



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720034/2016-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.708 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente TIVIT TERCEIRIZACAO DE PROCESSOS, SERVICOS E TECNOLOGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSAS FÁTICAS ERRÔNEAS. CONTRADIÇÕES. AUSÊNCIA DE PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

A adoção de premissas fáticas equivocadas ou a suposta incompatibilidade entre as afirmações feitas pela decisão da DRJ, podem ser objeto de recurso voluntário, mas não são causa de nulidade da decisão recorrida quando não geram qualquer prejuízo ao Recorrente.

NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. DESNECESSIDADE DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS.

O julgador não é obrigado a enfrentar todos os argumentos suscitados pelo Recorrente, quando já tenha encontrado motivos suficientes para proferir sua decisão, sendo obrigado a analisar apenas aqueles capazes de infirmar as conclusões adotadas na decisão recorrida.

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. JURISPRUDÊNCIA DO CARF. APLICAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB. SÚMULA CARF N. 169.

O CARF consolidou na Súmula Vinculante nº 169 o entendimento de que “[o] art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal”.

PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. COMPENSAÇÃO EM AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

Os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL foram compensados de ofício em autos de infração lavrados anteriormente, cujos processos administrativos correlatos pendem de julgamento na esfera administrativa. Na eventualidade de o referido processo ser julgado favoravelmente ao contribuinte, os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL serão reestabelecidos e poderão ser utilizados pelo contribuinte, nos termos da legislação.

NULIDADE. NORMA INTERPRETATIVA. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

O Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018 exprime a interpretação conferida pela Receita Federal ao art. 124, I do CTN e, portanto, não cria nova hipótese de responsabilização tributária, de forma que o fato de o referido parecer ser invocado pela decisão recorrida não consiste em alteração de critério jurídico ou implica em preterição do direito de defesa.

NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. IRREGULARIDADES, INCORREÇÕES E OMISSÕES. AUSÊNCIA DE PRETERIÇÃO DE DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

De acordo com o Decreto n.º 70.235/1972, a decisão deverá conter (i) relatório resumido do processo, (ii) fundamentos legais, (iii) conclusão e (iv) ordem de intimação. No entanto, de acordo com o art. 60 do referido decreto, as irregularidades, incorreções e omissões nos atos administrativos, que não impliquem em preterição do direito de defesa, não importam em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

ÁGIO. COMPRA ALAVANCADA. CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA PARA CONTRATAÇÃO DO EMPRÉSTIMO. POSSIBILIDADE.

As operações de compra alavancada podem gerar diversas vantagens econômicas e gerenciais, tais como (i) a segregação do capital a ser investido e do correspondente risco em um veículo próprio, de forma que não comprometa os demais investimentos do grupo; (ii) desnecessidade de emprego de capital próprio para a aquisição da participação societária, possibilitando que o capital próprio seja utilizado em outros investimentos; (iii) possibilidade de utilização das receitas geradas pelo investimento adquirido para quitar o financiamento contraído; e (iv) dedutibilidade fiscal dos juros contraídos para a obtenção do financiamento necessário à aquisição da participação societária.

Assim, tendo em vista a impossibilidade de o fundo de investimento em participações contrair dívidas, em razão do disposto na Instrução CVM n.º 391/2003, a constituição de pessoa jurídica para tanto é indispensável para a realização da operação de aquisição de participação societária com recursos de terceiros (compra alavancada) e não afronta o disposto no art. 7.º da Lei n.º 9.532/1997.

Não interessa ao Fisco se a pessoa jurídica constituída para adquirir a participação societária com ágio tinha outras formas para arrecadar os valores necessários para fazer frente à aquisição da ou se o empréstimo poderia ter sido contraído diretamente pelos cotistas do fundo de investimento em participações. A forma como as empresas se financiam é uma decisão estratégica, de natureza privada, que não pode ser desconsiderada pelo Fisco pelo simples fato de implicar, também, em vantagem tributária.

JUROS PAGOS NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES. DEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros pagos na emissão de debêntures para a captação dos recursos a serem aplicados em aquisições societárias são dedutíveis da base de

cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 398 do RIR/18 e art. 31 da Lei n.º 11.727/2008).

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. art. 47 da Lei n.º 4.506/1964. REQUISITOS. NÃO PREENCHIMENTO.

Nos termos do o art. 47 da Lei n.º 4.506/1964, somente podem ser deduzidas na apuração do lucro real as despesas que (a) não tenham sido computadas nos custos; (b) sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e (c) sejam operacionais, isto é, usuais ou normais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa. Além disso, é preciso que as despesas tenham sido devidamente escrituradas na contabilidade da empresa e estejam lastreadas em documentos hábeis e idôneos.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CÁLCULO COM BASE NOS VALORES CONTÁBEIS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

A pessoa jurídica poderá deduzir como despesa os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio (“JCP”), calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Os juros sobre o capital próprio passíveis de dedução são calculados sobre determinadas contas do patrimônio líquido, como estabelece o art. 9º da Lei n.º 9.249/1995. O “patrimônio líquido” a que se refere tal dispositivo é aquele da lei societária, tratado nos artigos 178, §2º, III e 182 da Lei n.º 6.404/1976, que, por sua vez, remetem ao conceito contábil de “patrimônio líquido”, evidenciado no balanço patrimonial das companhias. Diante disso, deve a Autoridade Fiscal respeitar os lançamentos efetuados pelo contribuinte em seu balanço patrimonial, que são refletidos na apuração do JCP, exceto se os lançamentos estiverem eivados de fraude ou simulação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais.

A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes

ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente. Não havendo imputação objetiva dos atos supostamente praticados ou obrigação tributária deles decorrentes, não subsiste a responsabilidade tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I. AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO NO BENEFÍCIO. NÃO VERIFICAÇÃO.

Não se configura a hipótese do art. 124, I, do CTN quando o suposto responsável não teve participação no benefício decorrente da economia proporcionada pelo alegado planejamento tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGOS 135, I E 134, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OU INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA. IMPOSSIBILIDADE

Os artigos 135, I e 134, III, do CTN, atribuem aos administradores de bens de terceiros a responsabilidade pessoal pelos tributos devidos pelos terceiros, na hipótese de prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, do qual resulte a obrigação tributária. Uma vez que o administrador não tinha autonomia e ou influência suficiente na gestão do fundo, não há que se falar em atribuição de responsabilidade tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ATOS PRATICADOS POR ADVOGADOS.

A responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN, pressupõe atos e condutas de pessoas físicas que ostentem a função de diretor, gerente ou representante do sujeito passivo. O advogado não tem o poder decisório na pessoa jurídica para definir seus atos, prestando as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas, como definido pelo Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906/1994).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. Averte-se que a Relatora acolhia a preliminar de nulidade da decisão recorrida, em razão de omissão pertinente à glosa de despesa deduzida pelo contribuinte, no montante de R\$ 5.706.393,85, relativa ao ano-calendário de 2011; no entanto, seu patrono, Dr. Roberto Quiroga Mosquera, OAB/SP nº 83.755, renunciou, em tribuna, a tal alegação. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado (i) em dar provimento parcial, por maioria de votos, ao recurso do contribuinte, para manter o lançamento apenas no que pertine aos débitos de glosa de despesas, no montante de R\$ 5.706.393,85, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, que também mantinha o lançamento no que pertine às despesas financeiras e Fernando Beltcher da Silva, que negava-lhe provimento; (ii) em dar provimento, por maioria de votos, ao recurso do responsável solidário Luiz Roberto Novaes Mattar, tendo acompanhado pelas conclusões os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros, vencido o conselheiro Fernando Beltcher da Silva, que negava-lhe provimento; (iii) em dar provimento, por unanimidade de votos, aos recursos dos responsáveis solidários “Citibank Distribuidora de Títulos e Valores Mob S/A” e “Barbosa, Mussnich e Aragão Advogados”, tendo acompanhado pelas conclusões os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros.

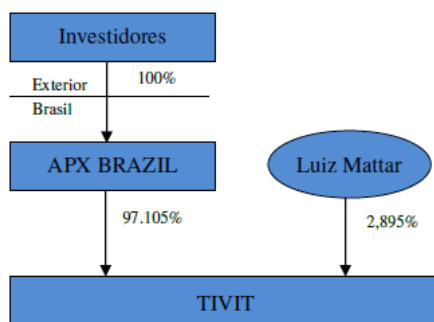
Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados contra TIVIT TERCEIRIZACAO DE PROCESSOS, SERVICOS E TECNOLOGIA S.A. (“TIVIT”) para a exigência de IRPJ e CSLL, relativos a fatos geradores ocorridos entre dezembro de 2011 e março de 2014, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, em razão da suposta prática das seguintes infrações: (i) amortização indevida de ágio; (ii) dedução em excesso de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio (“JCP”); (iii) aproveitamento fiscal indevido de despesas financeiras.

Além disso, foram considerados responsáveis tributários LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, com base no artigos 124, I; e 135, III do CTN; CITIBANK DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOB S/A (“CITI DTVM”), com arrimo nos artigos 124, I; 135, I, c/c 134, III e 135, III do CTN; e BARBOSA, MUSSNICH E ARAGÃO ADVOGADOS (“BMA ADVOGADOS”), nos termos dos artigos 124, I; e 135, III do CTN.

As razões que levaram a Autoridade Fiscal a lavrar os referidos autos de infração podem ser extraídas dos seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“6. O contrato de 07/05/2010 foi precedido por uma série de atos preparatórios, bem como seguido por diversos outros passos destinados à conclusão do processo de aquisição. Todas estas etapas serão detalhadas adiante neste TERMO. De momento, convém observarmos a situação a que se chegou quase 11 meses depois, em 31/03/2011, a qual, por ter-se mantido inalterada a partir de então e por vários anos, deve ser entendida como a configuração à qual se pretendia chegar quando teve início a operação:



Quadro 1: Situação do investimento TIVIT a partir de 31/03/2011

7. A situação demonstrada no quadro bem representa o teor do já mencionado comunicado divulgado cerca de 11 meses antes pela TIVIT, com um elemento adicional

dado pelo APX BRAZIL. Trata-se do APX BRAZIL FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, CNPJ 11.709.823/0001-07. Este fundo, constituído pouco antes da celebração do CCVA-Control, serviu como porta de entrada dos recursos financeiros remetidos pelos Investidores para aquisição da participação pretendida na TIVIT. Nos documentos analisados, é também referenciado como Apax FIP, FIP ou simplesmente Fundo, e também assim o será neste TERMO.

8. Caso os elementos envolvidos na aquisição da TIVIT pelos Investidores se resumissem aos apresentados no Quadro 1, qual seria a situação resultante no que tange à contabilização do investimento?

Nessa hipótese, ter-se-ia o seguinte:

8.1 O FIP teria registrado em seu patrimônio as ações da TIVIT adquiridas, avaliadas segundo o critério contábil fixado em seu Regulamento;

8.2 Os Investidores, cotistas do FIP, teriam registrado em seus Ativos as cotas adquiridas, em contrapartida a saídas de caixa ou bancos;

8.3 Caso os Investidores se decidissem por fazer uso de empréstimo para integralização de cotas do FIP para que este honrasse os compromissos decorrentes das aquisições de ações da TIVIT, o correspondente passivo estaria registrado na contabilidade dos Investidores, em contrapartida às cotas do FIP adquiridas com o empréstimo, não tendo reflexo nos registros contábeis da TIVIT;

8.4 Nessa última hipótese, para pagamento de juros e demais encargos decorrentes desse passivo, os Investidores poderiam se valer dos dividendos distribuídos pela TIVIT, ou seja, dos lucros distribuídos após serem tributados no Brasil. Tais despesas poderiam ser utilizadas para redução dos resultados tributáveis apurados pelos Investidores nos países de suas sedes, a depender da legislação ali aplicável;

8.5 Independentemente disso, nenhum efeito teriam na situação patrimonial da TIVIT as mudanças ocorridas no seu quadro de acionistas ou a origem dos recursos utilizados para tanto.

9. Na condição acima exposta, importa notar, ainda, que:

9.1 Qualquer montante desembolsado pelos Investidores que pudesse corresponder a ágio, fundamentado ou não em rentabilidade futura, estaria embutido no valor do investimento contabilizado no FIP. Por outro lado, tivesse o investimento sido efetivado diretamente pelos Investidores, sem a utilização do FIP, tal ágio estaria contabilizado no exterior. Conclui-se que, em qualquer caso, a impossibilidade de aproveitamento fiscal desse ágio é consequência natural do negócio empreendido, conforme retratado no Quadro 1;

9.2 Os juros e demais encargos do passivo correspondente a eventual empréstimo tomado para financiamento da operação seriam suportados pelos Investidores e não afetariam os resultados (tributáveis ou não) da TIVIT.

10. Visando “resolver” esses “problemas”, um elo de vida efêmera foi acrescentado à estrutura utilizada na aquisição. Com as tratativas já em andamento, os Investidores, através de seus agentes contratados no Brasil, providenciaram a aquisição de uma “empresa de gaveta”, a ser interposta entre o FIP e a TIVIT.

(...)

I.2 DAS RAZÕES PARA A PRESENTE AUTUAÇÃO

38. Até este ponto, o presente TERMO já apresentou diversas evidências de se tratar a DETHALAS de uma empresa veículo. À medida que demonstra que a DETHALAS

consta DE FORMA ILEGÍTIMA como Compradora no CCVA-Control, a Seção III expõe várias outras, que passamos a sumarizar:

38.1 Com relação à sua importância para a concretização do negócio, a DETHALAS foi agregada à estrutura montada para a aquisição da TIVIT já decorridos vários meses desde o início das tratativas entre as partes do CCVA-Control, não sendo responsável pela identificação da oportunidade de investimento, pelo desenvolvimento das

negociações ou pela realização da Due Diligence. Tampouco foi responsável pelo cumprimento das obrigações da Compradora. Quando da celebração do CCVA-Control, negócio da casa do bilhão de reais, seu Capital Social se resumia a R\$ 1.000,00.

38.2 Com relação à sua perspectiva no tempo, o real alvo de investimento do APX BRAZIL sempre foi a TIVIT, jamais a DETHALAS, que estava destinada a ser extinta desde o momento em que foi agregada à estrutura montada para a aquisição do

investimento e antes mesmo da celebração do CCVA-Control. Nesse sentido, a Subseção V.3 demonstra que a DETHALAS existiu apenas o tempo suficiente para que o passivo e todo o ágio acumulado na operação pudessem ser transferidos para a investida, sendo extinta tão logo quanto possível para o estrito cumprimento desses objetivos.

38.3 Tampouco teve a DETHALAS qualquer tipo de influência nas decisões tomadas ao longo do processo. Conforme demonstra a Subseção III.3, o estreito limite de alçada e a ausência de prerrogativas de caráter decisório de sua Diretoria, bem como a absoluta identidade entre os integrantes do seu todo poderoso Conselho de Administração e os do Comitê de Investimentos de seu único acionista, o FIP, configuraram-na como mero canal de passagem de decisões já tomadas alhures.

38.4 Também nos aspectos operacional e econômico constata-se diversas evidências de sua insignificância. A DETHALAS jamais teve funcionários, jamais fez qualquer pagamento a seus administradores e seus registros contábeis não acusam despesas com locação de imóvel ou com contas de água, luz, telefone ou energia elétrica.

Jamais teve fonte própria de renda, sendo que à exceção do empréstimo, todos os recursos que recebeu provieram do FIP e foram destinados ao investimento na TIVIT, sendo que, em geral, o foram de forma imediata. Em todas as suas etapas, a montagem e a condução do projeto se desenvolveu como resultado das ações e decisões originadas em duas empresas sediadas no exterior, BRAHMA 7-B SCOTLAND LP e Apax Partners LLP, operacionalizadas por meio de contato direto com um escritório de advogados por elas contratado no Brasil, Barbosa, Mussnich & Aragão Advogados. Servindo-se desta via, as contratantes constituíram o FIP e a DETHALAS, realizaram a Due Diligence, elaboraram e firmaram o CCVA-Control, prepararam e efetivaram a OPA e a contratação do empréstimo e, finalmente, procederam à incorporação da DETHALAS pela TIVIT, tendo arcado com todos os custos inerentes a cada uma dessas etapas (incluindo comissões milionárias) e, também, com os custos dos serviços do referido escritório de advogados.

39. Também o papel desempenhado pela DETHALAS por ocasião da obtenção do empréstimo demonstra seu caráter de empresa veículo. Vimos, na Subseção anterior, que a estratégia de investimento denominada aquisição alavancada, posta em prática no presente caso, não tem serventia para justificar sua existência. De fato, dado que, para consumação da estratégia, a DETHALAS deveria necessariamente ser extinta por

incorporação pela investida -configurando-se esta, inclusive, como condição imposta pelos credores-, o mecanismo utilizado para obtenção do empréstimo fez do FIP seu real tomador, violando restrições normativas impostas aos fundos de investimentos. Esses fatos estão demonstrados nas Subseções IV.3 e IV.4. Vale a pena ressaltar que o

empréstimo em si jamais se constituiu em necessidade, posto que todos os recursos financeiros demandados pelo negócio sempre estiveram disponíveis, independentemente de empréstimo, como comprova a Subseção IV.2.

40. Assim, o procedimento fiscal não logrou identificar qualquer razão extra tributária para a utilização da DETHALAS. Tampouco a fiscalizada foi capaz de fazê-lo, uma vez que as razões apresentadas não resistem a uma análise crítica, o que se fez nas Seções IV e V deste TERMO.

41. Dessa forma, ficou comprovado tratar-se a DETHALAS de mera empresa veículo, utilizada exclusivamente com vistas à obtenção de vantagens tributárias indevidas. Tal fato caracteriza a operação como planejamento tributário abusivo, de modo que são inadmissíveis os efeitos tributários decorrentes de sua utilização. (...)

88. A análise dos aspectos financeiros da operação deixa claro, portanto, que a DETHALAS foi apenas canal de passagem para os recursos investidos. Porém, a despeito de sua insubstância, todo o ágio restou nela contabilizado. (...)

268. A partir de abril de 2011, mês seguinte ao da incorporação, a TIVIT passou a deduzir, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por ela apuradas, as despesas financeiras incorridas com juros e outras obrigações vinculadas ao passivo então assumido (doc. 019, resposta ao item 3). Os valores deduzidos ao longo do período fiscalizado estão apurados na Subseção VI.1 e sumarizados no Quadro 23. Seriam tais despesas financeiras de fato dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da

TIVIT? Vejamos. (...)

270. De acordo com a norma supra, somente são consideradas operacionais – e, assim, dedutíveis – as despesas que, não se tratando de custos, sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A norma ainda define despesas necessárias como aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Acrescenta, finalmente, que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

271. Portanto, usualidade e normalidade são atributos que uma despesa dedutível deve apresentar, mas não são os únicos. Antes de mais nada, ela deve mostrar-se necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ou seja, deve ter sido paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Sem que essa última característica esteja configurada, a despesa não será dedutível, por mais normal ou usual que seja. (...)

272. Portanto, como ponto de partida devemos nos perguntar: as despesas financeiras incorridas com juros e outras obrigações vinculadas ao passivo assumido (debêntures) são necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora da TIVIT? Tais despesas são pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da TIVIT?

273. Naturalmente, a resposta a essas perguntas, formuladas relativamente às despesas financeiras, depende da avaliação, feita no mesmo sentido, dos ativos aos quais correspondem. Afinal, se determinado bem do ativo não é necessário à atividade de uma empresa e à manutenção de sua fonte produtora, as despesas que esse ativo gera são igualmente desnecessárias para os mesmos fins.

274. Como visto, são dois os ativos aos quais corresponde o passivo assumido pela TIVIT:

274.1 ATIVO 1: parte da participação na TIVIT detida pelo FIP; e

274.2 ATIVO 2: a parte do ágio registrado no ativo da TIVIT que corresponde a tal participação. (...)

280. Assim, vejamos:

280.1 O empréstimo que deu origem à dívida assumida pela TIVIT na incorporação foi integralmente utilizado para aquisição de participação societária na própria TIVIT, gerando, ao mesmo tempo, parcela de ágio;

280.2 Quando da incorporação, essa participação permaneceu com os Investidores – somente que, agora, não mais através da DETHALAS. Nessa ocasião, restou para a TIVIT, além do passivo, o referido ágio;

280.3 No entanto, ao ser amortizado, esse ágio favorece não a TIVIT, mas os acionistas, os mesmos que receberam a participação obtida com o empréstimo;

280.4 Portanto, todos os efeitos do empréstimo operam exclusivamente em favor dos Investidores, não da TIVIT. (...)

292. Em conclusão, as despesas financeiras vinculadas ao passivo assumido pela TIVIT após a incorporação da DETHALAS operam exclusivamente em favor dos Investidores, não da TIVIT, não sendo necessárias para a TIVIT. Assim, não configuram despesas dedutíveis para a TIVIT, nos termos dos artigos 47 da Lei nº 4.506/64 e 299 do RIR/99. (...)

354. Uma tal manobra terá como efeito a majoração dos lucros distribuídos ao FIP pela investida, majoração esta correspondente a exatos 34% dos valores debitados das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de encargos de amortização do ágio assim transferido. Passado o período de investimento, todo esse ágio terá sido amortizado pela investida, que terá distribuído ao FIP lucros aumentados em 34% do montante do ágio transferido. A despeito disso, todo esse ágio continuará compondo, intacto, o custo de aquisição pago pelo FIP quando da realização do investimento, e reduzirá integralmente seu ganho líquido no momento da alienação da participação. Restará consumado, então, o duplo aproveitamento fiscal do ágio.

355. Se a referida transferência do ágio para a investida resultar de uma série de atos formalmente perfeitos, a situação acima exposta autorizará a conclusão de que a lei tributária falhou? Evidentemente, não. Ao contrário, tal situação obrigará a autoridade tributária a declará-la violada.

356. De fato, a hipótese de recuperação fiscal do ágio fundamentado na rentabilidade futura da investida por via de sua amortização somente está prevista na situação definida nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, onde se demanda que ocorra incorporação, fusão ou cisão da investida pela investidora, ou vice-versa. Tratando-se a investidora de um FIP e a investida de uma sociedade por ações, tal possibilidade simplesmente inexistente. (...)

383. Tem-se, então, que, ao registrar a incorporação da DETHALAS, a TIVIT lançou em sua contabilidade despesas que não eram suas, mas sim da incorporada. Esses registros de despesas foram mantidos em sua contabilidade ao longo de todo o ano-calendário de 2011, sendo que, entre março e novembro de 2011, seus efeitos nos resultados cumulativos apurados a cada mês foram anulados por meio de mecanismo extracontábil. Entretanto, esse mecanismo não foi acionado quando da apuração dos resultados correspondentes ao ano-calendário como um todo, com o que afetaram indevidamente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados pela TIVIT para o período.

384. As despesas incorridas em março de 2011 pela DETHALAS, as quais compõem o Resultado Dethalas, não são despesas da TIVIT, sendo inexistentes para esta, ainda que,

por ser sucessora daquela, tenha assumido como passivo seu - e, eventualmente, saldado - as correspondentes obrigações. Assim, e tendo em vista os dispositivos legais apontados nos parágrafos 293 a 297 deste TERMO, o Resultado Dethalas deveria ter sido adicionado ao lucro contábil apurado pela TIVIT para determinação de suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2011, coisa que não aconteceu.

385. Isso posto, deve ser adicionado o valor de R\$ 5.706.393,85 às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL declaradas pelo contribuinte no ano-calendário de 2011(...)

394. Portanto, o aumento do Capital Social tem como efeito direto, por via do consequente aumento no Patrimônio Líquido da pessoa jurídica, o de elevar o limite calculado de acordo com o estabelecido no caput do artigo 9º da Lei 9.249/95, acima transcrito. Assim, tem efeitos tributários potenciais. Ou seja, pode haver ou não efeitos tributários. Por exemplo, caso não haja pagamento de JCP num dado período, não há efeito tributário de fato naquele período.

395. No presente caso, como está demonstrado a seguir, houve sim efeito concreto. Antes de apurá-lo, entretanto, devemos investigar a admissibilidade dos potenciais efeitos tributários do aumento do Capital Social da TIVIT.

395.1 Nesse sentido, lembremos primeiramente que a Subseção I.2 deste TERMO listou as razões que tornam inadmissíveis os efeitos tributários decorrentes da utilização da DETHALAS. Por seu reflexo sobre o limite acima mencionado, o aumento do Capital Social da TIVIT promovido no ato da incorporação figura dentre tais efeitos.

395.2 De fato, na hipótese de incorporação em que ocorra a confusão patrimonial entre o investidor e seu investimento, a substância econômica de ágio fundamentado na rentabilidade futura da investida consiste exatamente na economia tributária que se pode obter com sua amortização. No caso, a incorporação da DETHALAS pela TIVIT não promoveu a referida confusão patrimonial, conforme demonstrado nas Subseções VII.2, VII.3 e VII.4 deste TERMO. Com isso, sendo o ágio não amortizável para a TIVIT, seu registro no ativo da incorporadora nada de concreto representou para ela. Consequentemente, o aumento do seu Capital Social não tem substância.

395.3 Antes disso, já a Subseção III.5 havia demonstrado que a DETHALAS figurou de forma ilegítima como Compradora no CCVA-Controlê. Tal fato viciou o ágio por ela registrado. Consequentemente, o aumento do Capital Social da TIVIT sofreu do mesmo mal, uma vez que “integralizado” basicamente com esse mesmo ágio.

396. Assim, são inadmissíveis quaisquer efeitos tributários consequentes do aumento de R\$ 920.616.809,59 promovido no Capital Social da TIVIT quando da incorporação da DETHALAS. (...)

404. Entretanto, alguns ajustes devem ser feitos no patrimônio líquido assim

calculado. Primeiramente quanto ao saldo de Reserva de Lucro, que no quadro acima soma R\$ 110.370.635,50. Embora os cálculos para o pagamento de JCP devam, em geral, levar em conta o Patrimônio Líquido conforme critérios vigentes em 31/12/2007, informado na Ficha 37-E, na montagem do Quadro 33 foram utilizados dados da Ficha 37-A. Ao compararmos os dados contidos nessas duas fichas da DIPJ apresentada para o ano-calendário de 2013 (doc. 106), observamos, dentre as linhas identificadas no Quadro 33, diferenças quanto a Reservas de Lucros e a Lucros acumulados (linhas 40 e 51), que somam um valor menor na Ficha 37-E. Essa diferença se deve aos efeitos que os encargos de amortização de ágio tiveram nas apurações, feitas ao longo do período fiscalizado pelo contribuinte, dos resultados pelos critérios vigentes em 31/12/2007 (ficha 07-A): as Reservas de Lucros e os Lucros acumulados informados na Ficha 37-E foram deprimidos por tais encargos. Como na presente ação fiscal a amortização do ágio está sendo revertida, os cálculos ora realizados utilizam os dados do PL informados na ficha 37-A, não contaminados pela amortização.

405. Porém, o saldo de Reserva de Lucro calculado no Quadro 34 não leva em conta os tributos que, desde a incorporação da DETHALAS até o início do quarto trimestre de 2013, deixaram de ser computados em razão das infrações ora identificadas relativamente a tal período. Naturalmente, caso a TIVIT tivesse apurado corretamente a CSLL e o IRPJ devidos, teria desembolsado a mais justamente as diferenças de tributos apurados em consequência do presente procedimento fiscal, reduzindo na mesma medida suas Reservas de Lucro. Conforme demonstram os Autos de Infração dos quais este TERMO é parte integrante, as diferenças de tributos apuradas para o período de 01/2011 a 09/2013 são as seguintes:

(...)

406. Um segundo ajuste a ser feito nos valores apresentados no Quadro 34 é justamente o que corrige o Capital Social, para desconsiderar o aumento R\$ 920.616.809,59 promovido quando da incorporação da DETHALAS.

407. Procedendo a esses ajustes, podemos calcular o Patrimônio Líquido da TIVIT no início do quarto trimestre de 2013:

Patrimônio Líquido conforme planilha do contribuinte	1.325.199.543,53
(-) Tributos apurados a menor no período de 01/2011 a 09/2013	91.418.706,90
(-) Aumento do Capital Social na incorporação da DETHALAS	920.616.809,59
(=) Patrimônio Líquido em 30/09/2013	313.164.027,04

(...) 409. Assim, o total lançado como despesa no quarto trimestre de 2013 a título de JCP supera em R\$ 5.685.449,66 o limite autorizado pelo caput do artigo 9º da Lei 9.249/95, base legal do artigo 347 do RIR/99, não havendo previsão para dedução dessa parcela excedente na apuração do Lucro Real. (...)

412. O Livro de Apuração do Lucro Real e o livro de apuração da base de cálculo da CSLL relativos ao ano-calendário de 2011 apresentados pelo contribuinte registram os seguintes saldos no início do mencionado período de apuração:

	Saldo no início
	de 2011
Prejuízo Fiscal (doc. 0090, folha 120)	R\$ 5.835.316,07
Base de cálculo negativa da CSLL (doc. 011K, folha 120)	R\$ 7.494.372,76

413. Tais saldos não levam em conta as autuações sofridas pelo contribuinte cujos créditos tributários constituídos se encontram controlados nos Processos Administrativos n.º 13864.720085/2013-51 e 13864.720171/2015-25. Ali se verifica que, como resultado dos fatos apurados nos correspondentes procedimentos fiscais, a fiscalizada encerrou o ano-calendário de 2010 com saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL iguais a zero.

414. Portanto, contrariamente ao que consta nos mencionados livros do contribuinte, inexistem saldos de Prejuízo Fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL no início do período abrangido pela presente ação fiscal.”

Intimados, TIVIT, LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, CITIBANK DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOB S/A e BARBOSA, MUSSNICH E ARAGAO ADVOGADOS apresentaram impugnação.

Em sua Impugnação, TIVIT sustenta, preliminarmente, a impossibilidade de a Autoridade Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu em 2010, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre (i) o fato que propiciou o seu surgimento e (ii) a ciência da TIVIT dos autos de infração subjacentes (08/04/2016). No mérito, alega, em síntese, que:

- cumpriu os requisitos legais para registro e amortização do ágio, bem como que não houve qualquer questionamento pela Autoridade Fiscal a respeito: do integral pagamento, em dinheiro, do ágio aproveitado fiscalmente; da legitimidade do laudo de avaliação do fundamento econômico (rentabilidade futura da TIVIT); ou dos registros contábeis realizados pela DETHALAS com o desdobramento do custo pela aquisição da Recorrente;
- com relação à suposta ausência de confusão patrimonial entre a real investida e a investidora, não há na legislação tal requisito para o aproveitamento fiscal do ágio e, ainda que assim não fosse, que tal requisito deve ser compreendido como o efetivo encontro entre o investimento e a pessoa jurídica detentora do ágio, o que, no presente caso, ocorreu quando da incorporação da DETHALAS pela Recorrente;
- não há o suposto “duplo aproveitamento do ágio”, uma vez que o custo registrado pelos investidores estrangeiros em nada impacta a discussão em questão, não podendo esse fato macular a dedução fiscal das amortizações do ágio pago pela DETHALAS que resultou em sua amortização pela Recorrente após o ato de incorporação;
- não há violação ao princípio da entidade, como sustenta a Autoridade Fiscal, tendo em vista que não houve qualquer tipo de transferência — de ativos ou passivos — de forma despropositada e injustificada de uma sociedade à outra, os limites da entidade e da personalidade jurídica da DETHALAS e da TIVIT foram absolutamente respeitados e a Recorrente passou a registrar o ágio em questão somente após a operação de incorporação da DETHALAS, quando, nos termos da legislação tributária, há a efetiva absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica (no caso, a DETHALAS) por outra (TIVIT);
- a teoria do propósito comercial não é positivada no Direito pátrio, razão pela qual sua aplicação para fins de desconsideração de operações societárias validamente realizadas é inadmissível e, ainda que assim não fosse os atos praticados na aquisição da Recorrente tiveram motivação extra tributária, decorrente da estratégia comercial adotada pelos FUNDOS APAX por meio da DETHALAS, fundada em legítima decisão empresarial;
- a existência de uma sociedade holding pura independe da existência de empregados, da geração de receitas próprias ou de seu prazo de duração e, ainda que assim não fosse, a DETHALAS sequer poderia ser considerada uma sociedade de existência efêmera, vez que foi constituída em 04/02/2010, adquirida pelo APX BRAZIL em 06/04/2010 e extinta, por incorporação, em 31/03/2011, após ter realizado os propósitos comerciais e específicos para os quais foi constituída;
- a DETHALAS não teve participação na etapa prévia à aquisição — mas foi fundamental para efetivação da aquisição da TIVIT —, razão pela qual o patrocínio de parte dos honorários advocatícios, durante o período de consultorias sobre a operação pretendida e auditorias na empresa investida, bem como o desembolso pelas despesas incorridas nesta etapa preparatória

foram incorridos em grande parte pelos FUNDOS APAX e APAX PARTNERS, o que, entretanto, não invalida as operações, por se tratar de controladores que possuíam um interesse direto na concretização da operação, bem como por se tratar de custos e tratativas realizadas ainda em fase prévia à aquisição;

- as alterações realizadas no regulamento do APAX BRAZIL quanto ao seu portfólio alvo retratam justamente a realidade dos fatos envolvidos e evidenciam a boa-fé que norteou as operações, vez que a versão original do regulamento e sua primeira alteração fazem uma referência direta à DETHALAS, empresa que foi adquirida pelo APX BRAZIL para viabilizar a aquisição da TIVIT;
- não procedem os argumentos da Autoridade Fiscal no sentido de que a DETHALAS não possuía poder decisório, pois reportava as principais questões estratégicas ao FIP e havia absoluta identidade entre os integrantes de seu Conselho de Administração e do Comitê de Investimentos do FIP. Isso porque (i) não há qualquer óbice legal à identidade entre a administração de uma controlada e de uma controladora, sendo o APX BRAZIL o Fundo controlador da DETHALAS, é inerente, razoável e legal que as ações e decisões da controlada decorram e estejam conexas aos objetivos do APX BRAZIL; e (ii) o artigo 2º da Instrução CVM nº 391/2003 é expresso ao apontar que o FIP participará do processo decisório da investida – o que não descaracteriza a essencialidade e a natureza da DETHALAS;
- a DETHALAS desempenhou papel fundamental nas operações analisadas, sem a qual a alienação da TIVIT não teria condições de ser efetuada. Isso porque a DETHALAS (a) possibilita a contratação de financiamento com instituições financeiras, o que é defeso aos FIP à luz das disposições normativas da CVM; (b) os FIP estão sujeitos a diversas regulações e restrições relativas a aquisição de investimentos, razão pela qual DETHALAS seria necessária em um planejamento de eventual e futura reabertura de capital da TIVIT ("IPO"), que, embora não tenha sido realizada em razão de mudanças no cenário do mercado financeiro, era um dos objetivos iniciais; (c) confere maior liberdade para negociação sem intermediário, diferentemente do que ocorreria caso a aquisição fosse direta pelo FIP APX BRAZIL, em que o administrador do Fundo participaria ativamente, retardando toda a operação; e (d) poderia, caso necessário, admitir o ingresso de novos investidores, além dos cotistas do FIP APX BRAZIL, sem a necessidade de alteração da composição dos investidores do fundo;
- os aspectos financeiros da operação (fluxo dos recursos e desembolso para a aquisição da TIVIT) apenas corroboram a validade das operações, tendo em vista que, justamente por não ser uma sociedade operacional (comercial ou prestadora de serviços) e não possuir receitas próprias, que a DETHALAS necessitou do porte de recursos por seu controlador, APX BRAZIL, e de empréstimo para realizar a aquisição de parte das ações da TIVIT por meio da OPA, sem os quais a operação, por consectário lógico, não ocorreria;

- o fato de a DETHALAS ter recebido os recursos para quitação da obrigação dos Fundos Apax não tem o condão de desnaturar a operação de aquisição e tampouco sua participação no negócio jurídico como compradora;
- a DETHALAS, além de ter atuado como adquirente do controle da TIVIT (primeira etapa da aquisição), também figurou como ofertante nas OPAS realizadas para aquisição das demais ações (segunda etapa da aquisição);
- o fato de o Comunicado publicado ao mercado em 10.05.2010 não citar a DETHALAS não descaracteriza a sua importância na operação em análise;
- inexistindo qualquer previsão legal que proíba a estrutura societária tal como foi realizada, não pode o Fisco buscar suprimir a liberdade negocial dos particulares, em razão de sua ausência de poderes de ingerência nestas relações;
- no que se refere ao alegado pela Autoridade Fiscal com relação à desnecessidade do empréstimo realizado, (i) a necessidade e viabilidade na obtenção de empréstimo é uma decisão financeira que compete exclusivamente à administração das companhias; (ii) não há qualquer vedação legal em se realizar um empréstimo prévio a uma aquisição de ações; e (iii) considerando-se que para a DETHALAS esta opção foi mais vantajosa economicamente, não pode o Fisco questionar os efeitos tributários de uma decisão que está no âmbito da liberdade empresarial do contribuinte;
- com relação ao questionamento realizado pela Autoridade Fiscal no que se refere ao penhor constituído em garantia aos credores das obrigações assumidas, (i) foram oferecidas em garantia as ações emitidas pela TIVIT de titularidade da DETHALAS ("ações empenhadas") e, em observância a determinações legais envolvendo a garantia de dívidas assumidas, o APX BRASIL participou desta operação como interveniente anuente, não desempenhando qualquer papel além deste, mormente diante da impossibilidade de o FIP participar de tal negócio jurídico como parte; e (ii) o fato de as ações empenhadas passarem a ser de titularidade do Fundo após a incorporação da DETHALAS não tornam o FUNDO APX BRAZIL tomador do empréstimo;
- a aquisição alavancada não é uma "deletéria estratégia de investimento", como alega a Autoridade Fiscal, mas, sim, uma estrutura comum no mercado na medida em que permite aos investidores a aquisição da companhia alvo sem o desembolso da integralidade dos recursos, possibilitando a sua utilização em outros investimentos;
- a aquisição alavancada foi a forma de viabilizar a realização e execução do negócio, especialmente em razão do ramo de atuação da Recorrente (serviços de tecnologia da informação ("TI") e Business Process Outsourcing ("BPO")), em que há expectativa de crescimento; alto fluxo de caixa, e baixo endividamento, características comuns, típicas para a ocorrência e fruição da aquisição alavancada;

- no que se refere à incorporação da DETHALAS, ao contrário do afirmado pela Autoridade Fiscal, a operação não foi realizada somente para a obtenção de vantagens tributárias, mas, sim, para simplificação da estrutura societária, já que a sociedade já havia realizado os propósitos negociais e específicos que motivaram a sua aquisição, com exceção da possível reabertura de capital da Recorrente (IPO), que acabou por ser descartada em razão da mudança no cenário do mercado financeiro da época;
- a necessidade de otimização da atuação empresarial passa, necessariamente, pela redução de despesas tributárias, que tem por fundamento o direito que o contribuinte detém de não ser obrigado a sofrer uma carga tributária maior quando existe uma opção fiscal mais econômica, autorizada pelo próprio ordenamento jurídico;
- não há que se falar em prejuízo ao erário, tendo em vista que os vendedores da TIVIT apuraram e recolheram imposto de renda sobre o ganho de capital na compra das ações pela Recorrente e o crescimento da Recorrente levou ao aumento significativo das suas receitas e, em consequência, ao aumento da arrecadação tributária;
- no que se refere à dedutibilidade das despesas financeiras, a necessidade do empréstimo para a efetivação do negócio e, ainda que assim não fosse, a escolha da estrutura de capital compete exclusivamente à administração das companhias, não cabendo à Autoridade Fiscal questionar os efeitos tributários de uma decisão que está no âmbito da liberdade empresarial do contribuinte;
- os encargos financeiros decorrentes da emissão de debêntures para financiar a aquisição e participação na TIVIT constituem despesa operacional, necessária, usual e normal à atividade da empresa e, portanto, dedutíveis nos termos dos artigos 374 e 299 do RIR/99;
- no que se refere às supostas despesas inexistentes incorridas pela DETHALAS no montante de R\$ 5.706.393,85 e aproveitadas pela TIVIT em março de 2011, não houve prejuízo ao Fisco, tendo em vista que, ao final do ano-calendário em questão, a Recorrente não apurou valor a recolher a título de IRPJ e CSLL;
- no que se refere às despesas com pagamento de JCP, a apuração dos JCP e os limites da sua dedutibilidade fiscal se baseiam em dados eminentemente contábeis, decorrentes de operação que efetivamente ocorreu (incorporação da TIVIT pela DETHALAS) e que não podem ser desconsiderados pela Autoridade Fiscal;
- no que se refere à adição das despesas com ágio na base de cálculo da CSLL, o IRPJ e a CSLL possuem as mesmas regras de apuração, mas não de dedutibilidade de despesa e que o legislador não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

- impossibilidade de a Autoridade Fiscal considerar como inexistente o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em razão da lavratura de autos de infração (Processos Administrativos n.º 13864.720085/2013-51 e 13864.720171/2015-25) cujos débitos foram compensados de ofício com os referidos saldos, tendo em vista que os processos correlatos pendem de julgamento definitivo na esfera administrativa;
- subsidiariamente, necessidade de sobrestamento do presente processo administrativo até o desfecho dos Processos Administrativos n.º 13864.720085/2013-51 e 13864.720171/2015-25;
- a inexistência de fraude ou conluio nas operações que culminaram com a amortização do ágio, bem como o caráter confiscatório da multa de ofício qualificada de 150%; e
- a ilegalidade da exigência de juros sobre multa de ofício.

LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, por sua vez, apresentou impugnação, reiterando e ratificando os argumentos apresentados por TIVIT em sede de impugnação, bem como sustentando, em síntese: (i) inaplicabilidade do artigo 124, inciso I, do CTN, que não se presta a responsabilizar terceiro com base em mero interesse econômico, já que trata de hipótese de solidariedade entre sujeitos que já figuram no polo passivo, em razão de interesse jurídico na hipótese descrita como fato gerador da obrigação tributária, o que não se verifica no presente caso; (ii) incompatibilidade entre as hipóteses dos artigos 124 e 135 do CTN, donde se extrai a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária com base em ambos os dispositivos; (iii) a falta de comprovação da prática de atos dolosos ou com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, de forma a atrair a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN; e (iv) impossibilidade de responsabilização do Recorrente pela multa de ofício em razão do princípio da pessoalidade da pena.

BMA ADVOGADOS apresentou impugnação, alegando, em resumo: (i) não teve qualquer vínculo com a TIVIT, mas, sim, prestou serviços aos investidores estrangeiros e à DETHALAS, razão pela qual não pode ser responsabilizado por atos praticados pela TIVIT após a sua atuação, independentemente da interpretação que se dê aos artigos 124 e 135 do CTN; (ii) que os honorários devidos aos seus profissionais foram proporcionais aos serviços prestados, não tendo qualquer relação com a economia tributária auferida pela TIVIT, donde se extrai a ausência de interesse econômico; (iii) inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN, ao caso concreto, uma vez que se refere à pessoas que ocupam posição comum na relação jurídica que constitui o fato jurídico tributário, isto é. Que têm qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária; (iv) inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN, a pessoas jurídicas, tendo em vista que o dispositivo faz referência à diretores, gerentes ou representantes; (v) ausência de comprovação da prática dos atos descritos no art. 135 do CTN; (vi) ausência de prática de atos ilícitos, tendo em vista que sempre agiu em conformidade com os poderes outorgados por seus clientes; e (vi) impossibilidade de exigência de multa de ofício qualificada.

Por fim, CITI DTVM apresentou impugnação, alegando, em resumo: (i) a regularidade da operação praticada pela TIVIT; (ii) nulidade da responsabilidade que lhe foi atribuída, tendo em vista que não houve indicação precisa dos fatos que caracterizaram a referida responsabilidade, bem como a respectiva subsunção aos dispositivos do CTN que a

fundamentaram; (iii) impossibilidade de responsabilização solidária com base no art. 124 do CTN, tendo em vista que não possui interesse comum no fato gerador, não há tributo devido pelo Fundo APX Brazil, do qual é administradora e não praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao regulamento do fundo; (iv) ausência de interesse comum no fato gerador, tendo em vista que, na qualidade de administradora do Fundo APX Brazil, não compõe a relação tributária existente entre TIVIT e Fisco, não possui interesse comum na situação que constitua fato gerador com TIVIT ou qualquer confusão patrimonial com a referida empresa; (v) não teve qualquer benefício econômico decorrente da operação questionada pela Autoridade Fiscal ou da economia tributária obtida pelo TIVIT; (vi) não há tributo devido pelo APX Brazil, do qual é administradora, donde decorre a não aplicação da responsabilidade prevista nos artigos 135, I c/c 134, III, do CTN; (vii) impossibilidade de aplicação do art. 135, III, do CTN, pois não pode ser considerada diretora, gerente ou representante do TIVIT e, ainda que assim não fosse, não há atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto ou qualquer economia tributária decorrente dos atos praticados pelo CITI DTVM; e (viii) a impossibilidade de manutenção da multa qualificada ante à ausência de comprovação da prática de dolo ou fraude pelo CITI DTVM.

Iniciado o julgamento das impugnações, o processo foi convertido em diligência, para que a autoridade autuante esclarecesse questões acerca do financiamento obtido pela DETHALAS com a emissão de debentures e a correspondente aplicação dos valores arrecadado (fls. 5470-5471). Respondidas as questões formuladas pela DRJ (5474-5484), as impugnações foram julgadas improcedentes, nos termos da ementa abaixo:

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Deixa de se declarar a nulidade do auto de infração quando sua confecção encontra-se perfeita e dentro das exigências legais.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO.

O reconhecimento contábil de um valor amortizável não representa manifestação de fato tributário imponible. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de amortização.

DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO. EXERCÍCIO ABUSIVO. CARACTERIZAÇÃO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. PROPÓSITO EXTRATRIBUTÁRIO SUFICIENTE.

O direito de auto-organização, como qualquer direito, não tem no Brasil a feição absoluta própria do liberalismo radical. Em nosso ordenamento, os direitos recebem proteção a fim de serem exercidos apropriadamente, em benefício do seu titular, mas também da sociedade. Quando alguém usa do seu direito para alcançar objetivos inusitados e prejudica terceiros, caracteriza-se o abuso de direito, que é ato ilícito e, como tal, não merece tutela. Dessa forma, como o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, deverá ser exercido com algum propósito extratributário, a fim de que eventual redução ou supressão de tributos seja oponível ao Fisco.

COMPROVAÇÃO DO PROPÓSITO EXTRATRIBUTÁRIO. VANTAGENS EM ABSTRATO. INSUFICIÊNCIA.

Mencionar possíveis vantagens de uma alternativa não comprova que esta foi escolhida em razão daquelas. Cabe ao contribuinte, para comprovar seu interesse, demonstrar que

efetivamente fruiu os benefícios, ou então, esclarecer porque a expectativa de vantagem não se concretizou.

NECESSIDADE DE CONFUSÃO PATRIMONIAL OU EXTINÇÃO DE EMPRESA VERSUS SUFICIÊNCIA DE UNIÃO ENTRE RECEITAS E DESPESAS. INCORPORAÇÃO. DISCUSSÃO IMPERTINENTE.

É impertinente a discussão quanto à necessidade de confusão patrimonial ou extinção de empresa e a suficiência da união entre as despesas de amortização e as receitas que lhe deram causa, quando a dedução decorre de incorporação, pois nessa alteração ocorrem tanto a extinção de uma das empresas quanto a confusão patrimonial e a união de receitas com despesas. Em outras palavras, quando se trata de incorporação, os três institutos (união, extinção e confusão) ocorrem juntos ou não ocorrem. Portanto, não interessa saber se a união sem confusão nem extinção é suficiente para tornar a amortização dedutível, pois não há união sem confusão ou sem extinção, quando o caso sob análise é de incorporação.

EMPRESA USADA COMO VEÍCULO NA CRIAÇÃO DO ÁGIO. INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES.

A legislação estabelece que se a empresa “A” adquire a empresa “B” com ágio, e, em seguida, “B” incorpora “A”, então o ágio pode ser fiscalmente amortizado. Situação diversa ocorre quando “A” constitui e capitaliza “C”, para que esta adquiriria “B”, que vem a incorporar “C”.

Em regra, o ágio não é fiscalmente amortizável e só pode ser aproveitado na alienação do investimento, para compor o custo de aquisição. A incorporação representa uma exceção a essa regra porque nela o investimento é extinto e, consequentemente, não pode mais ser alienado. Sendo assim, em virtude da impossibilidade de se alienar o investimento, a legislação autoriza a amortização do ágio. Por outro lado, quando “B” incorpora “C”, subsiste o investimento de “A” em “B”, não se justificando a amortização, posto que a alienação ainda é possível. Além disso, quando a lei estabelece a incorporação da investidora pela investida, ou vice-versa, como hipótese para a dedução, está tratando, evidentemente, da real investidora, e não de uma investidora fictícia ou formal, criada para dar passagem ao capital.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. EMPRESA-VEÍCULO. CONCEITO.

Uma empresa funcionará como veículo em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extratributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de ter duração efêmera ou não, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Até mesmo uma empresa longa, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extratributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, na operação em questão, havia um propósito extratributário para ela receber e repassar os recursos.

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. FALTA DE PROPÓSITO EXTRATRIBUTÁRIO PARA ALGUMA ETAPA. ABUSO DE DIREITO. INCORPORAÇÃO. DESPESA DE AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A falta de propósito extratributário para alguma das etapas da aquisição de participação societária com ágio caracteriza o abuso do direito de autoorganização, que é ato ilícito,

de tal forma que, se houver incorporação entre investidora e investida, a despesa com amortização do ágio permanecerá fiscalmente indedutível.

DESPESA OPERACIONAL NÃO COMPROVADA.

Se a despesa operacional não resta comprovada, o reflexo de sua glosa se sentirá na determinação do Lucro Líquido do período, afetando, indistintamente, tanto a determinação do lucro real, quanto da base de cálculo da CSLL, independentemente dos ajustes específicos, previstos na legislação correlata ao tributo e à contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA NÃO CONFISCATÓRIA

Não tem caráter confiscatório a multa de ofício aplicada sobre o valor do imposto ou contribuição apurado, quando o percentual da referida multa, como acessório do principal, for compatível com o gravame tributário, inclusive no tocante a graduação do ilícito fiscal praticado pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Contra tal decisão, interpuseram recursos voluntários TIVIT, LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, CITIBANK DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOB S/A E BARBOSA, MUSSNICH E ARAGAO ADVOGADOS.

Em seu recurso voluntário, TIVIT repisa os argumentos invocados em sede de impugnação (exceto com relação à ilegalidade da exigência de juros sobre multa) e acrescenta, em síntese: (i) a nulidade da decisão recorrida, uma vez que foi proferida com a preterição do direito de defesa, na medida em que (a) adotou premissas fáticas e conceituais equivocadas, (b) deixou de analisar argumentos de defesa expostos na peça recursal que poderiam infirmar as conclusões que foram alcançadas no julgamento, (c) não demonstrou o motivo pelo qual os precedentes jurisprudenciais referenciados na peça impugnatória não seriam aplicáveis ao caso concreto e, ainda, (d) se valeu de argumentos contraditórios entre si para justificar a manutenção da exigência fiscal; e (ii) a necessidade de aplicação do art. 24 da LINDB, tendo em vista que, à época das operações societárias e dos fatos geradores, a jurisprudência administrativa majoritária era favorável aos contribuintes no que se refere ao aproveitamento fiscal de ágio em casos de suposta utilização de "empresas veículo" para a aquisição de participações societárias, independentemente do seu propósito negocial.

LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, por sua vez, interpôs recurso voluntário, alegando, preliminarmente: (i) nulidade do acórdão recorrido, por inovar indevidamente o critério jurídico, tendo em vista que baseou a manutenção da responsabilidade tributária, apenas com arrimo no art. 124, I do CTN, em razão do disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, que é posterior à lavratura do auto de infração; e (ii) preterição do direito de defesa do Recorrente, com base no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que não se pronunciou expressamente sobre todos os argumentos trazidos em impugnação, especialmente no que se refere (a) incompatibilidade entre os artigos 124 e 135 do CTN; (b) ausência de comprovação da prática de qualquer ato doloso, que pudesse caracterizar dolo ou conluio; e (c) necessidade de afastamento da multa exigida do Recorrente. No mérito, reiterou o Recorrente os argumentos trazidos em sede de impugnação.

BARBOSA, MUSSNICH E ARAGAO ADVOGADOS interpôs recurso voluntário, sustentando, preliminarmente, (i) nulidade da decisão recorrida, por não tratar do

Recorrente na ementa, na parte dispositiva e na ordem de intimação, em afronta ao disposto no art. 31 do Decreto n.º 70.235/72; (ii) nulidade da decisão recorrida, tendo em vista a impossibilidade de se extrair as razões concretas e específicas para a manutenção da responsabilidade tributária do Recorrente; e (iii) nulidade da decisão recorrida por não ter examinado os fundamentos da impugnação. No mérito, reitera os argumentos adotados em sede de impugnação, acrescentando que o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018, utilizado pela decisão recorrida na manutenção da responsabilidade tributária, em verdade, atesta a absoluta improcedência da atribuição de responsabilidade solidária em questão.

Por fim, CITI DTVM interpôs recurso voluntário, alegando, preliminarmente, (i) a nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação e afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que não contradita a nenhum dos fundamentos de defesa invocados; e (ii) nulidade do lançamento por vício de acusação e cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que não houve indicação precisa dos fatos que caracterizaram a referida responsabilidade, bem como a respectiva subsunção aos dispositivos do CTN que a fundamentaram. No mérito, reiterou os argumentos trazidos em sede de impugnação, acrescentando, principalmente, a inaplicabilidade do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018, utilizado pela decisão recorrida na manutenção da responsabilidade tributária.

Em seguida, a Fazenda Nacional apresentou contra-razões sustentando, de forma resumida, que (i) as nulidades apontadas pela Recorrente não constituem “preterição de direito de defesa”, mas apenas manifestam o seu inconformismo com o não acolhimento de seus argumentos; (ii) o julgador não é obrigado a abordar todas as questões trazidas pelas partes, nos termos da jurisprudência do STJ; (iii) não se aplica o art. 24 da LIDB à desconstituição de lançamentos tributários; (iv) de acordo com a jurisprudência do CARF, (a) os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 só autorizam a amortização do ágio gerado na aquisição de investimento quando o verdadeiro adquirente das participações societárias incorpora, ou é incorporado, pela sociedade cujas participações societárias foram adquiridas e, adicionalmente (b) a utilização de empresa veículo, sem “propósito negocial”, apenas para fins de transferência do ágio, não gera o efeito pretendido pelo contribuinte; e (v) no que se refere às despesas financeiras, ocorreu a assunção pela TIVIT de despesa do Fundo APX Brazil para a aquisição da própria TIVIT, donde se extrai a inadutibilidade de despesas incorridas para benefício de terceiros, como já reconhecida pelo CARF.

É relatório.

Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic , Relator.

I – ADMISSIBILIDADE

TIVIT teve ciência do acórdão da DRJ por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, em 09.01.2019, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto n.º 70.235/72 (fl. 6019), e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 07.02.2019 (fl. 6032).

CITI DTVM teve ciência do acórdão da DRJ por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, em 10.01.2019 (FL. 6020), e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 07.02.2019 (fl. 6988).

BMA ADVOGADOS teve ciência do acórdão da DRJ por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, em 12.01.2019 (FL. 6021), e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 11.02.2019 (fl. 6924).

LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, por sua vez, foi intimado do acórdão recorrido por carta em 11.01.2019 (fl. 6030) e interpôs o recurso voluntário ora analisado em 06.02.2019 (fl. 6617).

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972, são tempestivos os recursos voluntários de TIVIT, CITI DTVM, BMA ADVOGADOS e LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR.

Os recursos voluntários atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

II – RECURSO VOLUNTÁRIO DE TIVIT

1. PRELIMINARES:

1.1 Nulidades da decisão recorrida por preterição do direito de defesa

De acordo com a Recorrente, a decisão da DRJ é nula, por preterição direito de defesa, na medida em que (a) adotou premissas fáticas e conceituais equivocadas, (b) deixou de analisar argumentos de defesa expostos na peça recursal que poderiam infirmar as conclusões que foram alcançadas no julgamento, (c) não demonstrou o motivo pelo qual os precedentes jurisprudenciais referenciados na peça impugnatória não seriam aplicáveis ao caso concreto e, ainda, (d) se valeu de argumentos contraditórios entre si para justificar a manutenção da exigência fiscal.

De acordo com o Decreto n.º 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

A suposta premissa conceitual equivocada adotada pela DRJ refere-se aos conceitos de “fundamento econômico do ágio” e “substância econômica” da empresa veículo. De fato, às fls. 5971, a decisão recorrida parece utilizar o termo “fundamento econômico” para fazer referência à substância econômica da DETHALAS. No entanto, o equívoco não prejudica a compreensão do texto e, por consequência, não resulta em prejuízo para o sujeito passivo.

No que se refere à premissa fática erroneamente adotada pela DRJ, sustenta a Recorrente que a decisão adotou como fundamento para a manutenção do ágio fundamentos referentes à impossibilidade de reconhecimento de ágio interno, que não têm aplicabilidade no

caso concreto. No entanto, da decisão da DRJ, pode-se extrair que esse não foi o único fundamento adotado na manutenção dos autos de infração subjacente.

Outra premissa fática errônea imputada à decisão recorrida se refere às supostas “criação do ágio”, na operação de aquisição da DETHALAS pelo Fundo APX Brazil, e “transferência do ágio”, na operação de aquisição das ações da TIVIT pela DETHALAS. Mais uma vez, embora, de fato, não tenha havido “criação” ou “transferência” do ágio nas referidas etapas, o equívoco cometido pela DRJ não é causa de nulidade da decisão recorrida.

No que se refere à afirmação da decisão recorrida de que “nem a interessada conseguiu explicar na sua defesa após a diligência o propósito negocial da empresa veículo”, quando, em realidade, a diligência não tinha por objetivo o propósito negocial da operação, mais uma vez, trata-se de equívoco que não tem condão de gerar qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

O mesmo ocorre com a afirmação da DRJ de que a aquisição alavancada “é especialmente danosa para o país”, pois “aqui a distribuição de lucros não sofre tributação”. Embora a correção da afirmação possa ser eventualmente questionada, não há que se falar em preterição de direito de defesa em razão da referida afirmação.

Sustenta a Recorrente, ainda, nulidade da decisão recorrida por omissões com relação (i) à ausência de violação ao artigo 35 da Instrução CVM nº 391/2003, (ii) aos efeitos da sucessão empresarial, (iii) às decisões gerenciais sobre estrutura de capital, (iv) à ausência de prejuízo ao fisco em razão do reconhecimento de despesa da DETHALAS pela TIVIT e (v) à necessidade de se observar os precedentes jurisprudenciais suscitados na impugnação.

Estabelece o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências”.

O STJ, por sua vez, entende que o “jugador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão (...) sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida” (Edcl em MS 21315/DF – Embargos de Declaração no Mandado de Segurança 2014/0257056-9, publicado no DJe 15/06/2016).

Da combinação de ambas as determinações, pode-se extrair que o julgador administrativo deve se manifestar sobre as razões de defesa suscitadas pela parte com relação a todas as exigências. Isto é, todas as exigências impugnadas devem ser objeto de revisão pela decisão administrativa. No entanto, nem todas as razões de defesa precisam ser expressamente refutadas pelo julgador, bastando que enfrente aquelas que enfrente aquelas capazes de infirmar suas conclusões, bem como que motive devidamente a sua decisão.

No que se refere às omissões “i”, “ii”, “iii” e “v”, a decisão da DRJ considerou suficientes outros motivos para manter as glosas de despesas com amortização do ágio e de despesas financeiras, de forma não há obrigatoriedade de manifestação sobre todos os argumentos de defesa invocados pela Recorrente.

Entretanto, a decisão recorrida não se pronunciou, em seu voto, sobre a glosa de despesa deduzida pela TIVIT, no montante de R\$ 5.706.393,85, no ano-calendário de 2011, devidamente impugnada pela Recorrente (fl. 4814). No mérito de seu voto, a decisão inicia explicando a operação objeto de análise, que culminou na incorporação da DETHALAS pela TIVIT (fls. 5968-5969), trata dos requisitos para amortização do ágio (fl. 5970), da configuração de planejamento tributário e suposta ausência de substrato econômico da DETHALAS (fls. 5971-5973), da vedação a captação e empréstimos por fundo de investimento em participações (fls. 5973 -5974), das normas relativas à apuração do lucro real e sua aproximação com a contabilidade, ainda com relação ao ágio gerado na operação (fls. 5975-5977), do conceito de empresa holding e da dispensabilidade da DETHALAS para a operação (fls. 5978-5979), do direito de os contribuintes se auto organizarem e da exigência de propósito extratributário para as operações (fls. 5980 e 5981). Em seguida, aborda a dedutibilidade dos juros decorrentes da emissão de debêntures (fls. 5981-5983), a dedutibilidade dos JCP (fls. 5983-5984) e, então, inicia a análise da incidência de CSLL sobre “o lançamento efetuado” (fls. 5984-5987), concludente pela sua manutenção (fl. 5987). Sem se pronunciar sobre a glosa de despesa da DETHALAS deduzida pela TIVIT, a decisão passa a analisar a multa de ofício qualificada (fls. 5987-5990), o direito ao aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (fls. 5990-5991) e, então, examina, novamente, a amortização do ágio da base de cálculo da CSLL (fl. 5991). Por fim, enfrenta a incidência de juros de mora sobre multa de ofício (fls. 5991-5992), o argumento de sobrestamento do processo (fls. 5992-5993) e passa a abordar a responsabilidade tributária (fls. 5993-5996).

A ausência de enfrentamento de exigência devidamente impugnada pela Recorrente viola o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 e implica em nulidade da decisão por preterição do direito de defesa. Nos termos do art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade julgadora somente está dispensada de mandar repetir o ato ou suprir-lhe a falta na hipótese de julgamento de mérito favorável ao sujeito passivo – o que não é o caso com relação à referida glosa.

Quando dos debates ocorridos no julgamento do presente processo, a Relatora encaminhou seu voto no sentido de (i) acolher a preliminar de nulidade da decisão recorrida com relação à omissão acerca da glosa de despesa deduzida pela TIVIT, no montante de R\$ 5.706.393,85, no ano-calendário de 2011; e (ii) determinar a devolução dos autos à DRJ, para que a questão fosse devidamente enfrentada, sob pena de supressão de instância. No entanto, o patrono da Recorrente, Dr. Roberto Quiroga Mosquera, renunciou, em tribuna, a tal alegação de nulidade.

Por fim, a Recorrente aponta, ainda, duas supostas contradições na decisão recorrida: (i) a primeira ao reconhecer o propósito negocial/extrafiscal da DETHALAS e, ao mesmo tempo, sustentar que a sociedade deveria ser desconsiderada, já que teria sido utilizada exclusivamente com vistas a obtenção de vantagens fiscais; e (ii) a segunda ao reconhecer que a aquisição das ações da TIVIT pela Dethalas era uma alternativa juridicamente válida e, ao mesmo tempo, desconsiderar os registros contábeis do ágio para fins de apuração dos JCP.

No primeiro ponto, ao contrário do que afirma a Recorrente, não entendo que a decisão recorrida tenha reconhecido expressamente o propósito negocial/extrafiscal da DETHALAS. O que a decisão faz é partir da premissa trazida pela Recorrente (“a aquisição da DETHALAS era imprescindível para o negócio”) para afirmar que “a imprescindibilidade de uma empresa (...) não traz operacionalidade empresarial, inerente a uma holding”. Conquanto a

Recorrente possa discordar dessa afirmação, dela não se extrai que a DRJ reconheceu expressamente o propósito negocial/extrafiscal da DETHALAS. Confira-se:

“Afirma a interessada que a aquisição da DETHALAS era imprescindível para o negócio e que a empresa desempenhou papel fundamental que viabilizou a aquisição do controle e das participações societárias da impugnante pelo Grupo Apax, bem como fez seu papel necessário em uma estrutura de Fundos agindo como uma holding do novo investimento possibilitando adoção de medidas rápidas para diversas questões atinentes a uma aquisição dessa magnitude. (...)”

A imprescindibilidade de uma empresa cuja durabilidade leva pouco mais de um ano e realiza um único investimento com ágio e o transporta para a empresa que era sua controlada a qual virou controladora, não traz, efetivamente, concretamente, operacionalidade empresarial, inerente a uma empresa holding (fl. 2401).

Portanto, não vislumbro a existência da primeira contradição e, ainda que assim não fosse, as afirmações feitas pela DRJ não maculam o direito de defesa da Recorrente.

No que se refere à suposta segunda contradição, o julgador a quo esclareceu que não estava, ali, defendendo que o Fundo APX Brazil fosse obrigado a adquirir diretamente a TIVIT – o que, de acordo com a Recorrente, seria incompatível com a manutenção da glosa dos JCP em razão da desconsideração da contabilização do ágio. Ainda que seja possível defender a incompatibilidade entre as duas afirmações – como o fez a Recorrente -, mais uma vez, entendo que não se trata de vício que macule a decisão recorrida.

Diante do exposto, não conheço da nulidade decorrente de suposta omissão na decisão recorrida com relação à glosa de despesa deduzida pela TIVIT, no montante de R\$ 5.706.393,85, no ano-calendário de 2011, em razão da renúncia pelo patrono da Recorrente e rejeito as demais nulidades apontadas com relação à decisão recorrida.

1.2 Aplicação do art. 24 da LINDB

Sustenta a Recorrente a necessidade de aplicação do art. 24 da LINDB, tendo em vista que, à época das operações societárias e dos fatos geradores, a jurisprudência administrativa majoritária era favorável aos contribuintes no que se refere ao aproveitamento fiscal de ágio em casos de suposta utilização de "empresas veículo" para a aquisição de participações societárias, independentemente do seu propósito negocial.

Ao analisar a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo fiscal, o CARF consolidou na Súmula Vinculante nº 169 o entendimento de que “[o] art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal”.

Ainda que a referida súmula possa ser objeto de críticas, especialmente com relação à uniformidade entre os acórdãos precedentes, o fato é que sua observância é obrigatória pelos membros do CARF, como estabelece o art. 72, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de cancelamento da autuação fiscal, com base no art. 24 da LINDB, uma vez que à época dos fatos a jurisprudência do CARF asseverava pela legalidade da amortização do ágio, mesmo na hipótese de utilização de empresa veículo.

2. MÉRITO

2.1 Glosa das despesas com amortização de ágio na base de cálculo do IRPJ

Como visto acima, a operação que ensejou a glosa de despesas com amortização do ágio – bem como a glosa de suposto excesso de JCP e de despesas financeiras – consistiu, basicamente, na (i) constituição, por investidores estrangeiros, de um fundo de investimento em participações no Brasil (“APX Brasil”), que (ii) adquiriu uma empresa brasileira (“DETHALAS”), recém-constituída e com capital social de R\$ 1.000,00, que, por sua vez, (iii) adquiriu, em etapas e com ágio, a TIVIT, uma empresa brasileira de capital aberto.

Na primeira etapa da aquisição da TIVIT pela DETHALAS, a DETHALAS celebrou contratos de compra e venda das ações da TIVIT com alguns de seus sócios e efetuou o pagamento do preço com valores integralizados pelo APX Brasil, que, por sua vez, foram integralizados por seus investidores estrangeiros.

Na segunda etapa da aquisição da TIVIT pela DETHALAS, a DETHALAS emitiu debêntures, para captar parte dos recursos necessários para a aquisição das ações da TIVIT pertencentes a investidores não controladores. O restante do preço foi pago com os recursos anteriormente integralizados pelo APX Brasil.

Após a aquisição com ágio de 97,79% do capital da TIVIT pela DETHALAS, a DETHALAS foi incorporada pela TIVIT e a TIVIT passou a deduzir o ágio pago na operação, bem como as despesas financeiras decorrentes das debêntures outrora emitidas pela DETHALAS.

Ao analisar a operação, a Autoridade Fiscal entendeu que a emissão de debêntures não decorreu “de necessidade da operação de aquisição da TIVIT, mas em opção estratégica dos investidores...conhecida como aquisição alavancada, compra alavancada, ou leveraged buyout (LBO), consiste em fazer com que a investida arque com parte dos custos incorridos pelos investidores em sua própria aquisição e que, ao mesmo tempo, os serviços da dívida para tanto assumida reduzam a carga tributária da investida” (fl. 4126). Acrescenta que o financiamento não foi uma necessidade financeira da DETHALAS, posto que os investidos estrangeiros se comprometeram a suprir a compradora com os recursos financeiros necessários para fazer frente à aquisição das ações da TIVIT. Com isso, concluiu que a dívida era desnecessária e, em verdade, foi assumida pelo APX Brasil, o que viola a Instrução CVM n.º 391/2003, que veda a contratação de empréstimo por fundos de investimento em participação.

Além disso, de acordo com a Autoridade Fiscal, DETHALAS foi uma empresa interposta, sem substância econômica, que objetivou transportar para a TIVIT, tanto o ágio pago em sua própria aquisição, quanto um passivo resultante de empréstimo obtido para quitar parte dessa mesma aquisição. Isso porque, em resumo, (i) a DETHALAS não teve qualquer funcionário ao longo da sua existência ou registrou despesas com remuneração de seus diretores; (ii) todas as despesas registradas pela DETHALAS tiveram intrínseca relação com o processo de aquisição da TIVIT, o que reforça que a sua existência teve como única razão ser instrumento de aquisição e de passagem da participação na TIVIT; (iii) parte expressiva dos serviços relativos à aquisição da TIVIT foram custeados por um cotista da APX Brasil e por outra empresa do grupo

dos fundos APX; e (iv) eram os cotistas do APX Brasil que discutiam os serviços prestados para a DETHALAS. Por ser a DETHALAS uma empresa interposta do APX, real adquirente da TIVIT, a incorporação daquela por esta não promoveu o a “confusão patrimonial” exigida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, isto é, a reunião entre a participação societária adquirida com ágio e o ágio pago por tal participação, o que impede a sua dedutibilidade para fins fiscais.

De fato, como identificou a Autoridade Fiscal, a aquisição da TIVIT pela DETHALAS consistiu em uma compra alavancada, ou “leveraged buyout”, que ocorre quando uma empresa adquire participação societária em outra, utilizado, parcial ou totalmente, capital de terceiros. Esse tipo de operação, muito utilizada no mercado de *private equity* para aquisição de controle societário, segue um padrão comum, como explica Carlos Augusto Daniel Neto¹:

“A estrutura desse tipo de investimento segue um padrão comum (não obstante a presença de pequenas variações na prática), envolvendo a presença de *investidores*, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas que se comprometem a aportar capital próprio nos *veículos de investimento*, administrados por uma *gestora profissional*. A gestora se compromete a tomar decisões de investimento, adquirindo participações societárias em *empresas-alvo*, como *venture capital* ou como *buyout*, e, após um determinado período, realizar desinvestimentos para devolver o capital aos investidores, com o lucro auferido”.

As operações de compra alavancada podem gerar diversas vantagens econômicas e gerenciais, tais como (i) a segregação do capital a ser investido e do correspondente risco em um veículo próprio, de forma que não comprometa os demais investimentos do grupo; (ii) desnecessidade de emprego de capital próprio para a aquisição da participação societária, possibilitando que o capital próprio seja utilizado em outros investimentos; (iii) possibilidade de utilização das receitas geradas pelo investimento adquirido para quitar o financiamento contraído; e (iv) dedutibilidade fiscal dos juros contraídos para a obtenção do financiamento necessário à aquisição da participação societária.

Assim, tendo em vista a impossibilidade de o APX Brasil contrair dívidas para a aquisição da TIVIT, em razão do disposto na Instrução CVM nº 391/2003, a constituição da DETHALAS, a meu ver, foi indispensável para a realização da operação de compra alavancada.

E, ainda que assim não fosse, não interessa ao Fisco se a DETHALAS tinha outras formas de arrecadar os valores necessários para fazer frente à aquisição da TIVIT ou se o empréstimo poderia ter sido contraído diretamente pelos cotistas do APX Brasil. A forma como as empresas se financiam é uma decisão estratégica, de natureza privada, que não pode ser desconsiderada pelo Fisco pelo simples fato de implicar, também, em vantagem tributária.

Cumprе ressaltar que não há, no ordenamento jurídico atual, qualquer proibição de que o contribuinte, munido de duas opções igualmente válidas, opte por aquela que implica em maior economia tributária. Sobre o tema foram as palavras da Ministra Cármen Lúcia, nos

¹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Amortização Fiscal do Ágio Gerado em Operações de Compra Alavancada de Participações Societárias. In ALBUQUERQUE, Fredy Jose Gomes (coord.). Série Controvérsias Tributárias e os Precedentes do CARF. Tributação sobre a Renda (IRPJ/CSLL). Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2022, p. 66-67.

autos da ADI n.º 2.446, que discutia a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN²:

“A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada”.

Nessa mesma linha, explicam Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins que “não haverá transação sem que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de qualquer transação, esta teria contornos diversos”. Assim, os administradores de qualquer empreendimento com fins lucrativos têm por objetivo maximizar o resultado empresarial, o que é feito, inclusive, por meio da redução dos custos e despesas, dentre eles, a tributação, razão pela qual não faz qualquer sentido “desqualificar uma ação empresarial porque esta tem como objetivo pagar menos tributos”³.

Retomando a operação objeto dos presentes autos, após captação dos recursos e a conclusão da aquisição da TIVIT, de fato, a utilidade da DETHALAS se esgotou. Com isso, tornou-se mais eficiente, inclusive do ponto de vista tributário, reunir, em uma única pessoa jurídica, as despesas financeiras decorrentes da emissão de debentures pela DETHALAS (“dívida”) e a receita operacional gerada pela TIVIT (“fluxo de caixa necessário ao pagamento da dívida”).

O fato de a DETHALAS não ter funcionários ou remunerar diretores, ou, ainda, ter uma duração efêmera, por si só, não a torna uma “empresa veículo”, nos termos pretendidos pela Autoridade Fiscal, ou justifica a desconsideração da operação realizada pela Recorrente. Como bem explica o Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão n.º 9101002.397, proferido pela CSRF em 14.07.2016, a aferição de existência de simulação exige considerações distintas a depender de se tratar de empresa com rendimentos ativos, como as indústrias, ou de empresas apenas com rendimentos passivos, como holdings financeiras. Isso porque, “[e]nquanto muitas vezes a obtenção dos primeiros (rendimentos ativos) pressupõe estrutura operacional robusta, a condução das atividades relacionados aos últimos (rendimentos passivos) pode exigir, por natureza, estrutura operacional mínima”.

Portanto, uma empresa, que tem por objetivo captação de recursos para investimento em participação societária de uma única companhia, como é o caso da DETHALAS, não requer estrutura operacional significativa. Ademais, o fato de todas as despesas registradas pela DETHALAS terem relação direta com a aquisição da TIVIT reforça a necessidade de sua constituição, bem como evidencia que, concluída a operação de compra da TIVIT, a sua função estava esgotada, o que justifica a sua extinção.

No que se refere ao argumento de que os serviços relativos à aquisição da TIVIT foram custeados por um cotista do APX Brasil e por outra empresa do grupo dos fundos APX, rebate a Recorrente que a DETHALAS não teve participação na etapa prévia à aquisição da TIVIT, razão pela qual o patrocínio de parte dos honorários advocatícios, durante o período de consultorias sobre a operação pretendida, bem como o desembolso das despesas incorridas nesta

² J. em 11.04.2022.

³ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura - Algumas Considerações Contábeis. In MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 3. ed., São Paulo: Dialética, p. 67-70.

etapa preparatória foram arcados, em grande parte, pelos FUNDOS APAX e APAX PARTNERS, o que, entretanto, não invalida as operações, por se tratar de controladores que possuíam um interesse direto na concretização da operação, bem como por se tratar de custos e tratativas realizadas ainda em fase prévia à aquisição.

Realmente, de acordo com a própria Autoridade Fiscal, o interesse do Grupo APAX na TIVIT teve início em janeiro de 2010 e, em fevereiro de 2010, foi firmado entre as partes o termo de confidencialidade necessário à realização da *due diligence*. Entretanto, somente em março de 2010, foi constituído o APX Brasil e, abril de 2010, o fundo adquiriu a DETHALAS. Da cronologia dos fatos se extrai que atos preparatórios à aquisição da TIVIT foram realizados antes da DETHALAS ser adquirida pelo fundo.

Há, de fato, pagamentos de despesas de interesse da DETHALAS por outras empresas do Grupo APAX, após a DETHALAS ter se tornado controladora da TIVIT, como, por exemplo, o laudo de avaliação feito pelo Credit Suisse, datado de julho de 2010, que visou estabelecer um intervalo de valor para as ações da TIVIT a serem adquiridas no âmbito da oferta pública de ações, cujo custo, conforme declaração do avaliador, foi de R\$ 600 mil para o laudo e R\$ 4,8 milhões recebidos em junho de 2010 como remuneração por consultoria prestada para a aquisição do controle (fl. 3037). No entanto, entendo que o pagamento de custos e despesas de uma empresa por outra indica a existência de confusão patrimonial, cujos efeitos tributários podem ser objeto de autuação, mas que não resultam, por si só, na artificialidade da operação em análise e tampouco afastam a necessidade de constituição da DETHALAS para a captação de recursos para a aquisição da TIVIT.

Diante disso, concluo que não há artificialidade na operação em análise, de forma que restou configurada a “confusão patrimonial”, isto é, o encontro entre investidora detentora do ágio (DETHALAS) e a investida adquirida com ágio (TIVIT), o que autoriza a amortização do ágio gerado na operação da base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, razão pela qual o RECURSO VOLUNTÁRIO do contribuinte deve ser PROVIDO nessa parte.

2.2 Glosa das despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL

Como visto acima, discute-se, nos presentes autos, a dedutibilidade do ágio, gerado em 2010 e 2011, quando da aquisição da TIVIT, ora Recorrente, pela DETHALAS, também da base de cálculo da CSLL, relativa aos anos-calendário de 2011 a 2014

De acordo com a Autoridade Fiscal, os encargos de amortização do ágio “foram abatidos, nos correspondentes períodos, do lucro líquido apurado pelo contribuinte de acordo com a Lei nº 11.638/2007 (Ficha 06A/linha 73) para obtenção do lucro líquido pelos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007 (Ficha 07A/linha 73). Não foram posteriormente adicionados na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. Consequentemente, deprimiram em igual medida as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pelo contribuinte” (fl. 4194).

A Recorrente, por sua vez, sustenta que o IRPJ e a CSLL possuem as mesmas regras de apuração, mas não de dedutibilidade de despesa. Portanto, tendo em vista que o legislador não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à

amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, não há que se falar em glosa de despesa com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL.

Como já me manifestei em diversas oportunidades⁴, entendo que, até o advento da Lei n.º 12.973/14, não havia previsão legal de ajuste fiscal ou neutralidade fiscal do ágio para fins de CSLL, de forma que as alterações contábeis no valor do ágio impactavam diretamente a apuração da contribuição. Diante disso, ainda que fosse mantida a autuação com relação ao IRPJ, haveria argumentos autônomos para afastá-la no que se refere à CSLL. No entanto, quando do julgamento do presente processo, prevaleceu o entendimento de que afastada a glosa de despesa com amortização do ágio da base do IRPJ, o mesmo tratamento deveria ser conferido com relação à CSLL.

2.3 Glosa de despesas financeiras

A decisão recorrida manteve a glosa de despesas financeiras por entender que “a DETHALAS foi utilizada exclusivamente com vistas à obtenção de vantagens tributárias indevidas, de sorte que não são admissíveis os efeitos tributários de sua utilização”, inclusive no que se refere à dedutibilidade dos juros decorrente da captação de recursos para a aquisição da TIVIT.

Além disso, acrescenta que o Fundo APX Brazil foi o verdadeiro tomador do empréstimo, tendo em vista que os bens adquiridos com os recursos captados (participação societária na TIVIT) foram prontamente transferidos para o fundo. Por fim, sustenta que o empréstimo não foi uma necessidade, mas uma opção dos investidores, tendo em vista que, independentemente do empréstimo, o Grupo APAX se comprometeu a disponibilizar os recursos necessários para a oferta pública de ações.

A Recorrente, por sua vez, sustenta a necessidade do empréstimo para a efetivação do negócio e, ainda que assim não fosse, a escolha da estrutura de capital compete exclusivamente à administração das companhias, não cabendo à Autoridade Fiscal questionar os efeitos tributários de uma decisão que está no âmbito da liberdade empresarial do contribuinte. Diante disso, acrescenta que os encargos financeiros decorrentes da emissão de debêntures para financiar a aquisição e participação na TIVIT constituem despesa operacional, necessária, usual e normal à atividade da empresa e, portanto, dedutíveis nos termos dos artigos 374 e 299 do RIR/99.

De fato, como visto acima, entendo que DETHALAS foi indispensável para a captação dos recursos necessários à aquisição da TIVIT, em razão do disposto na Instrução CVM n.º 391/2003, não podendo o Fisco desconsiderar a forma de captação de recursos adotada pela empresa, sob pena de ferir a liberdade de condução dos negócios do contribuinte, constitucionalmente garantida.

Ao contrário do que concluiu a decisão recorrida, não há qualquer razão para que se entenda que o Fundo APX Brazil foi o real tomador do empréstimo. Os documentos acostados aos autos comprovam que a DETHALAS foi quem emitiu as debêntures e empenhou em

⁴ Dentre elas, no Acórdão n. 1301-006.476, j. em 15.08.2023.

garantia as ações da TIVIT (cf. Instrumento Particular de Constituição de Penhor de Ações de Emissão de Tivit Terceirização de Processos, Serviços e Tecnologia, S.A., fl. 2985). O fato de a participação societária na TIVIT ter sido transferida ao fundo após a captação dos recursos pela DETHALAS não o torna o real tomador do empréstimo.

Ademais, a captação de recursos foi intermediada por instituições financeiras totalmente independentes, como o Banco Bradesco e o Banco Santander (cf. Instrumento Particular de Constituição de Penhor de Ações de Emissão de Tivit Terceirização de Processos, Serviços e Tecnologia, S.A., fl. 2985), o que reforça a legitimidade das despesas financeiras correlatas.

Portanto, tendo em vista que a DETHALAS efetivamente contraiu empréstimo, por meio da emissão de debêntures, para a aquisição da TIVIT – obrigação essa que, posteriormente, foi transferida para a TIVIT em razão da incorporação da DETHALAS – as despesas financeiras correlatas são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL por expressa autorização contida nos artigos 374 do RIR/99, atual 398 do RIR/18, e 31 da Lei nº 11.727/2008.

Nesse sentido foi a decisão proferida pela DRJ, nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720034/2019-17, que analisa os efeitos dos fatos aqui tratados com relação aos períodos de abril de 2014 e dezembro de 2016:

“De fato observa-se que o CITI DTVM, na qualidade de administrador do FIP, protocolizou pedido à CVM em 09/12/2010 (Doc. 307 B – Pedido à CVM de fls. 4.369/4.371) para que a autarquia federal dispensasse o Fundo do cumprimento da restrição de endividamento prevista no art. 35, inc. III da Instrução CVM nº 391/2003, caso fosse necessário *“qualquer aditamento ao Contrato de Penhor, inclusive para constituir o Penhor sobre ações adicionais de emissão da Tivit”*, bem como a celebração de *“instrumento particular de constituição de alienação fiduciária de ações de emissão da Tivit”*, em *“substituição ao contrato de Penhor”*, por força da alteração da sua situação em relação à TIVIT, que passaria de controladora indireta para controladora direta após a incorporação da DETHALAS. É fato também que o administrador relatou com detalhes toda a operação realizada, inclusive a necessidade da emissão de debêntures por parte da DETHALAS, o PENHOR em garantia dado com as ações da TIVIT e a participação do APX BRAZIL na qualidade de interveniente, juntamente com o Bradesco S.A Corretora de Títulos e Valores Mobiliários.

O andamento deste pedido dentro da CVM foi registrado nos autos através de um Memorando interno de 22/06/2011 (MEMO/CVM/SIN/GIE/Nº 92/2011), de fls. 4.362/4.367, e sua aprovação através do OFÍCIO/CVM/SIN/GIE/Nº 2091/2011, de fl. 4.368, tendo ressaltado que a dispensa concedida atingia apenas *“os casos concretos submetidos à análise desta Comissão, não sendo extensível a outras operações do fundo”*. Sendo assim, entendo que a CVM tomou conhecimento da operação tal como efetivamente ocorrida e, ao aprovar eventual futuro aditamento do Contrato de PENHOR celebrado, ou mesmo a sua substituição por Alienação Fiduciária, também aprovou, ainda que tacitamente, a qualificação de interveniente anuente do FIP no Contrato de PENHOR assinado, de forma que não pode subsistir a acusação fiscal de que o APX BRAZIL era de fato o tomador do empréstimo, mormente se baseada no argumento de que a CVM não conheceu da circunstância envolvida.

À guisa de informação, cumpre esclarecer que o mencionado inciso III do art. 35 da Instrução CVM nº 391/2003 encontra-se com nova redação desde 28/06/2013 com o advento da Instrução CVM nº 535, e desde então a restrição para o FIP *“prestar fiança, aval, aceite, ou coobrigar-se sob qualquer outra forma”* deixou de existir no caso de haver *“aprovação da maioria qualificada dos cotistas reunidos em assembléia geral, desde que o regulamento do fundo preveja esta possibilidade”*.

No plano legislativo o impugnante invoca, na defesa do caráter operacional dessas despesas financeiras, a aplicação do art. 374 do RIR/99 e do art. 31 da Lei n.º 11.727/2008, além dos Pareceres Normativos CST n.ºs 127/1973 e 26/1979. Arremata afirmando que se a despesa era dedutível na DETHALAS, por certo também o seria na TIVIT, que a sucedeu em todos os direitos e obrigações por imposição legal contida no art. 227 da Lei n.º 6.404/1976 e no art. 1.116 do Código Civil.

Como já antecipado na parte deste voto que cuidou da amortização do ágio, entendi que a DETHALAS foi necessária para a obtenção do empréstimo de R\$ 400 milhões utilizado como parte da liquidação financeira da OPA na aquisição das ações da TIVIT na 2ª trancha da operação. Isto principalmente porque o APX BRAZIL, seu controlador, não poderia ter assumido o empréstimo que financiou a parcela da compra do investimento, por força do impedimento contido no art. 35 da Instrução CVM n.º 391/2003, fato aliás que é incontroverso nos autos. Neste caso específico concordo com a defesa que a autoridade fiscal não poderia ter desconsiderado a opção adotada pelo financiamento da aquisição de parte das ações da TIVIT feito pela DETHALAS sob a alegação que havia outros dois caminhos possíveis para a obtenção da quantia necessária para a compra que não envolveriam a DETHALAS, e portanto, não acarretariam em despesa financeira para ela e depois para a sua incorporadora. Entendo que se a opção adotada pelo sujeito passivo estava prevista no ordenamento jurídico, foi comunicada ao órgão regulador competente e atendeu a um propósito negocial, específico e válido, então não caberia ao Fisco exigir que outro caminho mais oneroso fiscalmente fosse percorrido, sob pena de assim ferir a liberdade de condução dos negócios do contribuinte protegida pela constituição.

A alegação da fiscalização que o empréstimo foi assumido formalmente pela DETHALAS exclusivamente para proporcionar economia fiscal pela apropriação dos encargos financeiros não me parece ser uma verdade tão clara neste caso, pois tanto o *“Instrumento Particular de Escritura de Emissão Pública de Debêntures Não Conversíveis em Ações, da Espécie com Garantia Real, da Primeira Emissão de Dethalas Empreendimentos e Participações S.A.”*, quanto o *“Instrumento Particular de Constituição de Penhor de Ações de Emissão de Tivit Terceirização de Processos Serviços e Tecnologia S.A.”*, foram celebrados com instituições financeiras totalmente independentes (SLW Corretora de Valores e Câmbio Ltda - em ambos os instrumentos e Banco Bradesco BBI S.A e Banco Santander (Brasil) S.A., como outorgantes no segundo instrumento), e sendo assim, os juros devidos foram pagos para estas instituições financeiras, e não para qualquer outra empresa do grupo econômico, no que poderia caracterizar no jargão financeiro como uma operação *“Zé com Zé”*. Com isso, se é verdade que a TIVIT reduziu a sua carga fiscal em aproximadamente R\$ 24.971.649,00, correspondente a 34% (IRPJ/CSLL) do valor das despesas financeiras de R\$ 73.446.029,00 registradas no período correspondente ao AI, também é verdade que o caixa do sujeito passivo teve um desembolso líquido efetivo de R\$ 48.474.380,00, correspondente à diferença entre ambos, e que foi parar no caixa de outras empresas, de sorte que para economizar tributos na ordem de R\$ 24,9 milhões houve um desembolso financeiro de R\$ 73,4 milhões, fato que não revela nitidamente que a operação de empréstimo para liquidar parte da OPA foi necessariamente realizada visando apenas a economia fiscal proporcionada. *Ad argumentandum*, mantida a linha do interesse meramente fiscal pretendido com o empréstimo, caberia também botar na conta que as despesas contabilizadas reduziram o lucro líquido do exercício, e conseqüentemente, repercutiram negativamente no patrimônio líquido contábil do contribuinte, o que certamente reduziu o potencial da apuração e pagamento futuro do JCP para o socio controlador, no montante líquido entre despesa e economia fiscal.

Fazendo agora uma análise do ponto de vista legal, há de se reconhecer que não existe proibição de que o adquirente de uma participação societária recorra a um empréstimo para liquidar o preço de aquisição, exceto no caso do FIP que, como vimos, tem uma vedação de ordem infra legal e regulatória prevista no inciso II do art. 35 da Instrução CVM n.º 391/2003. Há normas legais, inclusive, que regulamentam a dedutibilidade dos

juros incorridos em tais operações, como o art. 374 do RIR/99 e o art. 31 da Lei nº 11.727/2008 (citados pelo impugnante na peça de defesa), este último exclusivo para pessoa jurídica cujo objeto social seja o de holding, que era o caso da DETHALAS. A seguir reproduzo estes artigos: (...)

A leitura destes artigos deixa claro que é legalmente admitida a dedução de encargos financeiros decorrentes de empréstimos para o financiamento da aquisição de bens do ativo permanente, no caso do art. 374 do RIR/99, e especificamente para o financiamento de investimentos em sociedades controladas, no caso do art. 31 da Lei nº 11.727/2008, havendo para este último, inclusive, a faculdade de diferimento no reconhecimento das despesas para o momento da alienação do investimento, devendo neste caso, integrar o custo de aquisição para os fins de apuração do ganho ou perda de capital. (...)

Desta forma, analisado todo o contexto fático envolvido, entendo que as despesas financeiras decorrentes do financiamento da parcela do preço de aquisição das ações da TIVIT na 2ª tranche (OPA) apresentam as características exigidas pelo art. 299 do RIR/99 para serem consideradas necessárias para a DETHALAS, pois estavam intrinsecamente relacionadas com a manutenção da sua fonte produtora dos rendimentos (TIVIT), e portanto devem ser dedutíveis na determinação do lucro real e da BC da CSLL da TIVIT, em face do fenômeno legal da sucessão universal que é próprio do instituto da incorporação”.

Diante do exposto, dou provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO do contribuinte para reverter a glosa de despesas financeiras.

2.4 Glosa de despesas incorridas pela DETHALAS

A Autoridade Fiscal constatou que a TIVIT lançou em sua contabilidade, no ano-calendário de 2011, despesas no valor de R\$ 5.706.393,85 que pertenciam a DETHALAS. A Recorrente, por sua vez, argumenta que não houve prejuízo ao Fisco, tendo em vista que, ao final do ano-calendário em questão, não apurou valor a recolher a título de IRPJ e CSLL. A decisão recorrida, por sua vez, manteve a glosa sem qualquer justificativa.

Nesse ponto, não assiste razão à Recorrente.

Nos termos do o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, somente podem ser deduzidas na apuração do lucro real as despesas que (a) não tenham sido computadas nos custos; (b) sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e (c) sejam operacionais, isto é, usuais ou normais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa. Além disso, é preciso que as despesas tenham sido devidamente escrituradas na contabilidade da empresa e estejam lastreadas em documentos hábeis e idôneos.

No presente caso, não há comprovação de que a despesa da DETHALAS era necessária à atividade da TIVIT ou à manutenção da respectiva fonte produtora, donde se extrai a procedência da glosa efetuada pela Autoridade Fiscal.

Ademais, a dedução indevida da referida despesa, embora não tenha reduzido o montante a pagar a título de IRPJ e CSLL pela TIVIT no período, compôs o prejuízo fiscal do período, que, portanto, deve ser ajustado para refletir a glosa da despesa indevidamente deduzida.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO do contribuinte com relação à glosa de despesas no montante de R\$ 5.706.393,85.

2.5 Glosa de despesas com pagamento de JCP

A Autoridade Fiscal promoveu dois ajustes nos valores registrados pela TIVIT em seu patrimônio líquido no ano-calendário de 2013: o primeiro para refletir o suposto passivo, no montante de R\$ 91.418.706,90, decorrente das provisões relativas ao presente processo administrativo e ao Processo Administrativo n.º 16561.720034/2019-17, o que teria por consequência a redução do saldo de Reserva de Lucros; e o segundo para anular os efeitos decorrentes da incorporação da DETHALAS pela TIVIT, o que teria por consequência a redução no capital social no montante de R\$ 920.616.809,59. Tais ajustes tiveram por consequência a redução no limite de dedutibilidade dos JCP pagos no período e a glosa da parcela considerada excessiva, no montante de R\$ 5.685.449,66.

Sobre o tema, argumenta a Recorrente que a apuração dos JCP e os limites da sua dedutibilidade fiscal se baseiam em dados eminentemente contábeis, decorrentes de operação que efetivamente ocorreu (incorporação da TIVIT pela DETHALAS) e que não podem ser desconsiderados pela Autoridade Fiscal.

A decisão recorrida, por sua vez, concluiu que é decorrência da glosa do ágio a glosa do JCP, tendo em vista que “maior o ágio, maior a reserva especial do ágio e o patrimônio líquido e a base de cálculo do JCP”.

Nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

Os JCP, cuja dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL ora se discute, são calculados sobre determinadas contas do patrimônio líquido, como estabelece o art. 9º da Lei nº 9.249/1995. O “patrimônio líquido” a que se refere tal dispositivo é aquele da lei societária, tratado nos artigos 178, §2º, III e 182 da Lei nº 6.404/1976, que, por sua vez, remetem ao conceito contábil de “patrimônio líquido”, evidenciado no balanço patrimonial das companhias. Trata-se, como explica Ricardo Mariz de Oliveira, de um caso de remissão indireta, no qual a lei tributária se refere a conceito vinculado por outra norma, sem mencionar, expressamente, os artigos e leis em que estão tais conceitos⁵.

Diante disso, a Autoridade Fiscal deve, obrigatoriamente, respeitar os lançamentos efetuados pelo contribuinte em seu patrimônio líquido, que são refletidos na apuração do JCP, exceto se os lançamentos estiverem eivados de fraude ou simulação – o que não é o caso, tendo em vista que a incorporação da TIVIT pela DETHALAS efetivamente ocorreu.

Especificamente no que se refere ao ajuste efetuado pelo Fisco para refletir, no patrimônio líquido da Recorrente – e, portanto, no cálculo dos JCP correspondentes – os valores autuados no presente processo e nos autos do Processo Administrativo n.º 16561.720034/2019-17, cumpre ressaltar que nem toda contingência tributária deve ser registrada no passivo da companhia, mas apenas aquelas que se caracterizem como provisão.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 915.

Nos termos do “CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”, registra-se como provisão a obrigação presente, isto é, aquela cuja saída de recursos é provável. Do contrário, nos casos em que a saída de recursos é possível, está-se diante de um passivo contingente, que não deve ser reconhecido no balanço patrimonial, mas apenas informado pela companhia em notas explicativas. A classificação de uma obrigação entre passivo contingente ou provisão é algo que cabe apenas à companhia, não cabendo, mais uma vez, a ingerência da Autoridade Fiscal nesse ponto.

Acerca da impossibilidade de a Autoridade Fiscal efetuar tais ajustes no patrimônio líquido da TIVIT, de forma a reduzir o limite da dedutibilidade dos JCP, conclui a DRJ no julgamento proferido nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720034/2019-17. Isso porque, com relação ao crédito tributário decorrente da dedução em excesso de JCP, a DRJ entendeu que a glosa de despesas de amortização do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL não altera a realidade contábil da TIVIT, especialmente no que se refere aos valores registrados em seu patrimônio líquido, que decore da incorporação de controladora por controlada. No que se refere ao ajuste contábil efetuado pela Autoridade Fiscal para refletir, no passivo da companhia, com impactos no valor do seu patrimônio líquido, os autos de infração lavrados nesses autos e naquele processo administrativo, decidiu a DRJ que não cabe ao Fisco proceder a tais ajustes contábeis, tendo em vista se tratar de uma decisão do contribuinte quando e como contabilizar tais valores, mormente porque os créditos tributários correlatos estão suspensos por força do art. 151, III, do CTN. Confira-se:

“De acordo com estas normas parece-me não haver dúvida de que a variável que regula o cálculo do JCP é mesmo o valor contábil das contas do patrimônio líquido da empresa pagadora, como argumentou a defesa. O meu voto na infração referente à amortização do ágio foi pela manutenção do lançamento, seguindo boa parte dos argumentos utilizados pela autoridade fiscal que redundou na conclusão sobre a indedutibilidade da referida despesa de amortização do ágio para fins fiscais. Essa infração lançada de ofício não quer dizer, todavia, que os demais efeitos societários e contábeis decorrentes da reorganização societária, entre eles o aumento de capital na TIVIT derivado da incorporação da DETHALAS e a própria despesa contábil de amortização do ágio, não devam ser considerados para os demais fins, ou seja, nas palavras do próprio impugnante, a glosa da despesa de amortização para fins de apuração do lucro real e da BC da CSLL **“não tem o condão de alterar a realidade contábil aqui descrita, que decorre da incorporação de controladora por sua controlada”**.”

Assim é que nos registros contábeis da TIVIT relacionados à incorporação, estão lançados tanto a transferência do ágio que estava contabilizado na DETHALAS, no valor de R\$ 1.174.205.283,42, como a transferência das debêntures a pagar de longo prazo, no valor de R\$ 400.000.000,00, bem como o aumento de capital de R\$ 920.616.809,59. Estes lançamentos estão registrados do livro Diário às fls. 3.586/3.588 do processo. Também está devidamente documentado o evento da incorporação, através do Protocolo e Justificação da Incorporação da DETHALAS pela TIVIT; do Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido Contábil da DETHALAS, apurado por meio dos livros contábeis e da Ata da AGE da DETHALAS, realizada em 31/03/2011, a qual aprovou o Protocolo e Justificação, a nomeação dos peritos contadores, o laudo de avaliação apresentado por estes e, finalmente, aprovou o evento de incorporação. Nestes documentos, reunidos no arquivo 001K DOC8 (fls. 930/945), está assentado que o acervo líquido da DETHALAS a ser incorporado é de R\$ 920.616.809,59, o mesmo valor de aumento de capital na TIVIT, como é típico em eventos societários desta natureza. A AGE da TIVIT, também realizada em 31/03/2011, igualmente aprovou o Protocolo e Justificação, a nomeação dos peritos contadores, o laudo de avaliação apresentado por estes e, finalmente, aprovou o evento de incorporação. Esta AGE da TIVIT está reunida no arquivo 001L DOC9 (fls. 946/953).

Desta forma, cumpridos todos os requisitos legais previstos na Lei das S/A, entendo que o evento da incorporação está regularmente documentado e, portanto, apto a gerar os efeitos societários e contábeis dele decorrentes, e no particular aspecto do cálculo do JCP, não poderia ser contestado pela autoridade fiscal.

Há um outro ajuste realizado pela fiscalização no patrimônio líquido contábil que também considero indevido. Trata-se da sua redução em função do valor do IRPJ/CSLL lançados nos dois AI lavrados, sendo R\$ 128.545.970,28 referente ao primeiro AI (processo n.º 16561.720034/2016-74), e R\$ 50.162.004,66 atinente a este processo. A razão para esta ponderação é a mesma já alinhavada acima, qual seja, a de que o cálculo do JCP se baseia nos elementos contábeis do patrimônio líquido, e se o contribuinte decidiu não registrar passivo relativo a estas demandas, quer por razões de ordem contábil, gerencial, ou de outra natureza, não cabe ao Fisco exigir que o tivesse feito, até porque os créditos tributários lançados ainda não estão exigíveis por força dos recursos administrativos interpostos, estando os créditos tributários correlatos suspensos conforme previsão do inciso III do art. 151 do CTN.

No que respeita ao patrimônio líquido contábil a ser usado no cálculo do JCP acertou a autoridade fiscal quando buscou o seu valor na ECF/ECD com a mensuração dos elementos do PL de acordo com as regras vigentes em 31/12/2007, conforme previsto no RTT instituído pela Lei n.º 11.941/2009. Inclusive a IN RFB n.º 1.397/2013, transcrita em parte acima, no seu parágrafo 2º do art. 2º, é expressa no sentido de afirmar que, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, qualquer referência nela feita aos elementos do ativo, passivo e patrimônio líquido, além de receitas, custos e despesas, deve ser considerada como materialmente mensuradas pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Nestes termos e para este voto, será considerado o valor do patrimônio líquido utilizado pela fiscalização e constante na ECF, no valor de R\$ 1.405.353.120,94. É de se salientar que a autoridade fiscal deixou bem claro no TVF que adotaria os critérios vigentes em 31/12/2007 para fins de mensuração do patrimônio líquido contábil, e o impugnante não contestou expressamente este ponto específico, pautando sua defesa apenas na contestação dos ajustes feitos pela fiscalização e já debatidos acima. Logo deve ser considerada não impugnada esta matéria do valor do patrimônio líquido contábil, devendo prevalecer o valor do patrimônio líquido contábil apurado pelo autuante, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972.

Assim, mantida a TJLP utilizada nos cálculos do auditor fiscal e do impugnante, e excluídos os ajustes ao PL feitos extra contabilmente pela fiscalização correspondentes ao aumento de capital na TIVIT e aos tributos lançados de ofício, tem-se a seguinte apuração do limite de JCP: (...)

Desta forma não há excesso de JCP a ser adicionado de ofício, motivo pelo qual voto por cancelar o lançamento em relação a esta matéria”.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a glosa decorrente do suposto excesso de JCP.

2.6 Necessidade de consideração do o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL compensados de ofício em autos de infração anteriores

A Recorrente, sustenta, ainda, a impossibilidade de a Autoridade Fiscal considerar como inexistente o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em razão da lavratura de autos de infração (Processos Administrativos n.º 13864.720085/2013-51 e 13864.720171/2015-25) cujos débitos foram compensados de ofício com os referidos saldos, tendo em vista que os processos correlatos pendem de julgamento definitivo na esfera administrativa.

Sobre o tema, a decisão recorrida afirmou que tais ajustes poderão ser revertidos pela Autoridade Fiscal a depender de eventual decisão final administrativa favorável ao contribuinte.

De fato, entendo que os procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal não merecem reparos. Na eventualidade de os Processos Administrativos n.º 13864.720085/2013-51 e 13864.720171/2015-25 serem julgados, definitivamente, de forma favorável à Recorrente, os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa serão reestabelecidos e poderão ser utilizados pelo contribuinte, nos termos da legislação, não havendo que se falar em necessidade de recomposição do presente lançamento até que isso ocorra.

Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao RECURSO VULUNTÁRIO com relação à necessidade de consideração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL compensados de ofício em autos de infração anteriormente lavrados.

III - RECURSO VOLUNTÁRIO DE LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR

1. PRELIMINARES

1.1 Nulidade do acórdão recorrido por inovação de critério jurídico

Em seu recurso voluntário, LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR sustenta, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, por inovar indevidamente o critério jurídico, tendo em vista que baseou a manutenção da responsabilidade tributária, apenas com arrimo no art. 124, I do CTN, em razão do disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018, que é posterior à lavratura do auto de infração.

Como tratado acima, o Decreto n.º 70.235/1972 estabelece que são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, devendo ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

O Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018 exprime a interpretação conferida pela Receita Federal ao art. 124, I do CTN e, portanto, não cria nova hipótese de responsabilização tributária, de forma que o fato de o referido parecer ser invocado pela decisão recorrida para manter a responsabilização de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR não consiste em alteração de critério jurídico ou implica em preterição do direito de defesa.

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por inovação de critério jurídico.

1.2 Preterição do direito de defesa

Sustenta o Recorrente, ainda, a nulidade da decisão recorrida por preterição do direito de defesa, com base no art. 31 do Decreto n.º 70.235/72, tendo em vista que não se

pronunciou expressamente sobre todos os argumentos trazidos em impugnação, especialmente no que se refere (a) incompatibilidade entre os artigos 124 e 135 do CTN; (b) ausência de comprovação da prática de qualquer ato doloso, que pudesse caracterizar dolo ou conluio; e (c) necessidade de afastamento da multa exigida do Recorrente.

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, a decisão deverá conter (i) relatório resumido do processo, (ii) fundamentos legais, (iii) conclusão e (iv) ordem de intimação. Além disso, a decisão deve se referir expressamente a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências (art. 31).

No entanto, conforme adiantado acima, a jurisprudência do STJ se firmou no sentido de que “julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão (...) sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida” (Edcl em MS 21315/DF – Embargos de Declaração no Mandado de Segurança 2014/0257056-9, publicado no DJe 15/06/2016).

Portanto, tendo em vista que a decisão recorrida fundamentou sua decisão no que se refere à manutenção da responsabilidade tributária de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, não há que se falar em nulidade por preterição do direito de defesa.

Diante do exposto, afasto os argumentos do Recorrente com relação à nulidade do acórdão recorrido.

2. MÉRITO

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”⁶. O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”⁷.

⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, a responsabilidade de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR foi embasada nos artigos 124, I e 135, III do CTN. Diante disso, resta perquirir se as condutas a ele imputadas se subsomem às hipóteses previstas nos referidos artigos.

(i) Art. 124 do CTN

No termos do art. 124 do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias*”⁸.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa⁹:

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’”.

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Isso

⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

⁹ COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276.

porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

Portanto, por se tratar de uma norma de solidariedade – e não de responsabilidade – o art. 124 não é suficiente para atribuir responsabilidade tributária a LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, servindo, apenas, para graduar a responsabilidade entre o Recorrente e a TIVIT, caso subsista a sua responsabilização com base no art. 135, III, do CTN.

(ii) Art. 135 do CTN

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisa-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Aliomar Baleeiro, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”¹⁰. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“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 nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

Corroborar desse entendimento Luis Eduardo Schoueri¹¹:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

Aplicando tais lições ao caso concreto, tem-se que LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR foi responsabilizado com base no art. 135, III, do CTN, por figurar como acionista, diretor-presidente e presidente do conselho de administração da TIVIT no período em que ocorreu a sua aquisição com ágio e a incorporação da DETHALAS, desempenhando importante papel na referida operação e dela auferindo benefícios decorrentes das indevidas vantagens fiscais geradas (fl. 4227). Vê-se, portanto, que não foram imputados ao Recorrente, forma objetiva, atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. O simples fato de o Recorrente figurar como acionista, diretor-presidente e presidente do conselho de administração da TIVIT não é suficiente para a atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN.

Ainda que assim não fosse, como tratado acima, a utilização da DETHALAS para aquisição do controle da TIVIT foi essencial à operação, tendo em vista a vedação à contratação de empréstimos por fundo de investimento em participações, contida na Instrução CVM n.º 391/2003, donde se extrai que, ainda que ao Recorrente tivessem sido imputadas condutas objetivas, delas não decorreram qualquer obrigação tributária.

Diante disso, seja em razão da não subsunção dos fatos atribuídos ao Recorrente à hipótese de responsabilização de terceiros prevista no art. 135, III, do CTN, somada à inaplicabilidade do art. 124 do CTN para atribuir responsabilidade a terceiros, seja por não haver obrigação tributária passível de responsabilização, deve ser julgado procedente o recurso voluntário de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR.

IV – RECURSO VOLUNTÁRIO DE CITI DTVM

1. PRELIMINARES

CITI DTVM sustenta em seu recurso voluntário, preliminarmente, (i) nulidade do lançamento por vício de acusação e cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que não houve indicação precisa dos fatos que caracterizaram a referida responsabilidade, bem como a respectiva subsunção aos dispositivos do CTN que a fundamentaram; e (ii) nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação e afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que não contradita a nenhum dos fundamentos de defesa invocados.

No que se refere ao lançamento, o TVF imputa ao Recorrente a prática dos seguintes atos (i) presidir e firmar todas as assembleias do APX Brazil; (ii) assinar todos os boletins de subscrição emitidos pelo APX Brazil; (iii) participar da operação, a ponto de se

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

antecipar aos cotistas e à formalização do negócio, quando definiu a DETHALAS como portfólio alvo do fundo; (iv) tomar empréstimo na forma de emissão de debênture pela DETHALAS; (v) celebrar o Instrumento Particular de Constituição de Penhor de Ações de Emissão da TIVIT; e (vi) receber de Administração e Taxa de Custódia em troca da sua colaboração e convivência com os atos ilícitos praticados (fls. 4227-4229).

De acordo com a Autoridade Fiscal, a prática de tais atos importaria em responsabilidade tributária nos termos do artigos 124, I; 135, I, c/c 134, III e 135, III do CTN. Embora o Recorrente possa discordar da aplicação dos referidos dispositivos na hipótese dos atos a ele imputados, isso não é causa de nulidade do lançamento, por implicar em preterição de direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

No que se refere à suposta nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação e afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que não contradita a nenhum dos fundamentos de defesa invocados, cumpre repisar o posicionamento do STJ no sentido de que “o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão (...) sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida” (Edcl em MS 21315/DF – Embargos de Declaração no Mandado de Segurança 2014/0257056-9, publicado no DJe 15/06/2016).

Assim, tendo em vista que a decisão recorrida fundamentou a manutenção da responsabilidade tributária de CITI DTVM, não há que se falar em nulidade por preterição do direito de defesa.

2. MÉRITO

Ao CITI DTVM foi atribuída responsabilidade tributária com arrimo nos artigos 124, I; 135, I, c/c 134, III e 135, III do CTN, em razão da suposta colaboração intensa na operação que culminou com a lavratura dos autos de infração subjacentes, ne medida em que (i) presidiu e firmou todas as assembleias do APX Brazil; (ii) assinou todos os boletins de subscrição emitidos pelo APX Brazil; (iii) foi participativo a ponto de se antecipar aos cotistas e à formalização do negócio, quando definiu a DETHALAS como portfólio alvo do fundo; (iv) tomou empréstimo na forma de emissão de debênture pela DETHALAS; (v) celebrou o Instrumento Particular de Constituição de Penhor de Ações de Emissão da TIVIT; e (vi) recebeu de Administração e Taxa de Custódia em troca da sua colaboração e convivência com os atos ilícitos praticados (fls. 4227-4229).

O Recorrente, por sua vez, alega, em suma, (i) a impossibilidade de responsabilização solidária com base no art. 124 do CTN, tendo em vista que não possui interesse comum no fato gerador, não há tributo devido pelo Fundo APX Brazil, do qual é administradora e não praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao regulamento do fundo; (ii) ausência de interesse comum no fato gerador, uma vez que, na qualidade de administradora do Fundo APX Brazil, não compõe a relação tributária existente entre TIVIT e Fisco, não possui interesse comum na situação que constitua fato gerador com TIVIT ou qualquer confusão patrimonial com a referida empresa; (iii) não teve qualquer benefício econômico decorrente da operação questionada pela Autoridade Fiscal ou da economia tributária

obtida pelo TIVIT; (iv) não há tributo devido pelo APX Brazil, do qual é administradora, donde decorre a não aplicação da responsabilidade prevista nos artigos 135, I c/c 134, III, do CTN; (v) impossibilidade de aplicação do art. 135, III, do CTN, pois não pode ser considerada diretora, gerente ou representante do TIVIT e, ainda que assim não fosse, não há atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto ou qualquer economia tributária decorrente dos atos praticados pelo CITI DTVM; e (vi) a impossibilidade de manutenção da multa qualificada ante à ausência de comprovação da prática de dolo ou fraude pelo CITI DTVM.

Quando do julgamento do Processo Administrativo n.º 16561.720034/2019-17, que analisa os efeitos dos fatos aqui tratados com relação aos períodos de abril de 2014 e dezembro de 2016, a responsabilidade tributária do Recorrente foi afastada pela DRJ nos seguintes termos:

“Iniciando pela análise da responsabilização pelo inciso I do artigo 124 do CTN, não deve prosperar o argumento do impugnante de que o interesse comum a que alude a norma esteja vinculado somente a um interesse jurídico de sujeito passivo original, a uma porque a redação do inciso não autoriza tal interpretação restritiva, e a duas porque o órgão central da RFB editou o Parecer Normativo (PN) COSIT/RFB n.º 04, de 10/12/2018, no qual não estabelece esta regra interpretativa do inciso I, do artigo 124 do CTN de que o interesse comum decorra apenas do interesse jurídico comum dos sujeitos.

Todavia, entendo que não restou configurado o seu interesse comum, ainda que econômico, exigido para a aplicação desta norma, pois o impugnante não participou do benefício tributário decorrente da economia proporcionada pelo planejamento. Como alegado, a remuneração a que fazia jus como administrador do FIP independia do resultado fiscal desta reorganização. As taxas devidas a ele guardavam relação com as chamadas de capital dos cotistas do fundo (taxa de administração) e com o valor do patrimônio líquido do fundo (taxa de custódia), como previsto no artigo 14 do Regulamento do Fundo abaixo reproduzido: (...)

Para que a responsabilidade deste inciso pudesse ser invocada no caso concreto, penso que a fiscalização deveria ter comprovado, por qualquer meio (contrato ou acordo), que o CITI DTVM participaria financeiramente da economia tributária, o que de fato não aconteceu.

Desta forma, sem outras considerações, voto por afastar a responsabilidade tributária do impugnante em relação ao inciso I do artigo 124 do CTN.

Já a responsabilidade tanto do inciso I do artigo 135, combinado com o inciso III do artigo 134, e a do inciso III do artigo 135 do CTN, dependem de uma conduta praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelo agente responsabilizado.

O artigo 7º do Regulamento do fundo invocado pela fiscalização como caracterizador dos altos poderes de influência conferidos ao administrador, na sua parte final, expressa que o exercício desses poderes e funções por parte do administrador está limitado ao que prescreve o próprio Regulamento. (...)

Complementando, podem ser citadas passagens do Regulamento do APX BRAZIL que apontam para a ausência de poder de deliberação por parte do impugnante na qualidade de administrador do fundo, pelo menos em relação às decisões mais estratégicas e cruciais. Estas funções eram exercidas pelo Comitê de Investimentos, cujos membros eram escolhidos pelos cotistas do fundo, bem como pela Assembléia Geral dos Cotistas. (...)

Entendo portanto que na estrutura decisória do APX BRAZIL o CITI DTVM não tinha autonomia e nem influência suficientes na gestão do Fundo, como de resto aconteceria com qualquer outro administrador, para caracterizar os tipos legais de conduta estabelecidos nas normas invocadas (excesso de poderes, infração à lei ou contrato social) e assim atrair a responsabilidade tributária. As principais e mais importantes decisões tomadas pelo FIP se davam pelos cotistas do fundo, através do Comitê de Investimentos ou da Assembléia Geral dos Cotistas.

Outrossim, a defesa citou passagens, do próprio TVF, em que a autoridade fiscal admite o papel secundário e meramente executor exercido pelo CITI DTVM na gestão dos negócios do APX BRAZIL e das suas investidas, fato que contribui para a tese da defesa neste ponto. (...)

Por todo o exposto, voto por excluir a responsabilidade tributária do impugnante também nos termos do inciso I do artigo 135, combinado com o inciso III do artigo 134, e a do inciso III do artigo 135 do CTN”.

Assim, de acordo com o entendimento adotado pela DRJ nos autos do Processo Administrativo n.º 16561.720034/2019-17, a CITI DTVM não teve participação no benefício decorrente da economia proporcionada pelo suposto planejamento tributário, bem como não tinha autonomia e nem influência suficientes na gestão do APX BRAZIL, de forma a caracterizar a responsabilidade com base nos artigos 124, I; 135, I; e 134, III do CTN.

Cumprе ressaltar que, quando dos debates ocorridos durante o julgamento do presente processo, os Conselheiros que acompanharam a Relatora pelas conclusões concordaram apenas com as razões adotadas pela DRJ naqueles autos para excluir a responsabilidade da Recorrente. Embora eu acolha os fundamentos da DRJ – exceto no que se refere à interpretação do art. 124 do CTN -, entendo que há motivos adicionais para afastar a aplicação dos artigos 124, 135, I e 134, III do CTN ao presente caso.

Como tratado quando da análise do recurso voluntário de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Os artigos 135, I e 134, III, do CTN, por sua vez, atribuem aos administradores de bens de terceiros a responsabilidade pessoal pelos tributos devidos pelos terceiros, na hipótese de prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, do qual resulte a obrigação tributária. Da simples análise de tais dispositivos é possível concluir que o CITI DTVM, administrador do Fundo APX Brazil, não pode ser responsabilizado por tributos devidos pela TIVIT. Isso porque, frise-se, o CITI DTVM não é ou foi administrador da TIVIT, mas sim do Fundo APX Brasil, ao qual não foi imputada nenhuma obrigação tributária.

Ademais, o CITI DTVM não tinha autonomia e nem influência suficientes na gestão do fundo, para atrair sua responsabilidade solidária. Isso porque, nos termos do Regulamento do Fundo APX Brazil (fls. 3555-3575), em suma, cabia à administradora comprimir as deliberações da Assembleia Geral (art. 12, X), sendo que os investimentos do fundo deveriam ser realizados de acordo com as instruções do Comitê de Investimentos, eleito pela Assembleia Geral (art. 15), que era o órgão responsável por deliberar sobre os investimentos e desinvestimentos do fundo (artigos 23 e 25).

Por fim, o art. 135, III, do CTN, refere-se à responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ora, o CITI DTVM igualmente não figurou como diretores, gerente ou representante da TIVIT, de forma que não é possível, como base em tal dispositivo, imputar-lhe responsabilidade pelos tributos devidos por esta.

Ainda que assim não fosse, como tratado quando da análise da responsabilidade tributária de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, entendo que a Autoridade Fiscal deve indicar, de forma objetiva, as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexu causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente.

No presente caso, dos atos imputados ao CITI DTVM não surgiu qualquer obrigação tributária, como tratado nos itens precedentes. A utilização da DETHALAS para aquisição do controle da TIVIT foi essencial à operação, tendo em vista a vedação à contratação de empréstimos por fundo de investimento em participações, contida na Instrução CVM nº 391/2003.

Diante do exposto, deve ser julgado procedente o recurso voluntário de CITI DTVM.

V – RECURSO VOLUNTÁRIO DE BMA ADVOGADOS

1. PRELIMINARES

BMA ADVOGADOS sustenta, em seu recurso voluntário, preliminarmente, (i) nulidade da decisão recorrida, por não tratar do Recorrente na ementa, na parte dispositiva e na ordem de intimação, em afronta ao disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235/72; (ii) nulidade da decisão recorrida, tendo em vista a impossibilidade de se extrair as razões concretas e específicas para a manutenção da responsabilidade tributária do Recorrente; e (iii) nulidade da decisão recorrida por não ter examinado os fundamentos da impugnação.

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, a decisão deverá conter (i) relatório resumido do processo, (ii) fundamentos legais, (iii) conclusão e (iv) ordem de intimação. No entanto, de acordo com o art. 60 do referido decreto, as irregularidades, incorreções e omissões nos atos administrativos, que não impliquem em preterição do direito de defesa, não importam em nulidade. Assim, o fato de a decisão recorrida não tratar, expressamente, do Recorrente na ementa, na parte dispositiva e na ordem de intimação, não é causa de nulidade, uma vez que a DRJ expôs, de forma motivada, as razões para a manutenção da responsabilidade tributária de BMA ADVOGADOS.

Com relação às as razões concretas e específicas para a manutenção da responsabilidade tributária, a DRJ afirma que o Recorrente agiu “como intermediário nas relações que culminaram com as operações examinadas nestes autos”, donde se extrai seu “interesse comum”, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, e, em razão disso, manteve sua responsabilidade tributária. Embora o Recorrente possa discordar das razões

apresentadas pela decisão recorrida para a manutenção da responsabilidade tributária, que serão analisadas adiante, não vislumbro a impossibilidade de se extrair tais razões.

Por fim, no que se refere à suposta nulidade da decisão por não ter examinado os fundamentos da impugnação, reitero o entendimento do STJ exposto acima, no sentido de que julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão (...) sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida” (Edcl em MS 21315/DF – Embargos de Declaração no Mandado de Segurança 2014/0257056-9, publicado no DJe 15/06/2016).

Assim, tendo em vista que a decisão recorrida fundamentou sua decisão no que se refere à manutenção da responsabilidade tributária de BMA ADVOGADOS, não há que se falar em nulidade por preterição do direito de defesa.

2. MÉRITO

Ao BMA ADVOGADOS foi atribuída responsabilidade tributária com arrimo nos artigos 124, I, e 135, III do CTN, em razão da suposta prática dos seguintes atos: (i) representação da DETHALAS em diversos atos que culminaram com o ilícito praticado, tais como assinatura do contrato de compra das ações pertencentes aos controladores da TIVIT (“CCVA-Controle”), da ata da Assembleia Geral Extraordinária da TIVIT que elegeu membros do Grupo APAX, representação da DETHALAS e dos conselheiros da TIVIT em diversas AGEs, contratação do Banco Bradesco para a prestação dos serviços relacionados à OPA; (ii) prestação de serviços contínuos e intensivos em todas as etapas envolvidas na operação em análise, desde a constituição da DETHALAS e a preparação da sua incorporação pela TIVIT, pelos quais foi remunerada por empresas do Grupo APAX no exterior; e (iii) responsabilidade pela aparente vida autônoma do “boneco de vento” em que constituiu a DETHALAS (fls. 4229 e 4230).

O Recorrente, por sua vez, alega, (i) que não teve qualquer vínculo com a TIVIT, mas, sim, prestou serviços aos investidores estrangeiros e à DETHALAS, razão pela qual não pode ser responsabilizado por atos praticados pela TIVIT após a sua atuação, independentemente da interpretação que se dê aos artigos 124 e 135 do CTN; (ii) que os honorários devidos aos seus profissionais foram proporcionais aos serviços prestados, não tendo qualquer relação com a economia tributária auferida pela TIVIT, donde se extrai a ausência de interesse econômico; (iii) inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN, ao caso concreto, uma vez que se refere à pessoas que ocupam posição comum na relação jurídica que constitui o fato jurídico tributário, isto é, que têm qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária; (iv) inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN, às pessoas jurídicas, tendo em vista que o dispositivo faz referência à diretores, gerentes ou representantes; (v) ausência de comprovação da prática dos atos descritos no art. 135 do CTN; (vi) ausência de prática de atos ilícitos, tendo em vista que sempre agiu em conformidade com os poderes outorgados por seus clientes; e (vii) impossibilidade de exigência de multa de ofício qualificada.

Quando do julgamento do Processo Administrativo nº 16561.720034/2019-17, que analisa os efeitos dos fatos aqui tratados com relação aos períodos de abril de 2014 e

dezembro de 2016, a responsabilidade tributária do Recorrente foi afastada pela DRJ nos seguintes termos:

“Iniciando pela análise da responsabilização pelo inciso I do artigo 124 do CTN, não deve prosperar o argumento do impugnante de que o interesse comum a que alude a norma esteja vinculado somente a um interesse jurídico de sujeito passivo original, a uma porque a redação do inciso não autoriza tal interpretação restritiva, e a duas porque o órgão central da RFB editou o Parecer Normativo (PN) COSIT/RFB n.º 04, de 10/12/2018, no qual não estabelece esta regra interpretativa do inciso I, do artigo 124 do CTN de que o interesse comum decorra apenas do interesse jurídico comum dos sujeitos.

Todavia, entendo que não restou configurado o seu interesse comum, ainda que econômico, exigido para a aplicação desta norma, pois o impugnante não participou do benefício tributário decorrente da economia proporcionada pelo planejamento. Como alegado, os honorários advocatícios a que fazia jus aparentemente independiam do resultado fiscal desta reorganização. Analisando o DOC025C (fls. 3.233/3.247), temos correspondências de cobrança de honorários por serviços profissionais de advocacia entre o BMA ADV e a DETHALAS, e em todos eles não há sequer uma menção a percentuais de economia tributária que estivessem sendo cobrados.

Para que a responsabilidade deste inciso pudesse ser invocada no caso concreto, penso que a fiscalização deveria ter comprovado, por qualquer meio (contrato ou acordo), que o BMA ADV participaria financeiramente da economia tributária, o que de fato não aconteceu.

Desta forma, sem outras considerações, voto por afastar a responsabilidade tributária do impugnante em relação ao inciso I do artigo 124 do CTN.

Já a responsabilidade do inciso III do artigo 135 do CTN, como alegou a defesa, pressupõe atos e condutas de pessoas físicas que ostentem a função de diretor, gerente ou representante do sujeito passivo, tal como está explícito na redação do inciso, de forma que o BMA ADV, não atendendo estes requisitos, não poderia ser responsabilizado por esta norma.

Além disso, entendo que o impugnante, na qualidade de advogado, não tem o poder decisório na pessoa jurídica para definir seus atos, prestando as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas, como definido no Estatuto da Advocacia pela Lei n.º 8.906/1994, cujo artigo 1º, em parte, reproduzo abaixo: (...)

Outro argumento utilizado pelo impugnante que considero verossímil, e que não foi desmentido pelo trabalho fiscal, foi o de que seus serviços advocatícios legalmente previstos, e portanto sem o atributo de excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto, foram prestados antes das decisões contábeis e fiscais da TIVIT (amortização do ágio, dedução das despesas financeiras e pagamento do JCP) que redundaram na ocorrência dos fatos geradores a partir de dezembro de 2014 autuados pelo Fisco nestes AI.

Desta forma, voto por excluir a responsabilidade tributária do impugnante também nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN.

Assim, de acordo com o entendimento adotado pela DRJ nos autos do Processo Administrativo n.º 16561.720034/2019-17, BMA Advogados não teve participação no benefício decorrente da economia proporcionada pelo suposto planejamento tributário, bem como não ostentou função de diretor, gerente ou representante do sujeito passivo, mas, sim, de advogado, de forma que não detinha o poder decisório na pessoa jurídica para definir seus atos, de forma a caracterizar a responsabilidade com base nos artigos 124, I; e 135, III do CTN.

Cumprе ressaltar que, quando dos debates ocorridos durante o julgamento do presente processo, os Conselheiros que acompanharam a Relatora pelas conclusões concordaram apenas com as razões adotadas pela DRJ para excluir a responsabilidade do Recorrente nos autos do referido processo. Embora eu acolha os fundamentos da DRJ – exceto no que se refere à interpretação do art. 124 do CTN -, entendo que há motivos adicionais para afastar a aplicação dos artigos 124, I e 135, III do CTN ao presente caso.

Como tratado quando da análise do recurso voluntário de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 135, III do CTN, por sua vez, trata da responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Para aplicação do referido dispositivo, como abordado acima, entendo que a Autoridade Fiscal deve indicar, de forma objetiva, as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente.

Os atos imputados ao BMA ADVOGADOS, entretanto, não se subsomem às hipótese do art. 135, III, o CTN, do contrário, foram praticados na qualidade de advogados do Grupo APAX e nos limites dos poderes que lhes foram outorgados. Nos termos do art. 1º do Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906/1994), o advogado não define os atos a serem praticados pela pessoa jurídica, mas, sim, postula em seu nome e executa as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas.

Diante disso, deve ser julgado procedente o recurso voluntário de BMA ADVOGADOS.

VI – CONCLUSÕES

Diante do exposto, CONHEÇO dos RECURSOS VOLUNTÁRIOS de TIVIT, LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, CITI DTVM e BMA ADVOGADOS, rejeito as preliminares e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO de TIVIT, para manter o lançamento apenas no que pertine aos débitos de glosa de despesas, no montante de R\$ 5.706.393,85; e DOU PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS de LUIZ ROBERTO NOVAES MATTAR, CITI DTVM e BMA ADVOGADOS.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Fl. 48 do Acórdão n.º 1301-006.708 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720034/2016-74