



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720033/2018-91
ACÓRDÃO	1101-001.693 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE MANTÉM RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. TRANSAÇÃO INDIVIDUAL CELEBRADA PELO CONTRIBUINTE JUNTO À RECEITA FEDERAL DO BRASIL E PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. INTERESSE RECURSAL. EXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS E DE OFÍCIO EXCLUSIVAMENTE COM RELAÇÃO À MATÉRIA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DESISTÊNCIA APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE.

A transação individual celebrada nos termos da Lei 13.988/2020 implica em “confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação” (art. 3º, § 1º, da Lei 13.988/2020), bem como em desistência das “impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos” (art. 3º, IV). Além disso, sua formalização “constitui ato inequívoco de reconhecimento, pelas DEVEDORAS, da dívida transacionada” e “a dívida transacionada somente será extinta quando integralmente cumpridos os requisitos previstos no momento de celebração da Transação”, como reflexo direto do artigo 3º, § 2º e § 3º, da Lei 13.988/2020, ao dispor que quando a transação envolver parcelamento, aplica-se o disposto no art. 151 do CTN (suspensão da exigibilidade).

Noticiado nos autos que a contribuinte e uma das responsáveis solidárias figuraram como Devedoras no acordo de transação celebrado, bem como expressamente compareceram aos autos para informar a desistência dos seus recursos, inviável o conhecimento de seus recursos voluntários. O

reconhecimento da dívida transacionada igualmente impede a discussão de mérito por parte dos responsáveis solidários.

Havendo, por outro lado, atribuição de responsabilidade solidária, a qual foi objeto de apreciação na primeira instância, persiste o interesse recursal dos responsáveis, a viabilizar a apreciação de seus recursos voluntários, assim como a apreciação do recurso de ofício no que diz respeito à matéria da responsabilidade afastada pela DRJ.

O interesse recursal define-se pelo binômio utilidade-necessidade da prestação buscada pelo recorrente a ser fornecida pelo órgão julgador. *“O interesse de recorrer foca-se no binômio utilidade e necessidade, de modo que a interposição de recurso lhe proporcione alcançar situação mais favorável do que a proferida pela decisão impugnada.”* (AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.091.524/MT, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Seção, julgado em 17/12/2024, DJEN de 20/12/2024.)

Tendo sido celebrada transação pelo contribuinte, prevendo-se a quitação parcelada, persiste o interesse recursal dos responsáveis solidários na apreciação da matéria atinente à imputação de responsabilidade, uma vez que o afastamento da responsabilidade na esfera administrativa pode lhes trazer segurança jurídica e evitar os efeitos do risco de eventual rescisão da transação. Ademais, à luz da aplicação subsidiária do CPC como referência interpretativa, o interesse da parte pode restringir-se à declaração da “existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica”.

Trata-se, na verdade, de conclusão a que se chegaria pela simples interpretação *a contrario sensu* da Súmula Vinculante 172 deste CARF (*“A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”*).

Se o contribuinte, devedor principal, não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros, tampouco pode renunciar a esse interesse recursal dos responsáveis solidários.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. ARTIGO 124, I, DO CTN. ARTIGO 135 DO CTN. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA NO LANÇAMENTO.

Qualquer que seja a base legal da imputação de responsabilidade, seja o artigo 124 ou 135 do CTN, é inafastável o dever de fundamentação

específica. Há um ônus argumentativo, de efetiva motivação do ato administrativo, a ser vencido pela autuação. Não basta a mera indicação dos dispositivos, nem a menção genérica aos mesmos fatos imputados ao contribuinte principal. É necessário indicar com precisão em que medida o responsável solidário tem “interesse comum no fato gerador” ou praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR QUE NÃO CORRESPONDE AO INTERESSE SOCIAL, MORAL OU ECONÔMICO.

Não é o mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, mas o interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, inclusive à luz da jurisprudência deste Conselho (Acórdão 9101-006.631, de julho de 2023).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, II E III DO CTN.

A atribuição de responsabilidade solidária com base no artigo 135 depende da evidenciação dos elementos fáticos de modo a comprovar a prática de “ato com excesso de poderes, infração do contrato social ou de lei”. Há a exigência de elemento doloso que deve ser provado pela fiscalização, que não corresponde ao mero inadimplemento do tributo.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E DA DIRETORIA. ATOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI. AUSÊNCIA DE NEXO DE CAUSALIDADE. AFASTAMENTO.

Em regra, membros de Conselho de Administração de sociedades anônimas não tem poder de execução de atos de gestão e tampouco de representação da companhia, à luz do artigo 138 e 142 da Lei das S.A. Cabe à fiscalização demonstrar quais atos dos membros do Conselhos de Administração e da Diretoria foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, para que a responsabilidade seja imputada nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, em: i) conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários somente em relação às alegações referentes à responsabilidade tributária; não conhecer de quaisquer alegações, em preliminar ou mérito do recurso, referentes ao crédito tributário, haja vista que Gol Linhas Aéreas S.A. (CNPJ 07.575.651/0001-59) e Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A. (CNPJ 06.164.253/0001-87) celebraram acordo de transação individual com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei 13.988/2020; ii) dar provimento aos recursos voluntários de Constantino de Oliveira Jr, Henrique Constantino, Joaquim Constantino Neto, Ricardo Constantino, General Atlantic Representações Ltda e General Atlantic Service Company, LLC., para afastar a responsabilidade solidária a eles imputada; iii) conhecer parcialmente do recurso de ofício, exceto em relação à matéria relativa à responsabilidade solidária da Smiles Fidelidade, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 26 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra acórdão da 9ª Turma da DRJ/REC (e-fls. 12612-12649) que julgou procedentes em parte impugnações apresentadas contra

autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 2-58) cujo objeto são as seguintes infrações, relativamente aos anos-calendário 2013 a 2015:

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE

INFRAÇÃO: ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Ganho de capital auferido na alienação de fração de participação detida na SMILES S.A., indevidamente excluído do lucro líquido do período na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que integra o presente Auto de Infração.

O montante do ganho omitido encontra-se demonstrado na Subseção “IX.1 DO MONTANTE DO GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE FRAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NA SMILES E DO DEVIDO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO”, do referido TERMO.

SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme Subseção IX.3 DA COMPENSAÇÃO DE SALDOS INEXISTENTES DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE NEGATIVA DA CSLL AO LONGO DO PERÍODO FISCALIZADO do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que integra o presente Auto de Infração.

Os principais fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 59-159) são os seguintes:

Constatou-se a ocorrência de planejamento tributário abusivo que buscou disfarçar ganho de capital de R\$ 612.371.472,94 auferido pela fiscalizada em 2013 na alienação de fração de participação detida na controlada SMILES S.A., no intuito de evitar sua tributação.

O cômputo de ofício do ganho omitido teve reflexo, primeiramente, na apuração anual de 2013. Refletiu, também, nos saldos de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa da CSLL disponíveis para compensação ao término desse ano, revelando compensações indevidas decorrentes de saldos insuficientes em 2014 e em 2015. O conjunto desses fatores teve reflexos, finalmente, nas antecipações mensais de 2013, 2014 e 2015.

(...)

II. INTRODUÇÃO: DA MANEIRA DISFARÇADA COMO A GLAI PROCEDEU À ALIENAÇÃO DE PARTE DO PROGRAMA SMILES

(...)

11. A saída escolhida consistiu na alienação de parte de uma mui rentável operação que se desenvolvia dentro da própria VRG: o programa de relacionamento “Smiles” (“Programa”).

12. Para tanto, colocou-se em prática uma alternativa peculiar, planejada e executada de modo a disfarçar o ganho de capital auferido e evitar sua tributação.

13. Como primeiro passo, em dezembro de 2012 o Programa foi segregado numa pessoa jurídica própria, para a qual foram transferidos, por meio de cessões não onerosas, todos os intangíveis que o compunham – marca, contratos de parceria, contratos de exclusividade etc⁴. Disso resultou a SMILES S.A., uma pessoa jurídica que, a despeito de ser a titular de um valiosíssimo conjunto de intangíveis, foi mantida com Capital Social de R\$ 100,00, representado por 70.000.000 de ações, todas pertencentes direta ou indiretamente à GLAI⁵;

14. A partir de 1º de janeiro de 2013, com um caixa de apenas R\$ 100,00, correspondente ao seu Capital Social de então, mas já titular dos direitos sobre o Programa, a SMILES passou a operá-lo. Nessas condições, em apenas 3 meses suas disponibilidades já haviam atingido a cifra de R\$ 73.515.051,95. Acumulavam-se, então, lucros de R\$ 29.828.767,80. Tudo isso sem que a SMILES recorresse a qualquer empréstimo ou outra forma de captação de recursos⁶.

15. Novo e decisivo passo para alienação de parte do Programa foi dado em abril de 2013. Consistiu na abertura do capital da SMILES via Oferta Pública de Ações (“Oferta” ou “IPO”). Na ocasião, a SMILES emitiu 52.173.912 novas ações, adquiridas por terceiros (“Novos Acionistas”) a R\$ 21,70 cada. **Com isso, o Grupo Gol capitalizou-se em cerca de R\$ 1,1 bilhão; em contrapartida, a GLAI passou a deter apenas 57,3% do negócio em que se constituía o Programa (70.000.000 de um total de 122.173.912 de ações):**

16. O valor total da Oferta foi integralmente imputado ao Capital Social da SMILES. Como resultado, este foi elevado de R\$ 100,00 para R\$ 1.132.173.990,40 (doc. 814):

(...)

17. Ocorre que os recursos assim captados⁷ não objetivavam atender a necessidades da SMILES, mas sim a necessidades da VRG. Com efeito, a SMILES não necessitava desses recursos⁸.

Assim sendo, somados a outros R\$ 400 milhões originados em outros contratos celebrados pela SMILES nos primeiros dias de abril de 2013, tais recursos foram imediatamente repassados à VRG a título de compra antecipada de passagens aéreas⁹. O negócio chegou, assim, à casa de R\$ 1,5 bilhão, um volume de compras suficiente para suprir as necessidades da SMILES por vários anos¹⁰.

(...)

19. Por meio do IPO, a GLAI alienou parte da SMILES. No Formulário de Referência de 2014, a GLAI reconhece esse fato (doc. 856):

(...)

20. Alienando fração da participação que detinha na SMILES, a GLAI obteve os recursos necessários para capitalizar a VRG. Entretanto, o ganho de capital auferido não foi oferecido à tributação.

21. Apenas 11 meses após a vultosa captação de R\$ 1,1 bilhão, os Administradores da SMILES formalizaram proposta de redução de seu Capital Social, “considerado excessivo” (“Proposta” -doc. 832, 833). Conforme a Proposta, R\$ 1 bilhão (um bilhão de reais) seriam restituídos aos acionistas “na proporção de suas participações no capital social da Companhia, o montante de R\$ 8,1850534507 para cada ação ordinária” e “sem redução do número de ações, mantendo-se inalterado o percentual de participação dos acionistas no capital social da Companhia”¹¹.

(...)

23. Na redução do Capital Social da SMILES, os Novos Acionistas receberam de volta parte dos recursos que haviam aportado na empresa meses antes. Também a GLAI recebeu “de volta” parte dos recursos que ... os Novos Acionistas haviam aportado. E como a redução do Capital Social se fez “sem redução do número de ações, mantendo-se inalterado o percentual de participação dos acionistas no capital social da Companhia”, não afetou sua participação na SMILES.

24. Em razão da redução do Capital Social da SMILES, GLAI recebeu, em 15/07/2014, um total de R\$ 543.855.551,73 (doc. 102EA, 822). Ato contínuo, esse montante foi quase que integralmente transferido para a VRG: no dia seguinte, ou seja, em 16/07/2014, a GLAI remeteu à VRG R\$ 541.000.000,00 em AFAC (doc. 822).

(...)

26. O planejamento abusivo de que trata a presente autuação não foi obra solitária da GLAI.

27. Como resultado de um processo de negociações¹⁴, em 05/04/2013 a GLAI e a General Atlantic celebraram um Acordo de Investimento (“Acordo de Investimento” ou “Compromisso de Investimento” - doc. 102A) pelo qual a General Atlantic comprometia-se a realizar investimento de R\$ 400 milhões na SMILES “no âmbito da Oferta”, ou seja, pela subscrição de parte das ações oferecidas no IPO¹⁵. Trata-se de documento central na análise das operações detalhadas neste TERMO.

(...)

31. Assim, o aumento e a subsequente redução do Capital Social da SMILES foram concebidos em conjunto, como etapas de um mesmo planejamento abusivo que se materializou no Acordo de Investimento celebrado entre a GLAI e a General

Atlantic em 05/04/2013. Por meio desse planejamento abusivo, a GLAI buscou disfarçar o ganho de capital auferido na alienação de parte do Programa Smiles.

(...)

III. DA TRANSFERÊNCIA DO PROGRAMA, DO IPO E DA ESTRUTURA PREVIAMENTE IMPOSTA AO CAPITAL SOCIAL DA SMILES

IV. DOS CONTRATOS DE COMPRA E VENDA ANTECIPADA DE PASSAGENS AÉREAS

(...)

V. DAS RAZÕES ALEGADAS PARA O IPO E DE SUAS INCONSISTÊNCIAS

(...)

VI. DAS VERDADEIRAS RAZÕES QUE LEVARAM AO IPO

(...)

VII. DA REDUÇÃO DO CAPITAL DA SMILES

143. A GLAI tinha plena ciência de que, para assumir o Programa a partir de janeiro de 2013, a SMILES não necessitava de capital novo. Portanto, não há surpresa em que se diga, ainda que apenas 11 meses após o IPO, que “o capital social atual é excessivo para o normal desenvolvimento dos negócios da Companhia e para a consecução de seus objetivos sociais”. Com efeito, ao assim afirmar, a Proposta não fez mais que declarar o que o Grupo Gol sempre soube: que o aumento do Capital Social promovido pelo IPO era desnecessário para a SMILES. A justificativa apresentada na Proposta constitui verdadeira confissão.

(...)

VIII. DO PLANEJAMENTO ABUSIVO CONSOLIDADO NO ACORDO DE INVESTIMENTO

154. No dia 05/04/2013, a GLAI e a General Atlantic celebraram o Acordo de Investimento (ou “Compromisso de Investimento”). Nessa ocasião, encontrava-se em análise, pela CVM, pedido de registro de companhia aberta e de realização de oferta pública inicial de distribuição das ações de sua emissão (“Oferta” ou “IPO”)²⁷ apresentado pela SMILES (doc. 014C, 876).

(...)

156. Portanto, pelo Compromisso de Investimento a General Atlantic comprometia-se a realizar “por meio, direta ou indiretamente, de Fundos de Investimento em Participações” e observadas determinadas condições, investimento de R\$ 400 milhões na SMILES “no âmbito da Oferta”(“Investimento”).

(...)

163. As condições acordadas entre a GLAI e a General Atlantic para a realização do Investimento encontram-se especificadas no corpo do próprio Acordo. Algumas delas implicaram na ulterior celebração de instrumentos complementares, a

exemplo do Acordo de Acionistas da SMILES (“Acordo de Acionistas” - doc. 002E). Entretanto, tais instrumentos não fizeram mais que implementar o que já se encontrava previsto no Acordo de Investimento.

164. A análise do Acordo de Investimento releva que nele se consolidou um planejamento tributário abusivo com múltiplos objetivos.

165. O primeiro deles consistiu em disfarçar o ganho de capital auferido pela GLAI na alienação de parte do Programa, visando evitar sua tributação. Como demonstra a Subseção VIII.2, o pagamento pela fração alienada pela GLAI no IPO ocorreu através do Capital Social da SMILES.

Tendo em vista certas questões que tal interpretação poderia suscitar, a Subseção VIII.3 apresenta um estudo acerca dos limites do processo de registro de oferta pública de ações perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

(...)

167. Um segundo objetivo do planejamento abusivo em estudo transparece de forma apenas insinuada no Acordo de Investimento. Ali se diz que “O Investidor confirma que realizará o seu investimento por meio, direta ou indiretamente, de Fundos de Investimento em Participações” (doc. 102A).

168. Com efeito, para realizar o Investimento, a General Atlantic montou uma estrutura que incluiu não apenas “Fundos de Investimento em Participações”, conforme mencionado no parágrafo introdutório do Acordo; incluiu, também, a utilização de uma empresa veículo, a G.A. SMILES PARTICIPACOES S.A. (“GA SMILES”), cujo único propósito foi o de fazer parecer com que se atendia ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, supostamente autorizando a SMILES a beneficiar-se das despesas de amortização do ágio pago pela General Atlantic na integralização das ações que subscreveu no IPO.

(...)

VIII.1 DO ACORDO DE ACIONISTAS E DOS FATOS QUE REVELA

(...)

189. Com efeito, ao segregar o programa de relacionamento numa empresa própria, destacada da VRG, o Grupo Gol passaria a ter um problema: de um lado ficou a SMILES, uma empresa que continuamente gerava caixa em volume muito superior às suas necessidades; de outro, agora sem o Programa em seu próprio patrimônio, a VRG, uma empresa do ramo de transporte aéreo, sempre carente de recursos para fazer frente a custos com combustíveis, arrendamento e manutenção de aeronaves, despesas aeroportuárias, pessoal etc.

190. Nessa configuração, a solução natural para a GLAI seria fazer a SMILES realizar, periodicamente, compras antecipadas de passagens aéreas da VRG, promovendo, por tal via, contínuas transferências de caixa para esta.

(...)

198. Entretanto, é interessante observar, também, que caso fosse considerado exclusivamente o ponto de vista do Grupo Gol na ocasião, a redução do Capital Social da SMILES compreenderia medida aparentemente irracional. Afinal, sendo a VRG parte do Grupo, e estando ela tão necessitada de capital, como seria possível atribuir razoabilidade ao fato de a GLAI promover uma medida que retirou do controle do Grupo um montante de cerca de R\$ 450 milhões – esta a parcela da redução paga aos demais acionistas da SMILES e não à GLAI?

199. Ocorre que, na vigência do Acordo de Acionistas da SMILES, não apenas os interesses do Grupo Gol seriam considerados. Com efeito, a General Atlantic recebeu um total de R\$ 178.652.896,00 por ocasião da redução do Capital Social da SMILES (doc. 002L). Se, em lugar de se proceder à redução, fosse então realizada nova compra antecipada de passagens da VRG pela SMILES, a General Atlantic nada receberia. Já com redução do Capital Social da SMILES, ela recuperou antecipadamente cerca de 45% dos R\$ 400 milhões que aportou no IPO, sem que isso implicasse em se desfazer, de imediato, de qualquer fração da participação detida na SMILES.

(...)

202. O mecanismo de restrições acima descrito foi inteiramente consequente do Acordo de Investimento formalizado em 05/04/2013, às vésperas do início do processo de coleta de intenções de investimento (Bookbuilding). Fizeram parte desse prévio acordo entre a General Atlantic e a GLAI: 1) a alienação de fração da SMILES pela GLAI, disfarçada em aumento de capital, para captar recursos destinados à VRG, de que a própria SMILES jamais necessitou; e 2) a subsequente redução do Capital Social da SMILES, com o que a General Atlantic recuperaria, antecipadamente, parte do montante investido e a VRG teria novo aporte de recursos.

VIII.2 DA OPERAÇÃO REALIZADA ATRAVÉS DO CAPITAL SOCIAL DA SMILES

(...)

(...)

VIII.3 DO REGISTRO DA OFERTA NA CVM

(...)

IX. DAS INFRAÇÕES IDENTIFICADAS E DO DEVIDO TRATAMENTO

(...)

IX.1 DO MONTANTE DO GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE FRAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NA SMILES E DO DEVIDO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

(...)

IX.2 DOS SALDOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE NEGATIVA DA CSLL NO INÍCIO DO PERÍODO FISCALIZADO

(...)

IX.3 DA COMPENSAÇÃO DE SALDOS INEXISTENTES DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE NEGATIVA DA CSLL AO LONGO DO PERÍODO FISCALIZADO

(...)

IX.5 DA MULTA DE OFÍCIO E DA QUALIFICAÇÃO

(...)

X. DA ESTRUTURA UTILIZADA PELA GENERAL ATLANTIC PARA REALIZAR O INVESTIMENTO

(...)

X.1 DA GA REPRESENTAÇÕES, ESCRITÓRIO DA GENERAL ATLANTIC NO BRASIL, E DE SUA EQUIPE

(...)

X.2 DA GA SMILES

(...)

X.3 DA CADEIA DECISÓRIA

(...)

X.4 DA ESTRUTURA UTILIZADA PELA GENERAL ATLANTIC PARA REALIZAR O INVESTIMENTO: CONCLUSÕES

(...)

397. A presente Seção apresentou a estrutura montada pela General Atlantic para realizar seu investimento na SMILES, objetivando fornecer elementos essenciais para a perfeita identificação dos responsáveis pelo crédito tributário ora constituído.

398. Viu-se, aqui, que a GA REPRESENTAÇÕES integra a estrutura da General Atlantic como seu escritório no Brasil.

399. Viu-se também que, por diversas vias, a GA REPRESENTAÇÕES teve participação ativa no investimento feito pela General Atlantic na SMILES. Além de fornecer remunerados seus para exercerem papéis na GA SMILES, para a produção dos documentos formais desta e para participarem da administração da própria investida SMILES, a GA REPRESENTAÇÕES, atuando em cooperação com o Comitê de Investimentos do FIPGA, teve por função ajudar e respaldar as decisões estratégicas da General Atlantic quanto ao Investimento.

XI. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

401. Em vista desses dispositivos e dos fatos apurados no curso da ação fiscal, busquemos identificar os demais responsáveis pelo crédito tributário ora constituído.

402. As infrações de que resulta a presente autuação decorreram de planejamento tributário abusivo engendrado conjuntamente pela GLAI e pela

General Atlantic, consolidado no Acordo de Investimento que celebraram em 05/04/2013.

403. Diversos interesses dessas partes foram ali conciliados: a ocultação do ganho de capital auferidos pela GLAI, a antecipação da recuperação de parte do montante investido pela General Atlantic, a capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES, o aproveitamento fiscal do ágio.

404. Esses interesses, alguns próprios a cada uma das partes, outros comuns a ambas, fizeram parte de uma mesma negociação cujos termos e consequências foram, seguramente, pensados de forma conjunta, tanto que consolidados num só instrumento.

405. O Acordo de Investimento resultou na formação de um bloco de controle da SMILES, formalizado no Acordo de Acionistas detalhado na Subseção VIII.1. Para consecução dos interesses impressos no Acordo de Investimento, o poder do bloco de controle sobre a SMILES foi determinante.

406. Assim, através do controle que exerceram sobre a SMILES, a GLAI e a General Atlantic beneficiaram-se dos ilícitos tributários a que deram causa, aqui discutidos.

407. Dessa forma, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a General Atlantic(GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC, CNPJ 10.251.587/0001-65) é responsável solidária pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

408. A GA REPRESENTAÇÕES integra a estrutura da General Atlantic como seu escritório nº Brasil. Teve a GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC como sócia majoritária e única fonte pagadora no período em que as operações em tela tiveram lugar.

(...)

409. Como se observa, o vínculo da GA REPRESENTAÇÕES com os fatos que dão causa à presente autuação não se resumem à circunstância de ela integrar a General Atlantic. Sua participação na consecução do planejamento em tela foi ativa, não casual nem tampouco irrelevante.

410. Assim, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a GA REPRESENTAÇÕES(GENERAL ATLANTIC REPRESENTACOES LTDA., CNPJ 09.416.464/0001-58) é responsável solidária pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

411. A GA REPRESENTAÇÕES foi fonte pagadora de rendimentos do trabalho assalariado(código de receita 0561) pagos aos Srs. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ, EDUARDO DE MESQUITA SAMARA e FREDERICO SEABRA CARVALHO nos

anoscalendário de 2013, 2014 e 201559. Conforme detalhado na Subseção X.3, o Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ, Diretor Executivo da GA REPRESENTAÇÕES, ocupou a cadeira reservada à General Atlantic no Conselho de Administração da SMILES. Nessa condição, aprovou a incorporação da GA SMILES pela SMILES e a redução do Capital Social da SMILES.

Por sua vez, os Srs. EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, também Diretor da GA REPRESENTAÇÕES, e FREDERICO SEABRA CARVALHO compuseram a Diretoria da GA SMILES. Nessa condição firmaram, entre vários outros documentos, o Acordo de Acionistas da SMILES (doc. 002E), o Boletim de Subscrição de ações relativo ao aporte de R\$ 400 milhões da General Atlantic na SMILES (doc. 002R) e o PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DA G.A. SMILES PARTICIPAÇÕES S.A. PELA SMILES S.A. (doc. 881H). A GA SMILES surgiu da reestruturação da CMNPAR, providenciada pelo Sr. EDUARDO DE MESQUITA SAMARA a partir de procuração que lhe foi outorgada pela GA Latin America Investments, LLC.

412. Assim, efetivamente esses senhores exerceram tais papéis como mandatários ou prepostos da GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC. Portanto, em razão do disposto no inciso II do art. 135 do CTN, os Srs. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ, EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, e FREDERICO SEABRA CARVALHO, são responsáveis solidários pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

415. Instalado nos escritórios da GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC nos Estados Unidos da América, pela mesma via o Comitê de Investimento do FIPGA instruiu o SANTANDER DTVM a subscrever e integralizar, em nome do FIP, o aumento do Capital Social da GA SMILES em 30/04/2013 (doc. 302HD, 002R), bem como a aprovar a incorporação da GA SMILES pela SMILES (doc. 881H).

(...)

418. Assim, em razão do disposto no inciso II do art. 135 do CTN, o SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A60, CNPJ 62.318.407/0001-19, é responsável solidário pelo crédito tributário ora constituído.

418.1. Não se deve minimizar o interesse do SANTANDER DTVM em satisfazer seu então novo cliente, a General Atlantic. Conforme apontado na Seção VIII deste TERMO, em 06/12/2012, ou seja, no mesmo mês em que se promovia a segregação do Programa na SMILES, o BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. e a GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC celebraram um Contrato de Representação e um Contrato de Custódia (doc. 302DA), em atenção aos arts. 3º, inciso I, e 6º, inciso I, da então vigente Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.689/2000, que “Dispõe sobre aplicações de investidor não residente nos mercados financeiro e de capitais”. Por tais instrumentos, o Grupo Santander passou a representar clientes da GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC no

Brasil e a custodiar ativos aqui investidos pela General Atlantic. Além do próprio FIPGA, ao longo do ano de 2013 o SANTANDER DTVM assumiu a administração de diversos outros Fundos de Investimentos cujos recursos eram geridos pela General Atlantic, tais como o G.A.

BRASIL II FIP, CNPJ 13.683.978/0001-47, G.A. BRASIL III FIP MULTISTRATEGIA, CNPJ 14.960.714/0001-56, e o G.A. BRASIL IV FIP MULTISTRATEGIA, CNPJ 17.305.273/0001-47.

418.2. A aproximação que então ocorria entre os grupos Santander e General Atlantic pode ser notada, também, no Ato de Concentração registrado no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) sob nº 08700.0065722013-40 (doc. 894). Trata-se ali de aquisição, pela General Atlantic e pela Warburg Pincus - também esta uma empresa de private equity - de 50% da SANTANDER BRASIL ASSET MANAGEMENT DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A. ("SAM"), CNPJ 10.977.742/0001-25. A transação teve lugar em maio de 2013 e visava, segundo consta no Ato de Concentração, permitir "que SAM possa concorrer, em âmbito global, com os principais gestores de ativos na indústria de asset management".

(...)

420. Releva notar, também, as coincidências nas composições das administrações das mencionadas empresas do Grupo Gol.

421. Entre os anos de 2012 a 2015, o Conselho de Administração da VRG esteve assim composto(doc. 202B):'

422. O Conselho de Administração da VRG tinha, portanto, 4 membros. Essas mesmas pessoas ocupavam 4 das 8 cadeiras do Conselho de Administração da GLAI quando este ratificou, por unanimidade, a celebração do Acordo de Investimento (doc. 108B, 809A). Quando, por sua vez, o Conselho de Administração da SMILES o aprovou, também por unanimidade, os três primeiros formavam ali maioria⁶¹ (doc. 886, 002B). O Sr. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR presidia os três Conselhos.

(...)

427. Atuando simultaneamente nos Conselhos de Administração da GLAI, da SMILES e da VRG, esses senhores foram pessoalmente beneficiados, ainda que de forma indireta, pela indevida redução de tributos por eles mesmos provocada na GLAI, dado tratarem-se, em última análise, dos maiores acionistas desta.

428. Dessa forma, os Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO, acima identificados, respondem solidariamente pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

429. Entretanto, assim respondem não apenas em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. Respondem, também, em razão do disposto no inciso III do art.

135 do CTN. Isso porque, na condição de Administradores das empresas do Grupo Gol, participaram da prática de atos com infração de lei dos quais resultaram as obrigações tributárias de que trata a presente autuação.

(...)

436. Dessa forma, o disposto no inciso III do art. 135 do CTN faz a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora constituído alcançar as pessoas físicas abaixo identificadas:'

Nome	CPF	Cargo(s)	Doc.
CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR	417.942.901-25	Presidente do Conselho de Administração da VRG Presidente do Conselho de Administração da SMILES Presidente do Conselho de Administração da VRG	002B, 002C, 108A, 108B, 202B
HENRIQUE CONSTANTINO	443.609.911-34	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI Vice-Presidente do Conselho de Administração da SMILES Vice-Presidente do Conselho de Administração da VRG	002B, 002C, 108A, 108B, 202B
RICARDO CONSTANTINO	546.988.806-10	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da VRG	002B, 002C, 108A, 108B, 202B
JOAQUIM CONSTANTINO NETO	084.864.028-40	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da VRG	002B, 002C, 108A, 108B, 202B
PAULO SERGIO KAKINOFF	194.344.518-41	Diretor Presidente da GLAI Diretor Presidente da VRG	102, 102A, 108A, 108B, 202B
EDMAR PRADO LOPES NETO	931.827.087-91	Diretor de Relação com Investidores da GLAI Diretor Vice-Presidente da VRG	102, 102A, 108A, 108B, 202B
ANTONIO KANDIR	146.229.631-91	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
RICHARD FREEMAN LARK JR	214.996.428-73	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
LUIZ KAUFMANN	036.200.699-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
BOANERGES RAMOS FREIRE	051.372.678-05	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARCOS GRODEZKY	425.552.057-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ	217.201.918-67	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C, 882
LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO	291.647.615-68	Diretor Presidente da SMILES	002B, 002D, 014F
FLAVIO JARDIM VARGAS	165.910.258-80	Diretor Financeiro e de Relações com Investidores da SMILES	002B, 002D, 014F

XI.1 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA SMILES FIDELIDADE S.A. COMO SUCESSORA DA SMILES S.A.

(...)

XII. CONCLUSÃO

A GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A. apresentou impugnação (e-fls. 8968-9125) em que defendeu preliminar de nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, defendeu, em síntese, a inexistência de alienação de participação societária, a existência de previsão legal que afasta a tributação, a impossibilidade de desconsideração das operações feitas pelo contribuinte.

A responsável solidária GOL LINHAS AEREAS S.A. apresentou impugnação (e-fls. 9383-9423) em que defendeu a nulidade do termo de responsabilidade solidária, e a impossibilidade de atribuição de responsabilidade, pela ausência de interesse comum, nos termos do art. 124, I, do CTN.

O responsável solidário BOANERGES RAMOS FREIRE apresentou impugnação (e-fls. 9467-9540) em que defendeu a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária.

SMILES FIDELIDADE S.A., sucessora por incorporação de SMILES S.A., apontada como responsável solidária, apresentou impugnação (e-fls. 9546-9595) em que defendeu preliminar de nulidade do lançamento por erro na eleição do sujeito passivo e por erro na

fundamentação legal e motivação. No mérito, argumentou pela ausência de responsabilidade tributária a ela atribuível.

O responsável solidário RICHARD FREEMAN MARK JR. protocolou impugnação em que defende a impossibilidade de responsabilização solidária com base no art. 135, III, do CTN. (e-fls. 9651-9718). No mesmo sentido as impugnações dos responsáveis solidários EDMAR PRADO LOPES NETO (e-fls. 9721-9786), LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO (e-fls. 9789-9858), FLÁVIO JARDIM VARGAS (e-fls. 9861-9930), PAULO SERGIO KAKINOFF (e-fls. 9933-9999) e MARCOS GRODETZKY (e-fls. 10002-10075), em que apresentam basicamente os mesmos argumentos.

O responsável solidário RICARDO CONSTANTINO suscitou em impugnação (e-fls. 10078-10173) preliminar de nulidade do TVF por vício de motivação e cerceamento de defesa, e, no mérito, defendeu a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 124, I, e 135, III, do CTN.

O responsável solidário LUIZ KAUFMANN apresentou impugnação (e-fls. 10176-10269) em que apresenta preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do fato gerador, por falta de motivação e por cerceamento do direito de defesa. No mérito, defendeu a improcedência do termo de sujeição passiva solidária, bem como a improcedência do lançamento.

O responsável solidário JOAQUIM CONSTANTINO NETO apresentou impugnação (e-fls. 10604-10699) em que apresenta preliminar de nulidade do TVF por vício de motivação e cerceamento de defesa, e, no mérito, defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 124, I, e 135, III, do CTN.

ANTONIO KANDIR, igualmente apontado como responsável solidário, protocolou impugnação (e-fls. 10702-10750) em que alega nulidade do TVF por ausência de fundamentação e, no mérito, a inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN. Igualmente formula argumentos pela improcedência do lançamento.

GENERAL ATLANTIC REPRESENTACOES LTDA., responsável solidária, apresentou impugnação (e-fls. 10840-10877) em que defende a ausência de interesse comum do artigo 124, I, do CTN.

SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DTVM S.A., igualmente apontada como responsável solidária, formula impugnação (e-fls. 11231-11256) em que argumenta pela improcedência da imputação de responsabilidade, pela inaplicabilidade de aplicação do art. 135 às pessoas jurídicas, pela inaplicabilidade do artigo 135, II, ao caso concreto e pela ausência de participação nas supostas infrações tributárias.

EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, responsável solidário, protocolou impugnação (e-fls. 11311-11359) em que defende a ausência de responsabilidade com base no artigo 124, I, do CTN.

GENERAL ATLANTIC SERVICE apresentou impugnação (e-fls. 11563-11600) em que defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária.

CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR. apresentou impugnação (e-fls. 11816-11898) em que defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária com base no artigo 124, I e 135, III, do CTN.

HENRIQUE CONSTANTINO apresentou impugnação (e-fls. 11914-11996) em que defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária com base no artigo 124, I e 135, III, do CTN.

MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ apresentou impugnação (e-fls. 12012-12061) em que defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária.

FREDERICO SEABRA DE CARVALHO apresentou impugnação (e-fls. 12294-12343) em que em que defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS PARA ENCOBRIR FATO TRIBUTÁVEL. OPOSIÇÃO AO FISCO.

IMPOSSIBILIDADE.

A combinação de eventos individualmente realizados com observância dos requisitos legais não pode ser oposta ao Fisco quando, no seu conjunto, visa a encobrir fato tributável.

MULTA QUALIFICADA (150%). PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O planejamento tributário abusivo com o fim precípua de economia tributária autoriza a aplicação da multa qualificada de 150%.

ESTIMATIVA MENSAL. AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO. MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa de ofício de 50% prevista no art. 44, II, "b", da Lei 9.430/1996 sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN.

A comprovação de planejamento tributário abusivo autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

A responsabilização de terceiros com suporte no art. 135 do CTN pressupõe a prova da ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. ART. 132 DO CTN.

Atribui-se à pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra a responsabilidade pelos tributos devidos até a data do evento pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas (art. 132 do CTN). A responsabilidade da sucessora abrange os tributos devidos pela sucedida, não alcança débitos de terceiros.

Cumpre destacar o dispositivo da decisão da DRJ:

Pelo exposto, considero IMPROCEDENTE a Impugnação da Contribuinte.

Quanto às Impugnações dos responsabilizados, assim voto:

a) são IMPROCEDENTES, conforme art. 124, I, do CTN:

- GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA - GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC - GOL LINHAS AÉREAS S/A b) são PARCIALMENTE PROCEDENTES, afastando-se a imputação com suporte no art. 135 do CTN mas mantendo-a com base no art. 124, I, do mesmo ato legal:

- CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR - HENRIQUE CONSTANTINO - JOAQUIM CONSTANTINO NETO - RICARDO CONSTANTINO c) são PROCEDENTES, excluindo-se da sujeição passiva os seguintes responsabilizados:

- MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ - EDUARDO DE MESQUITA SAMARA - FREDERICO SEABRA DE CARVALHO - PAULO SERGIO KAKINOFF - EDMAR PRADO LOPES NETO - ANTONIO KANDIR - RICHARD FREEMAN LARK JR - LUIZ KAUFMANN - BOANERGES RAMOS FREIRE - MARCOS GRODETSKY - LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO - FLAVIO JARDIM VARGAS - SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DTVM S/A - SMILES FIDELIDADE S/A

Irresignada, a contribuinte GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S.A. apresentou recurso voluntário (e-fls. 12750-12937), em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

A responsável solidária GOL LINHAS AEREAS apresentou recurso voluntário (e-fls. 13046-13101) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário HENRIQUE CONSTANTINO apresentou recurso voluntário (e-fls. 13164-13232) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR apresentou recurso voluntário (e-fls. 13235-13302) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

A responsável solidária SMILES FIDELIDADE S.A., excluída do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13305-13307) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário JOAQUIM CONSTANTINO NETO apresentou recurso voluntário (e-fls. 13317-13385) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário RICARDO CONSTANTINO apresentou recurso voluntário (e-fls. 13388-13456) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

A responsável solidária GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES apresentou recurso voluntário (e-fls. 13459-13530) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário PAULO SERGIO KAKINOFF, excluído do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13622-13630) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

A responsável solidária GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC apresentou recurso voluntário (e-fls. 13638-13710) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário, EDMAR PRADO LOPES NETO, excluído do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13819-13830) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário, BOANERGES RAMOS FREIRE, excluído do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13833-13844) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário, MARCOS GRODETZY, excluído do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13847-13858) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário, LEONEL DIAS ANDRADE NETO, excluído do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13870-13872) em que

basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário, FLAVIO JARDIM VARGAS, excluído do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13882-13884) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

O responsável solidário, RICHARD FREEMAN LARK KR, excluído do polo passivo pela DRJ, apresentou petição a respeito do recurso de ofício (e-fls. 13894-13896) em que basicamente repisa as alegações apresentadas em impugnação, pugnando pela reforma da decisão da DRJ.

A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário da contribuinte (e-fls. 14108-14164).

BOANERGES RAMOS FREIRE fez a juntada de parecer (e-fls. 14219-14308), assim como FLAVIO JARDIM VARGAS (e-fls. 14311-14400), MARCOS GRODETZY (e-fls. 14403-14491), LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO (e-fls. 14494-14583).

S3 CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A., atual denominação de SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A. compareceu aos autos (e-fls. 14632-14634) para informar a existência de transação firmada pelo contribuinte e requerer a apreciação de seu recurso voluntário a respeito da responsabilidade tributária.

GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A. compareceu aos autos para informar a existência da transação, bem como reiterar que a mencionada Transação Tributária foi firmada, tão somente, pela devedora principal, que não se opõe às solicitações de prosseguimento dos julgamentos de Recursos Voluntários/Ofício relacionados aos responsáveis solidários, (pessoas físicas e jurídicas), no que se refere à atribuição das respectivas responsabilidades tributárias (e-fls. 14794).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

1. ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS.

Os recursos voluntários são tempestivos.

Sua admissibilidade, todavia, requer algumas considerações.

Como relatado, há notícia nos autos de que as empresas GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A. – CNPJ 06.164.253/0001-87 e GOL LINHAS AÉREAS S.A. – CNPJ 07.575.651/0001-59, respectivamente apontadas como contribuinte e responsável nestes autos, celebraram acordo de transação individual com a **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal do Brasil**, nos termos da Lei 13.988/2020.

Embora tenha sido trazido aos autos pelas empresas (e-fls. 25690-25735), referido Termo de Transação Individual é, inclusive, de consulta pública no sítio eletrônico da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional¹.

Apenas a título de esclarecimento, ressalto que a GOL LINHAS AÉREAS S.A. (CNPJ 07.575.651/0001-59), além de ter sido apontada como responsável, é também a sucessora por incorporação da SMILES FIDELIDADE S.A. (CNPJ 05.730.375/0001-020)², igualmente apontada como responsável solidária nestes autos.

Conforme consta de referido Termo de Transação, o acordo abrange débitos inscritos em dívida ativa, mas também determinados débitos objeto de processos administrativos em tramitação junto à RFB (cláusula 1.2.4) e prevê que o pagamento da dívida será feito em 120 (cento e vinte) parcelas mensais e sucessivas (cláusula 2.1.1), com utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, além das reduções legalmente previstas.

Nos termos da Lei, a proposta de transação efetivamente deferida constitui *“confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação”* (art. 3º, § 1º, da Lei 13.988/2020), bem como implica em desistência das *“impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos”* (art. 3º, IV).

Não à toa, dispõe o Termo de Transação que sua formalização *“constitui ato inequívoco de reconhecimento, pelas DEVEDORAS, da dívida transacionada”* (cláusula 2.11) e que *“a dívida transacionada somente será extinta quando integralmente cumpridos os requisitos previstos no momento de celebração da Transação”* (cláusula 2.12). Trata-se de reflexo direto do artigo 3º, § 3º, da Lei 13.988/2020³, bem como do § 2º do mesmo artigo, ao dispor que quando a

¹ (<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/2a-regiao/TermodeTransaoIndividualGolLinhaAereasSA.pdf>).

² A incorporação da SMILES FIDELIDADE S.A. pela GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES foi objeto de Fato Relevante divulgado em 1º de setembro de 2021, e os documentos de incorporação encontram-se disponíveis para consulta pública no sítio eletrônico da Comissão de Valores Mobiliários, haja vista tratar-se a SMILES, na época, de companhia listada. Vide Protocolo de Incorporação: “Incorporação da totalidade do patrimônio da Companhia, pela GLA por seu valor contábil. A Companhia será extinta e sucedida pela GLA, a título universal e sem solução de continuidade, em todos os seus ativos e passivo, direitos e obrigações, de qualquer natureza, patrimoniais ou não patrimoniais, com efeitos a partir da aprovação da Incorporação pela deliberação em assembleia geral de acionistas das sociedades envolvidas.”

<https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/frmDownloadDocumento.aspx?Tela=ext&numProtocolo=901715&descTipo=IPE&CodigoInstituicao=1>

³ Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

transação envolver parcelamento, aplica-se o disposto no art. 151 do CTN (suspensão da exigibilidade).

Ainda, especificamente quanto aos processos administrativos em andamento, o Termo de Transação (capítulo 4 – dos litígios judiciais e administrativos) expressamente afirma que *“as DEVEDORAS expressamente desistem das impugnações e recursos que tenham por objeto a Dívida Transacionada e renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações, recursos e ações (inclusive declaratórias)”*.

Tais dispositivos legais e contratuais expõem, com clareza, que a transação, quando envolve pagamento da dívida de forma parcelada, assemelha-se nesse aspecto ao regime de qualquer outro parcelamento, no sentido de que o devedor deve renunciar à discussão administrativa ou judicial relativa ao crédito tributário, ficando este suspenso até o integral adimplemento das condições pactuadas, momento em que será definitivamente extinto.

Com efeito, as empresas GOL LINHAS AEREAS S.A. e GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES, que figuraram como “devedoras” no acordo de transação, expressamente compareceram aos autos e ratificaram a desistência dos seus recursos voluntários (e-fls. 25591-25592), renúncia a quaisquer alegações de direito e, reconhecimento e confissão da dívida discutida nos autos.

Todavia, além da devedora principal GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A., e da responsável solidária SMILES FIDELIDADE (incorporada pela GOL LINHAS AÉREAS S.A.), há recursos voluntários de outras pessoas físicas e jurídicas para as quais foi atribuída a responsabilidade solidária. Uma delas, inclusive, expressamente compareceu aos autos para requerer o prosseguimento do feito e a apreciação de seu recurso voluntário.

Em tal contexto, a questão que se coloca é saber se persiste o interesse jurídico na apreciação dos recursos voluntários das pessoas físicas e jurídicas, na condição de responsáveis solidários.

A meu ver, a resposta é afirmativa.

O interesse processual ou recursal define-se classicamente pelo binômio necessidade -utilidade do provimento jurisdicional buscado. A necessidade refere-se à imprescindibilidade do provimento pleiteado para a obtenção do bem da vida em litígio, ao passo que a utilidade cuida da adequação da medida recursal alçada para atingir o fim colimado. Em outras palavras, *“O interesse de recorrer foca-se no binômio utilidade e necessidade, de modo que a interposição de recurso lhe proporcione alcançar **situação mais favorável do que a proferida pela decisão impugnada.**”* (AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.091.524/MT, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Seção, julgado em 17/12/2024, DJEN de 20/12/2024.)

§ 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos [incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.](#)

§ 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.

No caso em tela, o pleito central das Recorrentes responsáveis solidárias é o de ver afastada sua condição de responsável solidária que foi mantida pela decisão recorrida da DRJ, o que efetivamente pode ser conseguido através do conhecimento e eventual provimento de seus recursos voluntários. Há, portanto, necessidade jurídica na apreciação do recurso.

E, como já dito, o negócio jurídico da transação foi firmado tão somente pelas empresas GOL LINHAS AÉREAS e GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES, denominadas “devedoras” e prevê o pagamento da dívida de forma parcelada em 120 (cento e vinte) meses. Há previsão de uma série de hipóteses legais de rescisão da transação, para além do risco principal do inadimplemento da dívida, situações que podem afetar diretamente os responsáveis solidários nos presentes autos.

Veja-se ainda que, à luz da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, trazido aqui como parâmetro interpretativo no presente caso, o interesse pode restringir-se à declaração da “existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica”, o que se amolda perfeitamente ao presente caso.

Portanto, igualmente reputo presente a utilidade, pelo que concluo haver interesse recursal que permite o conhecimento dos recursos dos responsáveis solidários, a fim de lhes possibilitar a estabilização da situação a que estão submetidos, garantindo-lhes maior grau de segurança jurídica.

Trata-se, na verdade, de conclusão a que se chegaria pela simples interpretação *a contrario sensu* da Súmula Vinculante 172 deste CARF. Como é cediço, referida Súmula impede o conhecimento de alegações relativas à responsabilidade solidária que tenham sido formuladas pelo contribuinte em seu recurso voluntário:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Se o contribuinte, devedor principal, não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros, tampouco pode renunciar a esse interesse recursal dos responsáveis solidários.

Assim, entendo que é caso de conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários, unicamente no que diz respeito às alegações voltadas à responsabilidade, deixando-se de conhecer quaisquer alegações, formuladas em preliminar ou mérito do recurso, que digam respeito ao crédito tributário em si, haja vista que já houve o reconhecimento por parte do contribuinte GOL LINHAS AÉREAS S.A., sucessora por incorporação de SMILES FIDELIDADE S.A..

Os recursos voluntários de GOL LINHAS AÉREAS S.A. e GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S.A. não devem ser conhecidos ante a desistência decorrente da transação.

O recurso de ofício, por sua vez, deve ser conhecido, uma vez que diz respeito unicamente à responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas. Todavia, seu conhecimento

é parcial, uma vez que não será apreciada a responsabilidade solidária da SMILES FIDELIDADE, já afastada pela DRJ, empresa incorporada pela GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES.

2. PREMISSAS JURÍDICAS A SEREM ADOTADAS NESTE VOTO COM RESPEITO À RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN. ARTIGO 135 DO CTN.

Antes de ingressar na análise das imputações de responsabilidade solidária, considerando que há coincidência de fundamento jurídico apontado pela fiscalização para fundamentar a responsabilização e de forma a evitar repetições desnecessárias no presente voto, cumpre inicialmente fixar as premissas jurídicas quanto à interpretação dos artigos 124 e 135 do CTN, as quais guiarão as conclusões específicas quanto aos fatos apontados a cada um dos responsáveis, ora Recorrentes.

A responsabilidade solidária no presente caso é baseada no artigo 124, I, do CTN, bem como no artigo 135, II e III do CTN.

No que tange ao artigo 124, I, do CTN, este dispõe serem “solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Muito embora o “interesse comum” se trate de conceito com algum grau de indeterminação, cumpre notar que a doutrina e jurisprudência já tiveram a oportunidade de analisar referido instituto de forma extensiva, definindo os seus contornos.

Em aprofundado estudo sobre o tema, Ricardo Lobo Torres, com base nas lições de Alf Ross e após constatar as múltiplas acepções do signo “interesse”, afirma que haverá “interesse comum” entre as pessoas que estiverem no mesmo polo que constitui o fato jurídico tributário. Isto é, quando “mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”.

Tem-se, assim, que a hipótese legal do art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário. **Dito de outro modo: exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato.**

Neste ponto, vale observar que não basta qualquer tipo de interesse comum: econômico, político, social. É necessário o interesse jurídico na perfectibilização do fato gerador.

Sobre este ponto, Rubens Gomes de Souza, em abalizada doutrina que é vastamente acompanhada, é enfático ao afirmar que “o interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico”, mas sim pelo interesse jurídico, cuja caracterização se dá pela “realização comum ou conjunta da situação que constituiu o fato gerador”.

No mesmo sentido, Tácio Lacerda Gama assim expõe:

“Nesse sentido, descabe tomar como interesse comum o simples interesse econômico na realização de determinado fato jurídico tributário, o que significaria ampliar sobremaneira a quantidade de responsáveis. Em lugar disso, para a configuração da responsabilidade, há de existir interesse jurídico, entendido como a própria imposição legal de realização concomitante do fato jurídico tributário por parte dos responsáveis”.

E igualmente Ramon Tomazela Santos:

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).⁴”

Portanto, não basta a simples relação – comercial, contratual ou até mesmo de cunho societário – entre as pessoas cuja responsabilidade se pretende investigar. É imprescindível que elas hajam atuado de forma conjunta na situação que consubstancia o fato gerador.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça adota exatamente este entendimento, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação. 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias

⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. (...) **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.** (REsp 884845/SC)

Em idêntico sentido outros julgados da Corte Superior:

“Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. (REsp 859.616/RS)

“Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. (...) (REsp 834.044/RS, 15/12/2008)

À luz de tais considerações, é possível afirmar, a partir de tais referenciais, que o interesse jurídico comum referido no art. 124, I, do CTN pode ser definido, para fins de atribuição de responsabilidade tributária, como a comunhão de interesses que se manifesta quando duas ou mais partes ocupantes do mesmo polo de uma relação participam conjuntamente da situação legalmente tipificada como fato gerador da obrigação tributária.

Portanto, não é o mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, mas o interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, conforme inclusive vem adorando a 1ª Turma da CSRF (Acórdão 9101-006.631, de julho de 2023):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial. Em se tratando de atuação relativa à omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.

Ainda sobre a interpretação de referido dispositivo legal, esta Turma vem reconhecendo tais balizas interpretativas de forma recorrente:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

(Acórdão 1101-001.619, de 25/06/2025)

Já o artigo 135 do CTN tem 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:

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Sobre a interpretação de tal dispositivo legal, cumpre trazer à baila a lição de Maria Rita Ferragut:

“A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas insuficiente. Para que reconheçamos a recepção do art. 135 pela ordem constitucional de 1988, **é indispensável a aplicação de seu preceito em fiel harmonia com a necessidade de uma conduta dolosa, de modo que a responsabilidade pessoal não atinja aqueles que praticaram o ilícito apenas com culpa.**

(...)

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

(...)

A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental⁵”.

Tem-se, então, que, além dos elementos fáticos de modo a comprovar a prática de “ato com excesso de poderes, infração do contrato social ou de lei”, estes exigem um elemento doloso que deve ser provado. Mais ainda em se tratando em casos de planejamento tributário, os quais se inserem em zonas controversas da interpretação jurídica.

Cumpra ainda observar que o simples inadimplemento de tributo não caracteriza como infração à lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4. Ed., ver., atual. e ampl. – São Paulo: Noeses, 2020. Pag. 115.

Sobre tal ponto, o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência firmada no sentido de que o mero inadimplemento do tributo não é por si só suficiente para atrair a aplicação do artigo 135 do CTN, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...) 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6))

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE NA ESPÉCIE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN OU DE OCORRÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. ADEMAIS, O MERO INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO NÃO GERA, POR SI SÓ, A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-GERENTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 430/STJ. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Segundo a jurisprudência desta Corte, para que se legitime o redirecionamento da Execução Fiscal, é imprescindível o preenchimento de pelo menos um dos requisitos do art. 135 do CTN ou a demonstração de que houve dissolução irregular da empresa, não bastando, apenas, o exercício da gerência no período do fato gerador do tributo cobrado. Precedentes: AgInt no REsp. 1.611.500/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 18.3.2019; REsp. 1.651.600/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 20.4.2017. 2. Conforme se depreende da Súmula 430 do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. 3. Agravo Interno do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 752.607/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/05/2019, DJe 20/05/2019)

Portanto, a responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Qualquer que seja a base legal da imputação de responsabilidade, seja o artigo 124 ou 135 do CTN, é importante ter em mente o dever de fundamentação específica. Há um

ônus argumentativo e de motivação a ser vencido pela autuação. Não basta a mera indicação dos dispositivos, nem a menção genérica aos mesmos fatos imputados ao contribuinte principal. É necessário indicar com precisão em que medida o responsável solidário tem “interesse comum no fato gerador” ou praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto.

Portanto, é necessário que o Fisco aponte a prova da infração e, especialmente, o nexo causal da participação do administrador na prática dos atos do artigo 135 do CTN, bem como o elemento doloso, igualmente exigido na aplicação do artigo 124 do CTN. E essa prova não se dá com a mera indicação dos nomes das pessoas físicas e jurídicas para as quais se pretende a responsabilização.

A individualização da conduta de cada responsável no lançamento é imprescindível, incontornável.

No caso do artigo 135 é necessário, por exemplo, demonstrar qual o sócio que geria a sociedade, evidenciar seus poderes de gestão e como tais poderes vinculam-se com os atos ilícitos que se apresenta.

Por fim, relativamente à figura dos membros de Conselhos de Sociedades Anônimas, há ainda que se ponderar, em específico, determinadas questões, que tornam ainda mais sensível a imputação de responsabilidade tributária, especialmente com base no artigo 135, III, tal como no presente caso.

Isso porque o inciso III menciona “os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado” em decorrência de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. E, como visto, a responsabilidade depende da demonstração inequívoca de um ato *ultra vires*.

A questão que se coloca é, então, verificar se – e em que medida – é possível que membros de Conselho de Administração efetivamente pratiquem o elemento fático, considerando que não lhes cabe a representação da companhia, que é privativa dos diretores, nos termos do artigo 138 da Lei das S.A.⁶, tampouco o exercício direto do ato de gestão.

Embora o Conselho de Administração participe da administração da companhia de forma indireta (fixando a orientação geral dos negócios, fiscalizando a gestão, elegendo diretores), suas atribuições e característica colegiada impõem cautela na atribuição de responsabilidade tributária aos seus membros, haja vista a já demonstrada necessidade de individualização de condutas, sob pena de permitir-se uma responsabilidade tributária apenas decorrente do “direito de voto” ou de uma “culpa in vigilando” cuja materialização é bastante problemática.

⁶ Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

§ 1º O conselho de administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da companhia privativa dos diretores.

Na verdade, a leitura das atribuições conferidas pela Lei das S/A a membros do conselho de administração revela que tal órgão se presta a viabilizar, instruir e aconselhar os negócios da companhia, mas jamais a executá-los, já que a efetiva execução dos negócios compete à diretoria, órgão diverso:

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;

IV - convocar a assembléia-geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;

V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;

VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;

VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;

VIII – autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

Da leitura dos poderes do Conselho, nota-se que, a princípio, não cabe ao órgão – e, por consequência, menos ainda aos seus membros – qualquer ato de gestão direta.

Isso significa dizer que, à luz do artigo 135, III, do CTN, é necessário que se demonstre que o membro do conselho tenha efetivamente praticado determinado ato ilícito na gestão da companhia, o que inclusive acentua o dever de motivação e fundamentação do lançamento acima já referido. O simples fato de pertencer ao Conselho de Administração é insuficiente para atribuir a responsabilidade tributária, como bem exemplificam os seguintes julgados deste Conselho:

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Membros do conselho de administração de sociedades anônimas não têm poder de execução de atos, não sendo cabível sua responsabilização tributária com base no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

(CARF – Acórdão 1401-002.884 – 18/09/2018)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. ATIPICIDADE DA FUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar na responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, se inexistente prova de que um membro do Conselho de Administração atuava em atividade de direção, gerência ou representação da Sociedade.

O fato de o estatuto da companhia indicar que ao Conselho de Administração cabe também a administração da companhia não equipara os membros do conselho à diretores para fins de responsabilização solidária ante a não existência no art. 135 da dicção administradores da companhia como um dos sujeitos passivos da penalidade. (CARF – Acórdão 1401-003.557 – 11/07/2019)

Assim, feitas tais considerações, passa-se à análise dos recursos.

3. RECURSO DE OFÍCIO.

3.1. DA RESPONSABILIDADE DOS SRS. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, FREDERICO SEABRA DE CARVALHO, PAULO SERGIO KAKINOFF, EDMAR PRADO LOPES NETO, ANTONIO KANDIR, RICHARD FREEMAN LARK JR, LUIZ KAUFMANN, BOANERGES RAMOS FREIRE, MARCOS GRODEZKY, LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO, FLAVIO JARDIM VARGAS. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 135, III, DO CTN. RESPONSABILIDADE EXCLUÍDA PELA DRJ.

A responsabilidade de todas as pessoas físicas em questão foi afastada pela DRJ sob o seguinte fundamento:

Estão relacionados como responsáveis com suporte no art. 135 do CTN pessoas físicas identificadas como membros de conselhos de administração, diretores, presidentes, etc. - conforme quadro da pág 88 do TVF (fl. 146) - além da pessoa jurídica Santander Securities Services Brasil DTVM S/A.

(...)

A responsabilização fundamentada no art. 135 pressupõe a prova da ação de "gestão" conforme definida no caput, considerando que a infração à lei tributária é insuficiente para caracterização da responsabilidade do terceiro. A ocorrência da prática de atos além dos previstos em lei, contrato social ou estatuto é que autoriza a responsabilização. Como ilustração, admita-se a hipótese de infração à Lei Societária (Lei 6.404/1976).

(...)

O exame da motivação da atribuição de responsabilidade do TVF, acima transcrita, revela insuficiência de comprovação de atos praticados "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", como requer o

comando do caput do art. 135 do CTN, pressuposto consolidado na doutrina e na jurisprudência exemplificadas.

(...)

Assim, devem ser afastadas as atribuições de responsabilidade enquadradas no art. 135 do CTN.

Com efeito, não há qualquer elemento fático no lançamento que vincule de forma específica tais responsáveis solidários aos fatos geradores, capaz de atribuir-lhes qualquer ato de infração à lei, contrato ou estatuto, que não seja a insurgência da fiscalização quanto à oponibilidade de determinados negócios jurídicos feitos pela empresa ao Fisco.

Em outras palavras, não há atribuição às pessoas físicas de condutas diversas daquelas que são imputadas à própria pessoa jurídica, no sentido de desconsiderar ou reputar ilícitos determinados arranjos societários. Os fatos narrados relativamente às pessoas físicas dizem respeito tão somente à aprovação estatutária de atos da pessoa jurídica, na condição de ocupantes de cargos de Diretoria e Conselhos.

Para que não reste dúvida, veja-se que as únicas menções aos nomes de tais responsáveis solidários constam exatamente do trecho acima colacionado do TVF. Em todo o restante das mais de 150 (cento e cinquenta) páginas do Termo, não há outras menções às pessoas físicas em comento.

Reitere-se o quanto já exposto a respeito da necessidade de que a responsabilidade tributária não seja trazida no lançamento mediante mera menção a dispositivos legais. É necessário que a fiscalização se desincumba do ônus de fundamentação específica, cotejando os fatos e a previsão legal, demonstrando elemento doloso específico, o que não ocorreu no caso em tela.

Para vários dos responsáveis abordados neste tópico, cuja responsabilidade foi corretamente afastada pela DRJ, a única menção ao seu nome ao longo de dezenas de páginas do TVF consta justamente da tabela final em que é listada a responsabilidade.

É o caso, por exemplo, dos Srs. BOANERGES RAMOS FREIRE, MARCOS GORDETZY, ANTONIO KANDIR, LUIZ KAUFMANN E RICHARD FREEMAN LARK JR., cujos nomes são citados no TVF uma única vez, justamente na tabela final. Não há uma só menção a qualquer conduta que tenha sido por eles praticada.

A decisão da DRJ não merece reparos. É, de fato, carente de adequada motivação o TVF no que diz respeito à atribuição de responsabilidade tributária às pessoas físicas MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, FREDERICO SEABRA DE CARVALHO, PAULO SERGIO KAKINOFF, EDMAR PRADO LOPES NETO, ANTONIO KANDIR, RICHARD FREEMAN LARK JR, LUIZ KAUFMANN, BOANERGES RAMOS FREIRE, MARCOS GRODETZKY, LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO, FLAVIO JARDIM VARGAS.

Ademais, reitero as considerações a respeito da responsabilidade de membros de Conselho de Administração. No caso em tela, a fiscalização listou membros que figuraram no quadro do Conselho de Administração da GLAI, da SMILES e da GOL, sem que seja apontado nenhum ato de gestão por eles praticado com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto. Há tão somente menção à participação em determinadas deliberações específicas, eventualmente relacionadas com a reorganização societária das companhias.

A mera deliberação é insuficiente para atrair a responsabilidade de membro de Conselho de Administração.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício no ponto, para manter o afastamento da responsabilidade solidária das pessoas físicas em questão.

3.2. DA RESPONSABILIDADE DE SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DTVM S/A. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 135, II, DO CTN. RESPONSABILIDADE EXCLUÍDA PELA DRJ.

A responsabilidade da empresa SANTANDER SECURITIES foi excluída pela DRJ com o seguinte fundamento:

O exame da motivação da atribuição de responsabilidade do TVF, acima transcrita, revela insuficiência de comprovação de atos praticados "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", como requer o comando do caput do art. 135 do CTN, pressuposto consolidado na doutrina e na jurisprudência exemplificadas.

Quanto ao Santander Securities Services Brasil DTVM S/A, uma pessoa jurídica, além do exposto no parágrafo precedente, vê-se que a abrangência da responsabilização com base no art. 135 está restrita às pessoas naturais (ou físicas), não alcança as pessoas jurídicas. O art. 134 - referido no art. 135, I - igualmente trata de pessoas físicas.

De fato, consta do TVF que a responsabilidade de referida empresa foi atribuída com base no artigo 135, II:

418. Assim, em razão do disposto no inciso II do art. 135 do CTN, o SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A60, CNPJ 62.318.407/0001-19, é responsável solidário pelo crédito tributário ora constituído.

418.1. Não se deve minimizar o interesse do SANTANDER DTVM em satisfazer seu então novo cliente, a General Atlantic. Conforme apontado na Seção VIII deste TERMO, em 06/12/2012, ou seja, no mesmo mês em que se promovia a segregação do Programa na SMILES, o BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. e a GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC celebraram um Contrato de

Representação e um Contrato de Custódia (doc. 302DA), em atenção aos arts. 3º, inciso I, e 6º, inciso I, da então vigente Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.689/2000, que “Dispõe sobre aplicações de investidor não residente nos mercados financeiro e de capitais”. Por tais instrumentos, o Grupo Santander passou a representar clientes da GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC no Brasil e a custodiar ativos aqui investidos pela General Atlantic. Além do próprio FIPGA, ao longo do ano de 2013 o SANTANDER DTVM assumiu a administração de diversos outros Fundos de Investimentos cujos recursos eram geridos pela General Atlantic, tais como o G.A.

BRASIL II FIP, CNPJ 13.683.978/0001-47, G.A. BRASIL III FIP MULTISTRATEGIA, CNPJ 14.960.714/0001-56, e o G.A. BRASIL IV FIP MULTISTRATEGIA, CNPJ 17.305.273/0001-47.

418.2. A aproximação que então ocorria entre os grupos Santander e General Atlantic pode ser notada, também, no Ato de Concentração registrado no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) sob nº 08700.0065722013-40 (doc. 894). Trata-se ali de aquisição, pela General Atlantic e pela Warburg Pincus - também esta uma empresa de private equity - de 50% da SANTANDER BRASIL ASSET MANAGEMENT DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A. (“SAM”), CNPJ 10.977.742/0001-25. A transação teve lugar em maio de 2013 e visava, segundo consta no Ato de Concentração, permitir “que SAM possa concorrer, em âmbito global, com os principais gestores de ativos na indústria de asset management”.

Não faço reparos à decisão da DRJ. Referido dispositivo é inaplicável às pessoas jurídicas.

Nesse sentido é, por exemplo, a lição de Regina Helena Costa, ao afirmar:

“Na hipótese, tem-se a responsabilidade pessoal desses terceiros. Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das PESSOAS FÍSICAS gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.” (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 2009, p. 205)

Assim, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão da DRJ nesse ponto.

3.3. DA RESPONSABILIDADE DE SMILES FIDELIDADE S.A. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 121, II, DO CTN. RESPONSABILIDADE EXCLUÍDA PELA DRJ.

Recurso de ofício não conhecido haja vista a transação.

3.4. DA RESPONSABILIDADE DOS SRs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO E RICARDO CONSTANTINO. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE EXCLUÍDA PELA DRJ.

No caso dos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO, consta do tópico específico do TVF a respeito da responsabilidade solidária:

422. O Conselho de Administração da VRG tinha, portanto, 4 membros. Essas mesmas pessoas ocupavam 4 das 8 cadeiras do Conselho de Administração da GLAI quando este ratificou, por unanimidade, a celebração do Acordo de Investimento (doc. 108B, 809A). Quando, por sua vez, o Conselho de Administração da SMILES o aprovou, também por unanimidade, os três primeiros formavam ali maioria⁶¹ (doc. 886, 002B). O Sr. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR presidia os três Conselhos.

(...)

426. Acresce que, ao longo de todo o período abrangido pela presente ação fiscal, os referidos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO foram, também, os únicos cotistas, em partes iguais, do FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES VOLLUTO, CNPJ 07.672.313/0001-35 (doc. 856, 856A, 856B). Este, por sua vez, foi titular de participações na GLAI nas seguintes proporções (doc. 856, 856A, 856B):

427. Atuando simultaneamente nos Conselhos de Administração da GLAI, da SMILES e da VRG, esses senhores foram pessoalmente beneficiados, ainda que de forma indireta, pela indevida redução de tributos por eles mesmos provocada na GLAI, dado tratarem-se, em última análise, dos maiores acionistas desta.

428. Dessa forma, os Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO, acima identificados, respondem solidariamente pelo crédito tributário ora constituído.

429. Entretanto, assim respondem não apenas em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. Respondem, também, em razão do disposto no inciso III do art. 135 do CTN. Isso porque, na condição de Administradores das empresas do Grupo Gol, participaram da prática de atos com infração de lei dos quais resultaram as obrigações tributárias de que trata a presente autuação.

A DRJ afastou a imputação de responsabilidade aos responsáveis em questão com base no artigo 135, III, pela falta de indicação da conduta dolosa específica, assim como o fez para as demais pessoas físicas. Manteve, contudo, a responsabilidade a partir do artigo 124, I, do CTN.

Evitando repetições desnecessárias nesse ponto, reporto-me ao que acima já expus no tópico 3.1 deste voto, no sentido de ser irretocável a decisão da DRJ nesse ponto, uma vez que de fato não há indicação expressa no TVF de conduta imputável às pessoas físicas em questão

Assim, igualmente nego provimento ao recurso de ofício.

A responsabilidade das pessoas físicas em questão a partir da exegese do artigo 124, I, do CTN, que constitui o objeto do recurso voluntário de referidos responsáveis, será abordada em tópico específico a seguir.

3.5. CONCLUSÃO SOBRE O RECURSO DE OFÍCIO.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

4. DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

4.1. DA RESPONSABILIDADE DOS SRS. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO E RICARDO CONSTANTINO. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 124, I, DO CTN, MANTIDA PELA DRJ.

A responsabilidade dos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO foi assim justificada no TVF:

690. Entre os anos de 2012 a 2015, o **Conselho de Administração da VRG esteve assim composto (doc. 202B):**

Nome CPF Cargo(s)

CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR Presidente do Conselho de Administração

HENRIQUE CONSTANTINO Vice-Presidente do Conselho de Administração

JOAQUIM CONSTANTINO NETO Membro do Conselho de Administração

RICARDO CONSTANTINO Membro do Conselho de Administração

691. O Conselho de Administração da VRG tinha, portanto, 4 membros. Essas mesmas pessoas ocupavam 4 das 8 cadeiras do Conselho de Administração da GLAI quando este ratificou, por unanimidade, a celebração do Acordo de Investimento (doc. 108B, 809A). Quando, por sua vez, o Conselho de Administração da SMILES o aprovou, também por unanimidade, os três primeiros formavam ali maioria⁷⁷ (doc. 886, 002B). **O Sr. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR presidia os três Conselhos.**

(...)

694. Estruturada da forma acima exposta, a administração conjunta dessas três empresas do Grupo possibilitou a execução do planejamento abusivo consolidado no Acordo de Investimento.

695. Acresce que, ao longo de todo o período abrangido pela presente ação fiscal, os referidos **Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO** foram, também, os únicos cotistas, em partes iguais, do FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES VOLLUTO, CNPJ 07.672.313/0001-35 (doc. 856, 856A, 856B). Este, por sua vez, foi titular de participações na GLAI nas seguintes proporções (doc. 856, 856A, 856B):

(...)

696. Atuando simultaneamente nos Conselhos de Administração da GLAI e da SMILES, esses senhores foram pessoalmente beneficiados, ainda que de forma indireta, pela indevida redução de tributos por eles mesmos provocada na SMILES, dado tratarem-se, em última análise, dos maiores acionistas desta.

697. Dessa forma, os **Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO**, acima identificados, respondem solidariamente pelo crédito tributário ora constituído.

698. Entretanto, assim respondem não apenas em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. Respondem, também, em razão do disposto no inciso III do art. 135 do CTN. Isso porque, na condição de Administradores dessas empresas do Grupo Gol, participaram da prática de atos com infração de lei dos quais resultaram as obrigações tributárias de que trata a presente autuação.

699. Com efeito, a indevida redução dos tributos recolhidos pela SMILES ao longo do período fiscalizado decorreu de uma série de atos praticados por diversos agentes com o intuito de fraudar a legislação tributária. São exemplos desses atos **a aprovação e a celebração do Acordo de Investimento, a aprovação da incorporação da empresa veículo pela SMILES e os diversos atos que levaram ao aumento e subsequente redução de seu Capital Social**. Tais condutas, compreendidas nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 consoante apontado na Subseção VI.5, implicaram, também, na incursão em tipos definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, que tratam dos Crimes Contra a Ordem Tributária praticados por particulares:

(...)

700. A inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal e a elaboração e a utilização de documento que sabia ou devia saber falso ou inexato visando suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social verificam-se, por exemplo, **nas Escriturações Contábeis Fiscais dos anos-calendário de 2014 e 2015 apresentadas pela SMILES, enquanto as bases de cálculo do IRPJ e da**

CSLL então declaradas refletiram a fraude empregada para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

701. Portanto, a indevida redução dos tributos apurados pela SMILES decorreu de atos praticados com infração à lei. **Para tanto, papel fundamental tiveram os Conselheiros e Diretores da SMILES e da GLAI em exercício ao longo do período fiscalizado.** O Acordo de Investimento foi, como se viu acima, **ratificado por unanimidade pelos membros do Conselhos de Administração da GLAI** em exercício em 13/05/2013 (doc. 809A), **aprovado por todos os membros do Conselho de Administração da SMILES** em exercício em 05/04/2013 (doc. 886) e celebrado pelos Srs. PAULO SERGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO, Diretores da GLAI e da VRG, e pelos Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS, Diretores da SMILES.

702. Concluído o IPO, em 10/06/2013 teve lugar a Assembleia Geral Extraordinária da SMILES que aumentou de 5 para 7 o número de assentos no Conselho de Administração, conforme previsto no Acordo de Acionistas. Conforme já mencionado, **foram então eleitos o Sr. RICARDO CONSTANTINO** e o Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, este o Diretor Executivo da GA REPRESENTAÇÕES (doc. 808, 882, 004, 002E). A composição desse Conselho manteve-se inalterada a partir de então até o ano de 2016 (doc. 002B, 002C). Nesse mesmo período, mantiveram-se na Diretoria da SMILES os Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS (doc. 002B, 002C). Quando foi proposta pela Diretoria a redução do Capital Social da SMILES (doc. 832), eram eles seus únicos Diretores (doc. 002B). A proposta foi aprovada por unanimidade pelo Conselho de Administração (doc. 834).

703. Também permaneceram na Diretoria da GLAI, nesse intervalo, os Srs. PAULO SERGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO (doc. 102A, 108A, 108B). A composição do Conselho de Administração da GLAI manteve-se inalterada no período compreendido entre a ratificação do Acordo de Investimento e a redução do Capital Social da SMILES (doc. 809A, 108A, 108B).

704. Dessa forma, o disposto no inciso III do art. 135 do CTN faz a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora constituído alcançar as pessoas físicas abaixo identificadas:'

Como se nota, os fatos atribuídos aos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO são basicamente: (a) ter sido do Conselho de Administração da VRG, GLAI e SMILES; (b) ter sido Conselheiro na época em que foram celebrados o Acordo de Investimento e documentos de incorporação da empresa-veículo pela SMILES, e os atos de aumento e redução de capital social; (c) ratificar por unanimidade o Acordo de Investimentos na GLAI; (d) aprovar por unanimidade o Acordo na SMILES.

Aponta-se que os responsáveis solidários em questão teriam se beneficiado “ainda que de forma indireta, pela indevida redução de tributos por eles mesmos provocada”, na

condição de membro do Conselho de Administração. Ora, tal afirmação equivale justamente a dizer que os Recorrentes se beneficiariam econômica ou financeiramente pelo ganho auferido com a redução de tributos. Pode tratar-se de interesse econômico, mas não de interesse comum e o inadimplemento tributário, por si só, não corresponde à infração à lei.

Argumenta o TVF que seria indicativo de “infração à lei” a inserção de elementos inexatos em documento ou livro fiscal justamente a informação de bases de cálculo reduzidas de IRPJ e CSLL, o que se trata justamente da divergência de entendimento do Fisco quanto à oponibilidade das escolhas feitas pela empresa, isto é, o próprio cerne da autuação. Não se trata de fato específico, mas da própria infração da pessoa jurídica.

Como se vê, não há qualquer elemento fático que vincule de forma específica tais responsáveis solidários aos fatos geradores, capaz de atribuir-lhe interesse comum, nem tampouco qualquer ato de infração à lei, contrato ou estatuto, que não seja a insurgência da fiscalização quanto à oponibilidade de determinados negócios jurídicos feitos pela empresa ao Fisco.

Em outras palavras, não há atribuição à pessoa física de condutas diversas daquelas que são imputadas à própria pessoa jurídica, no sentido de desconsiderar ou reputar ilícitas determinados arranjos societários. Os fatos narrados relativamente às pessoas físicas dizem respeito tão somente à aprovação estatutária de atos da pessoa jurídica.

Para que não reste dúvida, veja-se que as únicas menções aos nomes de tais responsáveis solidários constam exatamente do trecho acima colacionado do TVF. Em todo o restante das mais de 150 (cento e cinquenta) páginas, não há outras menções às pessoas físicas em comento.

Reitere-se o quanto já exposto a respeito da necessidade de que a responsabilidade tributária não seja trazida no lançamento mediante mera menção a dispositivos legais. É necessário que a fiscalização se desincumba do ônus de fundamentação específica, cotejando os fatos e a previsão legal, demonstrando elemento doloso específico, o que não ocorreu no caso em tela.

Não há como manter a responsabilidade solidária.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a responsabilidade solidária dos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO.

4.2. DA RESPONSABILIDADE DE GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA E GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 124, I, DO CTN. MANTIDA PELA DRJ.

No que tange à responsabilidade das empresas GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA E GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC, tem-se que esta foi atribuída com base no artigo 124, com base na seguinte fundamentação:

402. As infrações de que resulta a presente autuação decorreram de planejamento tributário abusivo engendrado conjuntamente pela GLAI e pela General Atlantic, consolidado no Acordo de Investimento que celebraram em 05/04/2013.

403. Diversos interesses dessas partes foram ali conciliados: a ocultação do ganho de capital auferidos pela GLAI, a antecipação da recuperação de parte do montante investido pela General Atlantic, a capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES, o aproveitamento fiscal do ágio.

404. Esses interesses, alguns próprios a cada uma das partes, outros comuns a ambas, fizeram parte de uma mesma negociação cujos termos e consequências foram, seguramente, pensados de forma conjunta, tanto que consolidados num só instrumento.

405. O Acordo de Investimento resultou na formação de um bloco de controle da SMILES, formalizado no Acordo de Acionistas detalhado na Subseção VIII.1. Para consecução dos interesses impressos no Acordo de Investimento, o poder do bloco de controle sobre a SMILES foi determinante.

406. Assim, através do controle que exerceram sobre a SMILES, a GLAI e a General Atlantic beneficiaram-se dos ilícitos tributários a que deram causa, aqui discutidos.

407. Dessa forma, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a General Atlantic(GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC, CNPJ 10.251.587/0001-65) é responsável solidária pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

408. A GA REPRESENTAÇÕES integra a estrutura da General Atlantic como seu escritório nº Brasil. Teve a GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC como sócia majoritária e única fonte pagadora no período em que as operações em tela tiveram lugar. Por sua vez, o estudo da estrutura montada pela General Atlantic para realizar seu investimento na SMILES permite visualizar com clareza o vínculo da GA REPRESENTAÇÕES com as operações que deram causa à presente autuação. A Subseção X.4 assim sumariou as conclusões desse estudo:

409. Como se observa, o vínculo da GA REPRESENTAÇÕES com os fatos que dão causa à presente autuação não se resumem à circunstância de ela integrar a General Atlantic. Sua participação na consecução do planejamento em tela foi ativa, não casual nem tampouco irrelevante.

410. Assim, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a GA REPRESENTAÇÕES(GENERAL ATLANTIC REPRESENTACOES LTDA., CNPJ

09.416.464/0001-58) é responsável solidária pelo crédito tributário ora constituído.

A respeito do tema, a DRJ assim se pronunciou de forma bastante lacônica:

A responsabilização solidária pela constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado (§29).

As operações estruturadas em seqüência são definidas no §32.1 como "aquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido". Prossegue: "cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior." Nas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, "com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário", resta caracterizado o interesse comum, o que autoriza a responsabilização solidária (§ 33).

O contexto de fato detalhadamente relatado no TVF, com destaque para o Compromisso de Investimento (fl. 355) e o Acordo de Acionistas (fl. 1.260), comprova a existência do interesse comum segundo o entendimento da Administração Tributária expressado no PN Cosit/RFB 04/2018.

Mantém-se, portanto, a responsabilização com suporte no art. 124, I, do CTN.

Da análise do tópico específico do TVF acima destacado, nota-se que o fato central imputado às empresas GENERAL ATLANTIC é ter firmado o Acordo de Investimentos com o GRUPO GOL, no qual estaria delineado o racional do alegado "planejamento tributário abusivo". O TVF expressamente afirma que este teria sido "engendrado conjuntamente pela GLAI e pela General Atlantic, consolidado no Acordo de Investimento que celebraram em 05/04/2013".

Segue narrando que ambas as partes (Grupo GOL e GA) teriam "interesses" nos resultados desse planejamento, interesses estes materializados "na ocultação do ganho de capital auferidos pela GLAI, a antecipação da recuperação de parte do montante investido pela General Atlantic, a capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES, o aproveitamento fiscal do ágio".

Todavia, com o devido respeito ao entendimento da fiscalização, os ditos "interesses" mencionados correspondem não a interesses jurídicos na forma prescrita pelo artigo 124, I, do CTN, tal como acima já delineado, mas a interesses de natureza econômica.

É o que fica claro justamente na conclusão do raciocínio do próprio TVF sobre a responsabilidade da GENERAL ATLANTIC:

406. Assim, através do controle que exerceram sobre a SMILES, a GLAI e a General Atlantic beneficiaram-se dos ilícitos tributários a que deram causa, aqui discutidos.

Em outras palavras, o que é afirmado é que a GENERAL ATLANTIC se beneficiou do ilícito tributário através da sua relação de controle, isto é, que o fato de ser controladora de uma empresa que potencialmente auferiria ganhos tributários lhe geraria igualmente ganhos que corresponderiam a uma comunhão de interesses, ao interesse comum.

Tal potencialidade de ganho econômico decorrente da condição de controlador, todavia, não equivale ao interesse comum do artigo 124, I, do CTN.

Inclusive, mesmo tal raciocínio redundaria em contradição. Vejamos.

A dita “ocultação do ganho de capital” beneficiou, como afirma o próprio TVF, a GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A., que teria utilizado de estrutura abusiva para evitar a tributação. Ocorre que a GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES não tem parte do seu capital social com a GENERAL ATLANTIC ou vice-versa.

A “capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES”, beneficiaram, imediatamente, a VRG (GOL LINHAS AEREAS) e, mediamente, a sua controladora GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES. Nenhuma tem, como dito, relação societária com a GENERAL ATLANTIC.

A vinculação da GENERAL ATLANTIC se dá a nível societário com a GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES apenas quanto à SMILES FIDELIDADE S.A.. Ambas eram sócias da empresa em questão.

Portanto, os resultados tributários auferidos por VRG, GOL LINHAS AEREAS e GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES sequer beneficiaram a GENERAL ATLANTIC, a não ser de forma bastante indireta e apenas economicamente, não no sentido de interesse jurídico, como prescreve o artigo 124, I, do CTN.

Ademais, carece o TVF de maior aprofundamento quanto à atribuição de responsabilidade solidária.

Não há, como apontamos acima, a devida vinculação de fatos específicos às Recorrentes; é ausente a precisa indicação de conduta dolosa capaz de atrair o artigo 124, I, do CTN.

Mesmo à luz do entendimento do Parecer Normativo Cosit/RFB 04/2018 (sem ingressar integralmente no mérito de seus argumentos), como bem reconheceu a DRJ, “a imposição de responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance”:

“26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo¹². Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente

implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

(..)27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964: (...)"

E, no caso em tela, ausente qualquer indicação de elemento doloso específico. Sequer há menção à fraude, dolo ou simulação.

Veja-se que em que pese ter dedicado longas páginas a questões regulatórias quanto ao IPO, investigando normas da CVM, bem como a respeito da alegada insustentabilidade do racional econômico-financeiro da operação, o mesmo esforço de motivação não foi feito no que tange à responsabilidade tributária, a qual restou apenas superficialmente abordada.

É reflexo da falta de fundamentação o fato de que a própria DRJ dedicou apenas poucos parágrafos ao tema, tampouco logrando êxito em identificar fatos específicos, embora tenha, ao final, mantido a responsabilidade.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a responsabilidade solidária de GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA E GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC.

4.3. CONCLUSÃO SOBRE OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

Diante do exposto, dou provimento aos recursos voluntários de rs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO, RICARDO CONSTANTINO, GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA E GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC., para afastar a responsabilidade solidária a eles imputada.

5. CONCLUSÃO GERAL.

Diante do exposto:

- a) Conheço parcialmente do recurso de ofício, isto é, conheço de seu teor com exceção da matéria relativa à responsabilidade solidária da SMILES FIDELIDADE;
- b) Nego provimento ao recurso de ofício;
- c) Dou provimento aos recursos voluntários de rs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO, RICARDO CONSTANTINO, GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA E GENERAL

ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC., para afastar a responsabilidade solidária a eles imputada.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho