre uma mera incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes³.

Nada obstante a influência que tais ideias exerciam sobre a aplicação do direito tributário brasileiro, a verdade é que o quadro era outro no plano internacional, tanto no âmbito do direito tributário quanto no do direito privado.

No contexto dos países da Europa Continental, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos, criavam-se normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, tais como: abuso de formas (Alemanha e Espanha), abuso de direito (França), fraude à lei (Holanda e Espanha) e ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Nos países anglo-saxões, por sua vez, onde a ideia da preponderância da substância sobre a forma é inerente aos seus sistemas jurídicos, o efeito de

² Cf. Marco Aurélio Greco, "Planejamento Tributário". São Paulo: Dialética, 2008, p. 126.

³ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal". In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, pp. 272 a 298.

economia tributária provocada pelo planejamento era suficiente para a requalificação jurídico-tributária das operações. Com isso, igualmente surgiam conceitos para fixar os contornos dos precedentes judiciais, tais como: *step transaction* (Reino Unido), *business purpose* (EUA) e *conduit companies* (EUA)⁴.

Com objetivos semelhantes, a própria organização supranacional europeia reforçava o trilho das cláusulas antiabusivas nas diretrizes tributárias emanadas pelo seu Conselho. Neste sentido, na diretiva sobre reorganizações societárias⁵, estipulou-se que os Estados-Membros podem se recusar a aplicar ou podem retirar, no todo, ou em parte, os benefícios contidos na diretiva se for evidente que a reorganização societária tiver como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou a elisão fiscais. Essa previsão de abuso pode ser presumida se a reorganização societária não for executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou a racionalização das atividades societárias. Outrossim, na diretiva matriz-filial sobre dividendos intersocietários⁶, estipulou-se que a diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar a evasão ou a elisão. Nesse mesmo tom, o Tribunal de Justiça da União Europeia começava a consolidar sua jurisprudência contrária aos planejamentos tributários abusivos⁷.

Além disso, era também marcante a preocupação com os abusos praticados por reorganizações societárias internacionais, as quais criavam empresas veículos que visavam ao aproveitamento de benefícios conferidos por acordos celebrados para evitar a tributação, prática que ficou conhecida como *treaty shopping*. Surgiam, então, as cláusulas de “limitação de benefícios” para restringi-los às empresas que comprovassem ter seu capital preponderantemente detido por residentes dos países signatários do acordo. Igualmente, o conceito de “beneficiário efetivo” (ou *beneficial ownership*), inicialmente concebido na lei inglesa antitruste, ganhou tamanha aprovação que passou a contar com a expressa previsão de sua inclusão nos textos dos artigos 10, 11 e 12 dos acordos celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE⁸.

Como se sabe, em 2001, sintonizada com a tendência internacional, a Lei Complementar nº 104 contemplou o nosso Ordenamento com a ideia das normas gerais antielisivas ao introduzir um § único no artigo 116 do CTN, *verbis*:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁴ Cf. Marco Aurélio Greco... , pp. 374 a 390.

⁵ Cf. artigo 11º, 1, "a" da Diretiva nº 90/434/CEE.

⁶ Cf. artigo 1º, 2, da Diretiva nº 90/435/CEE.

⁷ Cf. Caso C-28/95 ("Leur Bloem") e Caso C-264/96 ("Imperial Chemical Industries - ICI").

⁸ Cf. 1986 OECD Report: Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies.

Para tal desiderato, elegeu o legislador a figura da “desconsideração” dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da “dissimulação”. Ademais, condicionou tal providência à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A eleição dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da dissimulação remetia ao conceito da simulação relativa e, como já ressaltado, à noção preconcebida de que esses negócios jurídicos só poderiam ser desconsiderados caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes. Isso aliado ao fato de que os artigos 13 a 19 da superveniente Medida Provisória nº 66/2002 não foram convertidos em lei, os quais tinham a intenção de especificar os procedimentos para a desconsideração, levou a já referida doutrina ultraformalista a propugnar pela dispensabilidade e pela eficácia limitada da norma geral. Ou seja, malgrado todo o esforço legislativo, para os defensores da primeira fase do debate continuava-se no mesmo patamar de antes.

Em outro prisma, no âmbito do direito privado, a teoria das causas exercia sua influência na configuração dos requisitos de validade dos negócios jurídicos em países como a França, a Itália e a Espanha⁹. A causa ou propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. É que estas têm a ver com os motivos íntimos e pessoais que acionam cada sujeito de direito na realização do negócio, enquanto que a causa ou propósito é inerente à espécie do negócio jurídico tipificado no Ordenamento. Nesta linha de pensamento, Orlando Gomes, dentre os civilistas brasileiros o mais célebre defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, exemplificava que a prevenção de riscos é a causa inerente ao contrato de seguros¹⁰. Se numa situação específica ficar constatado que nunca houve risco a cobrir, a validade do contrato poderia ser questionada por lhe faltar o requisito da causa.

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico. Com essa perspectiva, surge a possibilidade de que as partes utilizem uma estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponda à causa típica do negócio posto em prática¹¹. É o que ocorre quando, por exemplo, mediante um contrato de compra e venda objetiva-se efetuar uma doação. Igualmente, quando por intermédio de um contrato social constitui-se uma sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, qual seja, em conformidade com os artigos 966 e 982 do Código Civil, o exercício de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesses casos, diz-se que há vício na causa do negócio jurídico. Aparece, então, o conceito de simulação orientado pelo vício da causa.

Para Orlando Gomes, na simulação com essa perspectiva, a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente¹². Aqui a causa real (ou dissimulada) prepondera sobre a causa negocial (ou simulada), mas não há falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico. Ocorre uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. O saudoso autor sustentava que a causa como requisito de validade dos negócios jurídicos era o instrumento de controle da

⁹ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 287; e Luís Eduardo Schoueri, "Direito Tributário". São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 161 a 163.

¹⁰ Cf. Orlando Gomes, "Introdução ao Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.

¹¹ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 284.

¹² Cf. Orlando Gomes ..., p. 440.

a ação do Fisco, para o status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico”, no Código de 2002, o qual enseja a nulidade e sua indubitável inoponibilidade ao Fisco, maior razão emergiu para a consolidação dessa construção jurisprudencial.

Nada obstante a eficácia do reconfigurado conceito de simulação para o tratamento das situações concretas concernentes aos planejamentos tributários, a doutrina recorre a outros conceitos que poderiam também ser utilizados para o enfrentamento do tema. Neste sentido, fala-se na fraude à lei (*frau legis*) e no abuso de direito.

A fraude à lei, a meu ver, pode também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto¹⁶. Sobretudo, quando se percebe que ela desfruta do mesmo status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico” no novo Código Civil (artigo 166, VI). Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos¹⁷. Entretanto, este não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

De volta à questão principal, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹⁸, *verbis*:

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)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

¹⁶ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001, pp. 101 a 123; e "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002, pp. 75 a 85.

¹⁷ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, "Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade". São Paulo: Quartier Latin, p. 225.

¹⁸ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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."

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

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

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

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

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

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco¹⁹:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a

ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso²⁰.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista²¹.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

No presente caso, o ilustre Relator sustenta a qualificação da multa com base na constatação de que a recorrente, de forma reiterada, engendrou reestruturações societárias fraudulentas, eivadas de simulação. Mas, não aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação.

²⁰ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 258.

²¹ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 259.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação dessa conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. A meu ver a simulação está maculada pelo vício de causa. Como o próprio Relator apontou em seu voto, as empresas JOMARKO e HIGH SECURITY não foram criadas para o exercício de uma atividade econômica organizada. Essa é a causa imanente às sociedades empresárias. Seu propósito foi outro. Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua constituição. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Consequentemente, é de se afastar a qualificação da multa aplicada.

Quanto às multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*²²:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

²² Redação Original:

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

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. *“É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).*

2. *A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

3. *Recurso especial improvido.”*

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada

obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente

paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração

definitiva. 200-2 de 24/08/2001

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações,

também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas calculadas com a exclusão das despesas glosadas nos balancetes mensais. Essas mesmas despesas impactaram a apuração feita pela fiscalização do tributo devido no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Assim, concluo que as multas isoladas devem ser canceladas.

Por tais razões, oriento meu voto no sentido de divergir do ilustre Relator apenas para afastar a aplicação da multa qualificada e das multas isoladas sobre as estimativas.

Documento assinado digitalmente.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO – Redator designado