



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721150/2011-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.630 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2022
Recorrente KOERICH ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCESSO DE PODER. ATO ILÍCITO. SOLIDARIEDADE.

São solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder 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 atribuída a pessoa cuja participação nos atos ilícitos não restou comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar as imputações de responsabilidade de Paulo Silveira dos Santos e Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter. As demais questões carreadas no processo já foram resolvidas por meio dos acórdãos precedentes a este. Os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz acompanharam o voto do relator pelas suas conclusões.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

KOERICH ENGENHARIA E TELECOMUNICAÇÕES S/A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 07-27.416 (fls. 4014), pela DRJ Florianópolis, o qual foi aperfeiçoado pelo Acórdão nº 07-28.382 (fls. 4130),

interpôs recurso voluntário (fls. 4313) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com o objetivo de obter a reforma daquela decisão. Da mesma forma, apresentaram recursos voluntários os responsáveis tributários: MARIA MÁRCIA COSTA KOERICH (fls. 4508), PEDRO JONAS KOERICH (fls. 4706), PAULO SILVEIRA DOS SANTOS (fls. 4896) e CRISTIANO JORGE GUARACI PAES GRUETER (fls. 5084).

Em apertada síntese, o contribuinte está sendo acusado de ter praticado as seguintes infrações tributárias: (i) deduzir indevidamente despesas com ágio inexistente (ágio interno), para o que se exigiu multa de ofício qualificada; (ii) deduzir indevidamente custos/despesas não comprovadas, não necessárias ou não dedutíveis, para o que se exigiu multa de ofício ordinária; (iii) deixar de recolher estimativas mensais, pelo que foram exigidos juros de mora isolados e multas isoladas; (iv) realizar ajuste indevido no RTT (referente à amortização de ágio não deduzida como despesa); (v) realizar pagamentos de CSLL sem recolher os juros moratórios devidos e (vi) realizar pagamentos sem a existência de correspondente operação econômica. A fiscalização apontou como responsáveis tributários os sócios da empresa autuada (Pedro Jonas Koerich e Maria Márcia Costa Koerich), o diretor superintendente da empresa (Paulo Silveira dos Santos) e o seu contador (Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter).

Ainda em breve síntese, a autoridade julgadora de primeira instância exonerou parte da exigência tributária e exonerou a responsabilidade tributária atribuída a Maria Márcia Costa Koerich e a Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter. Essa decisão foi objeto de recurso de ofício e de recursos voluntários por parte de todos os interessados.

Os referidos recursos voluntários e o recurso de ofício já foram apreciados no âmbito da Primeira Câmara de Julgamento deste CARF, conforme o Acórdão n.º 1102-001.016 (fls. 5306), de maneira que adoto o relatório daquela peça para melhor descrever o objeto da presente lide:

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 de DRJ/Florianópolis-SC, assim ementado, verbis:

[...]

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 contabilizada 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 apenadas com a multa de 75%.

Pelos fundamentos discorridos 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

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 atinentes 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;

111.2) 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 guerreados nunca poderiam ser lavrados pela DEFIS na cidade de São Paulo, devendo ser tal lançamento declarado nulo de imediato;

111.3) 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 exiguidade 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 n.º 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 á 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 perfez 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.l.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 desprovemento 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 - 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 relatoriadas;

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 - 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 atuante 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 - 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 atuante, 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 (n.º 07-28.382) à recorrente, e o primeiro acórdão (n.º 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 NORTHSOLUTION; (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.

O resultado do julgamento do recurso de ofício foi no sentido de dar parcial provimento para restabelecer a exigência relativa à glosa das despesas associadas à empresa LUMIS CONSULTORIA. O resultado do julgamento do recurso voluntário do contribuinte também foi no sentido de dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e para exonerar as multas isoladas sobre estimativas não pagas. O resultado do julgamento dos recursos voluntários dos responsáveis tributários foi no sentido de afastar a responsabilidade imputada a todos os autores. Essas decisões deram ensejo a recursos especiais do contribuinte e da Fazenda Nacional.

A Corte Especial do CARF apreciou os recursos apresentados a ela e decidiu, conforme o Acórdão nº 9101-003.584 (fls. 6427), por dar parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional para retomar a exigência da multa de ofício na modalidade qualificada, para retomar a exigência das multas isoladas referentes ao período posterior a 2007 e para fazer retornar os autos ao presente colegiado, de forma que seja apreciado o mérito das imputações de

responsabilidade tributária, considerando que a multa de ofício permaneceu qualificada. A Câmara Superior também decidiu negar provimento ao recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

Conforme já foi relatado, o recurso de ofício e os recursos voluntários foram conhecidos e julgados por meio do Acórdão nº 1102-001.016 (fls. 5306), supracitado, cabendo a este colegiado, no presente momento, apenas a apreciação dos vínculos de responsabilidade tributária, em atenção ao também supracitado Acórdão nº 9101-003.584 (fls. 6427), da 1ª Turma da CSRF, que reformou o primeiro.

A decisão reformada, ao analisar o mérito dos vínculos de responsabilidade, entendeu que deveriam ser mantidas as imputações de responsabilidade de Pedro Jonas Koerich e de Maria Márcia Costa Koerich, mas deveriam ser exoneradas as imputações de responsabilidade de Paulo Silveira dos Santos e Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter. Todavia, a decisão final foi no sentido de afastar todos os vínculos de responsabilidade tributária, como consequência do afastamento da qualificação da multa de ofício, conforme o seguinte excerto (fls. 5365):

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 n.º 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 vênha 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.

Como se pode ver, o fundamento dessa decisão está na constatação de uma questão então considerada prejudicial à análise da materialidade do vínculo tributário atribuído aos responsáveis tributários, qual seja, a inexistência de dolo na conduta do contribuinte. Todavia, a decisão *ad quem* reformou a decisão que afastou a qualificação da multa de ofício, reconhecendo o dolo do contribuinte. Com isso, restou necessária a análise antes superada, pelo que o processo voltou a esta corte, conforme o seguinte excerto (fls. 6444):

O que realmente ocorreu é que o exame da responsabilidade tributária acabou ficando prejudicado na segunda instância administrativa, em razão do afastamento da qualificadora naquela fase processual.

Como estamos restabelecendo a multa qualificada neste julgamento (conforme o tópico seguinte), a decisão mais adequada, a meu ver, é devolver o processo à Turma Ordinária do CARF, para que ela retome o exame das questões relativas à responsabilidade tributária.

[...]

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para fins de restabelecer a multa qualificada, determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem, para análise da responsabilidade tributária. Voto ainda no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da contribuinte, no que toca à divergência identificada sob o título "Fundamento Legal Diverso da Autuação".

Uma vez que foi afastado o óbice para a imputação das responsabilidades tributárias, conforme a fundamentação acima transcrita, aquela análise de mérito torna-se cabível. Entendo que aquela fundamentação, acima transcrita, é adequada e suficiente para o deslinde do processo, de forma que a adoto como fundamento para decidir, adotando também as mesmas conclusões, ressalvando apenas que, na minha concepção, nem mesmo o dolo seria necessário para a aplicação do artigo 135 do CTN, bastando apenas a ocorrência de infração tributária, a qual tem natureza objetiva, desde que associada a ato de administração do imputado.

Diante das razões acima expostas, voto por ratificar as imputações de responsabilidade tributária solidária de Pedro Jonas Koerich e de Maria Márcia Costa Koerich e por exonerar as imputações de responsabilidade de Paulo Silveira dos Santos e Cristiano Jorge Guaraci Paes Grueter. As demais questões carreadas no processo já foram resolvidas por meio dos acórdãos supracitados.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

