



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720047/2018-13  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-004.330 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrentes** AMIL ASSISTENCIA MEDICA INTERNACIONAL S.A.  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE CÁLCULO. NÃO CABIMENTO.

Eventual erro de cálculo na determinação do crédito tributário não autoriza a nulidade do lançamento, mas tão somente a sua improcedência parcial, para ser retificado no contencioso.

RECURSO DE OFÍCIO. ERRO DE CÁLCULO.

Eventual erro de cálculo claramente identificável importa na retificação do crédito tributário com a consequência redução da exigência.

RECURSO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ESPÓLIO. INVENTÁRIO JÁ CONCLUÍDO COM A PARTILHA HOMOLOGADA POR SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.

Deve ser anulado o auto de infração e o termo de sujeição passiva, por vício formal, se verificada a intimação do inventariante para responder aos termos da autuação quando já concluído o inventário e homologada a partilha por sentença transitada em julgado, hipótese em que as respectivas intimações deveriam ser encaminhadas aos sucessores, herdeiros, para responder pela cota parte que lhe cabe, conforme o quinhão percebido por cada um.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não se pode reconhecer e declarar a nulidade parcial de Auto de Infração, em relação à imputação de responsabilidade tributária, quando a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, afirma, no tópico específico da responsabilidade, que os atos praticados pelos agentes foram devidamente descritos ao longo daquele Termo. Não há, neste caso, cerceamento ao direito de defesa capaz de tornar nulo o ato, como determinado no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM BASE NOS ARTIGOS 124, I E 135, III. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO EFETIVA DO PROVEITO ECONÔMICO E DA PRÁTICA DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI OU ESTATUTO.

À míngua de provas concretas e efetivamente trazidas aos autos, seja quanto ao eventual proveito econômico do sujeito passivo decorrente dos atos inquinados de ilicitude, seja quanto à própria prática destes atos, é improcedente a pretensão fiscal que imputa a respectiva responsabilidade tributária, não bastando, para tanto, meras ilações ou presunções contidas no TVF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário do sujeito passivo principal, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, e quanto aos responsáveis solidários, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) que as acolhia em face dos coobrigados BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários S.A. e Gilberto João Ferreira da Costa, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento aos recursos voluntários. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias quanto ao afastamento da nulidade das imputações de responsabilidade.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## **Relatório**

Cuida o feito de autos de infração lavrados para exigir da recorrente, Amil Assistência Médica Internacional S.A., créditos tributários concernentes ao IRPJ e à CSLL, em decorrência da glosa de despesas incorridas com a amortização de ágio apurado no ano de 2012 e deduzido a partir do ano de 2013 até o ano de 2016.

Além do crédito tributário acima, foram promovidas, ainda, reduções de prejuízos e bases de cálculo negativa no mesmo período, e, ainda, aplicada multa isolada sobre estimativas mensais devidas nos meses de janeiro a março de 2014 a 2016.

Outrossim, por entender tipificadas as hipóteses do art. 44, §º, da Lei 9.430/96, foi majorada (qualificada) a multa de ofício aplicada e, por conseguinte, lavrado termo de representação para fins penais.

Por fim, foram lavrados termos de sujeição passiva em desfavor da Sra. Dulce Pugliese de Godoy Bueno, do Espólio de Edson de Godoy, do Sr. Gilberto João Ferreira da Costa e da empresa BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A. (os três primeiros com base nas disposições dos arts. 124, I e 135, III, e o último com espeque nos preceitos dos arts. 134, III c/c 135, I, todos do Código Tributário Nacional).

Como apropriadamente destacado pela turma *a quo*, o cerne da celeuma teria se estabelecido a partir da aquisição da Amil (recorrente) por uma grande Companhia norte americana, atuante no setor de saúde, mediante interposição de um fundo de investimentos e de uma terceira empresa, denominada Mind Solutions S.A. (nacional).

Tanto o recorrente, como a Autoridade Fiscal e, ainda, a própria DRJ, descrevem de forma minuciosa cada uma das etapas societárias que foram realizadas, antes da aquisição da recorrente e após este evento. Notem, contudo, que as efetivas críticas verificadas no feito, particularmente no TVF e no acórdão ora recorrido, centraram-se nas operações de compra, pela citada Mind Solutions, das parcelas do capital social da empresa JPLSPE Empreendimentos e Participações S.A (uma holding, detida pelas pessoas físicas Sra. Dulce Pugliese de Godoy Bueno, Sr. Edson de Godoy e Sr. Jorge Ferreira da Rocha) titular de 68,9451% da Amil Participações S/A - AmilPar que, sua vez, era controladora direta da insurgente, detendo a totalidade das ações desta última.

Vale destacar que os 31,0549% restantes do capital da empresa JPLSPE estavam distribuídos entre investidores diversos.

Me permitam, aqui, reportar àquilo que de fato importa ao caso... a Mind Solutions, realmente, foi adquirida por uma empresa norte americana, de nome UnitedHealthCare International IV S.a.r.l. ou UHC IV, por meio de algumas intrincadas reestruturações societárias que, insista-se, não foram objeto de análise ou investigação da parte da Autoridade Lançadora. O que vale destacar é que, em 27.09.2012, a Mind Solutions foi concretamente comprada pela companhia estrangeira acima mencionada e que, em 08.10.2012, as ações desta última empresa foram transferidas, pela UHC IV, para um fundo de investimentos denominado Fundo de Investimento em Participações Multiestratégia Polar II, administrado, por sua vez, pela empresa BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A. (responsável solidária neste feito).

Os eventos que se seguiram foram reproduzidos, sem divergências, tanto pela Autoridade Fiscal como pela recorrente e resumem-se aos seguintes fatos:

- a) em 05.10.2012, a Mind Solutions adquire, em dinheiro, 85,5% das ações da JPLSPE, as quais somente foram efetivamente transferidas em 22.10.2012 (pelo que relata a recorrente, por questões regulatórias). Neste momento, vejam bem, é gerado parte do ágio objeto deste feito (R\$ 5.664.229.092,94), apurado em laudos técnicos e calculado em critério de rentabilidade futura;
- b) no dia 29.10.2012 ocorre a incorporação da JPLSPE pela Mind Solutions passando, agora, a deter 68,9451% das ações da AmilPar; por conta desta operação, as pessoas físicas Dulce e Edson passaram a compor o quadro societário da Mind Solutions, com participação efetiva de 7,08% e 7,42%. Esta participação, em eventos relatados pela Fiscalização, foi, ainda, reduzida em decorrência de sucessivos aumentos de capital realizados pela controladora da Mind (Polar) até chegaram ao percentual final de 4,772% e 5,002%, respectivamente;
- c) nos meses que se seguiram (novembro e dezembro), foram realizados aumentos de capital da AmilPar e pactuadas em bolsa operações para aquisição, pela Mind Solutions, do restante das ações da AmilPar (via aquisição direta e aquisição de *stock options* e, ainda, por meio de OPA para fechamento de capital), passando, então, a deter a totalidade dos direitos representativos do capital social da predita *holding*. Estas operações, frise-se, foram responsáveis pela geração do montante restante do ágio ora tratado;
- d) finalmente em 07.06.2013, em operação de incorporação reversa, a Mind Solutions e a AmilPar são absorvidas pela recorrente, Amil Assistência Médica Internacional S.A., que passa, então, a amortizar o ágio formado no curso das operações anteriormente retratadas, no valor total de R\$ 8,8 bilhões.

Notem que, de acordo com o relatório fiscal, o quadro societário final da Amil Assistência Técnica Internacional S.A. ficou, ao final, dividido da seguinte forma:

| Acionistas                                      | Ações ordinárias | Percentual |
|-------------------------------------------------|------------------|------------|
| Polar II Fundo de Investimento em Participações | 8.293.072.542    | 90,226%    |
| Edson de Godoy Bueno                            | 459.790.049      | 5,002%     |
| Dulce Pugliese de Godoy Bueno                   | 438.595.735      | 4,772%     |
| Total                                           | 9.191.458.326    | 100,000%   |

Pois bem. Apresentada a estrutura, e reestruturação, retro, a D. Autoridade Lançadora passa a expor os motivos que ensejaram, objetivamente, a autuação, partindo, de imediato, da premissa de que, para ela, “o papel da **Mind** junto com o **Fundo Polar** foi apenas o de permitir que a **Fiscalizada** pudesse amortizar o ágio tributariamente”. E, passo seguinte, crava o motivo determinante para a glosa do ágio examinado neste feito ao asseverar que “a reorganização societária procedida ao amparo da real adquirente (**UnitedHealthcare International IV**), careceu de um elemento fundamental para aproveitamento tributário do ágio, qual seja, a Confusão Patrimonial”.

Assim, e de forma resumida, a acusação fiscal se centra em duas constatações interconectadas:

- a) houve a interposição, a seu ver, fraudulenta (sem propósito comercial) de uma empresa veículo e de um fundo de investimento (necessário para promover o repasse de recursos à Mind) a fim de viabilizar o aproveitamento do ágio no Brasil;
- b) ato contínuo, desconsiderando-se a Mind no negócio pactuado, atestou a inocorrência do pressuposto da confusão patrimonial entre a, aos olhos do agente fiscal, real adquirente e a empresa (investida) ora recorrente (quem efetivamente se aproveitou das despesas surgidas decorrentes das amortizações da mais valia observada no caso).

Ainda que os dois apontamentos acima já fossem suficientes para embasar a tese fiscal e, assim, fundamentar os autos de infração em análise, a D. Auditoria seguiu a sua empreitada investigativa, focando, agora, os seus esforços na análise das demonstrações e operações realizadas pelo predito Fundo de Investimentos.

E, a partir destas novas incursões, e complementando as conclusões propostas acima, após as intimações encaminhadas à empresa gestora do fundo e, também, à J.P. Morgan S/A - Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários (quem representaria os interesses da UHC), a D. Fiscalização assumiu a presunção (por indução lógica e pela proximidade dos valores) de que 2 (dois) dos 6 (seis) aportes realizados pelo investidor norte-americano no citado FIP se destinaram, exatamente, ao pagamento dos aumentos de capital da Mind Solutions que, por fim, teriam representado o efetivo envio de recursos à esta última para adquirir a recorrente (v. tabela de e-fl. 2.612, notadamente os lançamentos realizados nas duas primeiras linhas cujos montantes se aproximam dos valores pagos pela compra da participação na Amil - R\$ 10.231.064.269,61).

A partir daí, além de reforçar a ideia de que a real adquirente era, efetiva e concretamente, a UHC IV, a Fiscalização aponta, ainda, para um possível duplo aproveitamento do ágio, seja pela amortização realizada pela insurgente, seja porque, no caso de eventual liquidação do investimento, a empresa norte americana ainda observaria um ganho efetivo decorrente da manutenção do seu custo de aquisição registrado no FIP.

Passo seguinte, e calcando-se no conceito preconizado pelo art. 167, I, do Código Civil, afirmou ter ocorrido, na espécie, uma operação simulada (aquisição da Amil pela Mind) e uma dissimulada (a efetiva aquisição da Amil pela norte-americana UHC IV), a D. Autoridade Lançadora considerou tipificadas as hipóteses descritas nos arts. 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei 4.502/64, justificando-se, neste diapasão, a qualificação da multa de ofício prevista pelo art. 44, §1º, da Lei 9.430/96.

Em razão da concretização do fato-tipo “fraude”, mencionado alhures, a D. Fiscalização lavrou os competentes termos de sujeição passiva em face dos sócios da Amil (Edson e Dulce), tanto sob o manto do art. 124, I – afirma, aqui, que com a redução o lucro tributável da insurgente, os seus acionistas perceberiam um maior percentual de dividendos -, como sob o prisma do art. 135, III, ambos do CTN (mormente por terem participado, “*ainda que por procuração em alguns casos*”, de diversas etapas da reestruturação societária aqui tratada).

Também considerou responsável o Sr. Gilberto João Ferreira da Costa, a luz da regra encartada no já mencionado art. 135, III, por estar presente, na condição de diretor (provavelmente, estatutário, já que o TVF não dá detalhes sobre o cargo exercido pelo Sr. Gilberto), em todos os atos societários criticados.

Por fim, imputou a responsabilidade tributária prevista pelos arts. 134, III e 135, I, do Código Tributário Nacional à BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A., como administradora do FIP – Polar II Fundo de Investimento em Participações Multiestratégia.

Regularmente intimados quanto aos Autos de Infração de e-fls. 2.632/2.680 e termos de sujeição passiva de e-fls. 2.689/2.700, o contribuinte e todos os devedores solidários apresentaram a suas impugnações.

A insurgente, Amil Assistência Médica Internacional S.A., sustentou, em apertada síntese, a regularidade das operações inclusive do ponto de vista econômico/negocial; asseverou, neste ponto, que a Mind Solutions era empresa operacional (fato, segundo a apelante, incontroverso nos autos), trazendo argumentos e provas de que dão sustentação a tal assertiva, destacando, dentre eles, a autonomia física, administrativa e financeira da aludida empresa, a existência de empregados nela registrados, de contratos de prestação de serviços com clientes de renomada expressão no mercado, de parcelamentos firmados junto à Receita Federal e, ainda, o fato da citada empresa ter sido adquirida em operação regular e com preço fixado pelo mercado (R\$ 60 milhões).

Objetivamente, diga-se, a recorrente afirma que a Mind Solutions não seria, a luz inclusive dos precedentes deste órgão julgador de segunda instância, classificável como “veículo”. Deduziu, assim, quatro motivos que, entende, seriam suficientes para reconhecer a improcedência do auto de infração;

- a) a Mind Solutions desenvolvia atividade de assistência psicossocial a empregados de grandes empresas brasileiras (PAE) e que semelhante segmento, com liame significativo com o objeto econômico tanto da gigante estrangeira, como da própria recorrente, teria atraído o interesse do grupo norte-americano, justificando-se, assim, o propósito negocial afeito à sua aquisição no caso concreto. Esclarece, mais, que a Mind Solutions desenvolveu importante papel no cumprimento de regras regulatórias, necessárias à viabilização da aquisição da própria insurgente e, ainda, a necessidade de integração de suas atividades com aquelas próprias desenvolvidas pela Amil;
- b) todas as operações foram realizadas de forma transparente e legalmente válida, sem que fosse possível desconsiderar-se a Mind Solutions para considerar como real adquirente a UHC IV (trazendo diversos argumentos indutivos para dar sustento às suas alegações);
- c) os preceitos do art. 24 da LINDB não autorizariam a mudança de orientação do órgão administrativo, notadamente a se considerar a jurisprudência deste mesmo CARF; outrossim a legislação societária e brasileira autorizaria, explicitamente, o uso de empresas veículo em operações de aquisição de

investimentos, sendo admitida, inclusive, por decisões recentes deste órgão julgador;

- d) Os vendedores pagaram, regularmente, o Imposto de Renda sobre os ganhos de capital observados no curso das operações aqui tratadas.

Sucessivamente, e após a defesa da regularidade das operações e do cumprimento dos próprios requisitos legais para admitir-se a apropriação e dedução das despesas com amortização, a recorrente discorreu sobre a nulidade do auto de infração em razão de erro de cálculo dos valores das multas isoladas concernentes às estimativas mensais.

Passo seguinte, acusou a inexistência de fraude à justificar a qualificação de multa de ofício, além de deduzir a sua inadequação com a regra encetada no art. 76, II, da Lei 4.502 e, ainda, a violação ao princípio da proporcionalidade.

Por fim, sustentou a ilegalidade da cominação de multa isolada (por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais) cumulada com a multa de ofício, bem como do cômputo de juros de mora sobre multa.

Em relação aos solidários, o responsável Gilberto João Ferreira da Costa, em sua defesa, iniciou a suas considerações para esclarecer que, até advento da compra do Grupo Amil com pela empresa Mind Solutions, não detinha nenhuma relação, empregatícia ou societária, para com esta última ou com o Grupo Norte-Americano.

Em seguida arguiu:

- a) a nulidade dos autos de infração por vício de fundamentação, já que, a seu ver, a D. Autoridade Fiscal não teria apontado nenhum fato (elemento de prova) ou fundamento legal a justificar a sua responsabilização;
- b) a nulidade dos autos de infração por “*erro na apuração do crédito tributário imputável à requerente*”, argumentando, neste passo, que as exigências contidas nos autos de infração não poderiam ser impostas, em sua integralidade, ao sujeito passivo solidário;
- c) a nulidade do auto de infração por falta de competência concedida ao AFRF para lavrar termo de “*sujeição passiva*”. Argumenta, neste caso, que tal mister recairia, exclusivamente, sobre os ombros da PGFN.

No mérito, refutou a acusação fiscal, mormente pela já alardeada ausência de provas quanto a prática, pessoal, de atos contrários à lei ou estatuto (necessários à tipificação dos preceitos do art. 135, III, do CTN), invocou os preceitos do art. 5º, XLV, da CRFB, para afastar, quiçá, a exigência das multas (princípio da pessoalidade da pena) e reprisou, ainda que de forma sucinta, as alegações contidas no próprio apelo da devedora principal.

O responsável Edson Godoy de Bueno, por sua vez, arguiu preliminar de nulidade em que aponta o erro de identificação do sujeito passivo. É que o respectivo termo de intimação teria sido endereçado ao Espólio de Edson Godoy quando, em verdade, a ação de inventário do predito *de cujus* já teria se encerrado, de sorte que o mencionado espólio não mais existia (nem mesmo à época da lavratura do termo de sujeição passiva).

Passo seguinte, deduziu outra preliminar de nulidade em que, primeiramente, afirma que a dívida cuja responsabilidade foi imposta ao insurgente seria de terceiros (!!!) e que a luz do art. 131, III, o Espólio somente poderia responder pelas dívidas assumidas pelo *de cujus*. Ademais, reprisou, também as nulidades já apontadas pelo Sr. Gilberto quanto a falta de exposição fática e legal a justificar a sua responsabilização, quanto impossibilidade de se lhe imputar o mister de arcar com a integralidade do crédito lançado e, ainda, quanto a pretensa incompetência do D. Agente Fiscal.

Noutro grito, apontou uma quinta nulidade do auto de infração que, aparentemente, permeia a teoria dos motivos determinantes, notadamente por haver, no caso vertente, uma incongruência entre os dois fundamentos de direito invocados a justificar a imposição solidária: o art. 124, I e o art. 135, III, do CTN. Pelo que afirma, os motivos que levam a uma e outra responsabilização seriam incongruentes e até “excludentes”, incongruência esta que culminaria, pois, com a anulação dos AIs.

No mérito, atacou a solidariedade imposta com espeque nos preceitos do art. 124, I, ao argumento eminentemente jurídico de que o citado preceptivo somente se aplicaria a sujeitos passivos que se encontrem no mesmo pólo da obrigação que dera ensejo à materialização do aspecto material do tributo. Quanto ao art. 135, III, além de afirmar ser inaplicável à espécie (porque se fosse, a responsabilidade imputada seria exclusiva dos sócios gerentes da recorrente – o que inócorre no caso vertente), afirma inexistir fundamentos e provas sobre o nexó efetivo entre os atos praticados pelo sujeito passivo e aqueles alegadamente ilícitos que culminaram com a lavratura dos próprios autos de infração.

Quanto ao mais, reprisou o conteúdo da defesa manejada pelo Sr. Gilberto.

A impugnação apresentada pela responsável Dulce Pugliese de Godoy Bueno é virtualmente igual àquela oposta pelo Espólio de Edson, excetuando-se, apenas, as questões particulares concernentes à legitimidade do próprio Espólio para responder pelo crédito (daí a expressão “virtualmente” por mim utilizada).

Finalmente a BRL Trust reprisa as preliminares de nulidade constante das defesas apresentadas pelos demais solidários, relativas à falta de fundamentação necessária a justificar a aplicação das regras de responsabilização, à impossibilidade de se exigir da impugnante, a totalidade do valor lançado e à incompetência do ARFB para lavrar termo de sujeição passiva.

No mérito, assevera a inaplicabilidade dos preceitos dos arts. 134, III e 135, I, ambos do CTN, ao caso concreto, primeiramente porque, a responsabilidade preconizada pelo primeiro preceptivo retro seria subsidiária; em segundo lugar, e relativamente à regra encartada no art. 135, I, esta somente se aplicaria se se comprovasse a ocorrência atos dolosos expressamente comprovados pela autoridade autuante, o que inócorre na hipótese dos autos.

Demais disso, afirma que, na condição de administrador do fundo, este somente poderia responder pelas obrigações tributárias deste FIP e, jamais, por dívidas havidas pela Amil atestando, outrossim, que todos os atos praticados pelo devedor solidário respeitaram as normas e regulamentos do fundo, não restando tipificado, no caso, qualquer conduta em “*excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto social*” em relação, especificamente, à Polar II.



De outra sorte, reprisou os argumentos relativos à regularidade das próprias operações societárias que deram ensejo ao ágio cuja amortização foi glosada no processo.

Instada a se pronunciar sobre as impugnações acima, a DRJ de Recife houve por bem dar parcial provimento à defesa da devedora principal a fim de “*manter parcialmente a multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL estimada lançada, reduzindo-a de R\$ 20.681.238,26 para R\$ 14.527.291,32*”. A predita redução, diga-se, conforme quadro constante do dispositivo do acórdão recorrido restringiu-se aos meses fevereiro e março de 2015 e 2016. Aqui, diga-se, não obstante afastar a arguição de nulidade, entendeu que ocorrido erro, de fato, na apuração dos valores das multas isoladas aplicadas, notadamente por não ter promovido, o Agente Fiscal, a compensação, nas preditas estimativas, das bases de cálculo negativas.

De outro turno, a Turma julgadora *a quo* também acolheu as razões da impugnação do devedor solidário do Sr. Edson para declarar a nulidade formal do termo de sujeição passiva, justamente porque as respectivas intimações, no caso, deveriam ter sido feitas nas pessoas dos sucessores do citado espólio e não no nome do seu inventariante (já que, como dito, à época da lavratura do mencionado termo, o processo de inventário respectivo já havia se encerrado).

A vista disto, inclusive, a turma *a quo* recorreu de ofício a este CARF.

No mais, a DRJ manteve incólume o lançamento, conforme se extrai da ementa abaixo reproduzida:

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE CÁLCULO. NÃO CABIMENTO.**

Eventual erro de cálculo na determinação do crédito tributário não autoriza a nulidade do lançamento, mas tão somente a sua improcedência parcial, para ser retificado no contencioso.

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSÁRIA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE INVESTIDOR REAL E INVESTIDA.**

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANOCALENDÁRIO. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.**

É possível a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário. Além disso, é devida sua exigência concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o princípio da consunção.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

#### MULTA ISOLADA. DEDUÇÃO DO PAT. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

O contribuinte não logrou comprovar que realizou despesas com alimentação de trabalhadores, razão pela qual não há que se falar em dedução do incentivo.

#### QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Comprovada a ocorrência de fraude e conluio no cometimento da infração, devida a qualificação da multa.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

O art. 124, I, do CTN estabelece a responsabilidade solidária das pessoas, físicas ou jurídicas, que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, independente de estarem na condição de contribuinte ou não, e independente da licitude dos atos. Abrange situações onde as pessoas envolvidas sejam beneficiários finais da falta de pagamento dos tributos e estejam vinculadas aos atos que ensejaram a obrigação.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI.

Caracterizada a infração à lei, é devida a responsabilização solidária dos sócios-administradores em função do disposto no art. 135 do CTN.

#### NULIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DO ESPÓLIO DE EDSON. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ESPÓLIO ENCERRADO. VÍCIO FORMAL.

Considera-se nulo, por vício formal, o termo de responsabilização solidária que contém erro na identificação do sujeito passivo. No caso, a responsabilização foi lavrada em nome do espólio após a homologação da partilha transitada em julgado, sendo que deveria ter sido realizada em nome dos sucessores na proporção do quinhão.

#### PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA. RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

Tal princípio não se aplica em relação às pessoas responsabilizadas solidariamente em função do disposto nos arts. 124, I e 135, III do CTN, pois, tendo em vista a sua condição de sujeitos passivos, têm a obrigação de pagamento do tributo e da penalidade pecuniária nos termos do art. 121 do CTN.

#### LANÇAMENTO DE CSLL. REFLEXO.

Aplica-se, no que couber, as razões de decidir delineadas para o lançamento do IRPJ, haja vista decorrerem dos mesmos elementos de convicção

#### MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANO-CALENDÁRIO. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

É possível a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário. Além disso, é devida sua exigência concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o princípio da consunção.

#### MULTA ISOLADA. ERRO DE CÁLCULO.

Comprovada a ocorrência de erro de cálculo na determinação da multa isolada, devida a sua retificação.

A Amil Assistência Médica Internacional S.A. foi intimada do resultado do julgamento acima em 11 de fevereiro de 2019 (Termo de Abertura e Ciência de e-fl. 4.710), tendo interposto o seu recurso voluntário em 01 de março do mesmo ano (Termo de Solicitação de e-fl. 4.717). Já os devedores solidários Gilberto, BRL Trust e Dulce foram regularmente notificados em 11/02/2019, 12/02/2019 e 15/02/2019, respectivamente. O Sr. Pedro, vejam bem, também foi intimado e inclusive apresentou uma manifestação à e-fl. 4.874/4.902 em que pede o reconhecimento da nulidade *material* e não meramente formal dos autos de infração... não se trata, vejam bem, de recurso voluntário, mas sobre isso me manifestarei expressamente no curso do voto que se segue à este relatório.

Em suas razões recursais, a Amil se insurge contra o acórdão recorrido, mormente quanto aos conceitos de empresa veículo assumidos pela decisão *a quo*, os quais, segundo a recorrente, não estariam de acordo com as definições adotadas pela própria turma julgadora, descritas em diversas passagens daquele aresto. Aduz, neste momento, como tema prefacial, a existência de três fatos, a seu sentir, incontroversos:

- a) a Mind Solutions era uma empresa operacional e, nesta esteira, desenvolvia atividades que denotavam a sua *“sua importância estratégica”* tanto para o grupo internacional como para a própria recorrente;
- b) tanto a D. Autoridade Lançadora, como o acórdão recorrido, partem *“da premissa de que uma ‘empresa-veículo’ é aquela utilizada única e exclusivamente para permitir a geração e o aproveitamento fiscal do ágio”*;
- c) e, finalmente, que o *“ágio é válido e existente: as operações que deram causa ao ágio foram efetivamente realizadas; houve efetivo pagamento do preço; a expectativa de rentabilidade futura foi devidamente fundamentada em Laudos de Avaliação; os registros do ágio estão corretos”*.

Nesta esteira, afirma que a análise a ser realizada por este Colegiado deveria se ater aos fatos acima mencionados e, assim, se limitar a afirmar se uma empresa operacional, como a Mind, dotada de ativos próprios, autonomia econômica e administrativa, com contratos e obrigações em vigor, etc., poderia ser considerada empresa-veículo a fim de justificar a glosa intentada nos autos.

Passo seguinte, reproduz, em síntese, toda construção argumentativa contida em sua peça impugnatória, inclusive quanto a preliminar de nulidade (erros de cálculo das multas

isoladas) e demais pedidos sucessivos (multa qualificada, concomitância de multa de ofício e multa isolada e juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício).

Já os recursos apresentados pelos devedores solidários praticamente repetem os argumentos e fundamentos já expostos em suas defesas administrativas.

À e-fls. 5.063/5.113, a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresenta a suas contrarrazões recursais por meio do qual, primeiramente, refuta a aplicação, ao CARF, dos preceitos do art. 24 da LINDB, afirmando, nesta esteira, o entendimento que vem se sedimentando, inclusive, nas turmas ordinárias deste Órgão Julgador.

Quanto ao ágio em si, encampa a tese fiscal, afirmando que a Mind Solutions teria sido utilizada de tal sorte que objetivaria apenas “forjar a aparência” de que seria ela, em verdade, a real adquirente do investimento que dera azo ao aproveitamento do ágio aqui examinado. Refuta, neste particular, o conceito de “empresa-veículo” sustentado pelos recorrentes (que não seria, a seu ver, tão restrito quanto pretendem defender os insurgentes), afirmando, neste passo, que a verdadeira premissa utilizada pela D. Autoridade Lançadora seria de que a Mind teria sido utilizada como “*canal de trânsito na aquisição da Amil*” (seja ela operacional ou não). Elenca, então, as razões que demonstrariam a falta de propósito negocial para o uso da Mind, incluindo-se, mas não se restringindo, à ligeireza das operações e o disparate entre os valores do PL da Mind (R\$ 60 milhões de reais) e da negociação que sucedeu (R\$ 10 bilhões empregados na aquisição da Amil).

Ao fim, refuta as alegações de nulidade e preme pela manutenção da responsabilidade solidária dos demais devedores.

Este é o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

Os recursos voluntários interpostos são, todos, tempestivos e, demais a mais, preenchem os pressupostos de cabimento extrínsecos e intrínsecos, razões pelas quais, deles, tomo conhecimento.

Quanto ao recurso de ofício manejado pela turma *a quo*, além da exoneração integral verificada quanto a um dos sujeitos passivos (o que já permitiria o seu conhecimento a luz dos preceitos do § 2º do art. 1º da Portaria/MF de nº 63/2017), vê-se que o valor total reduzido pela drj superou, em muito, o valor de R\$ 2.500.000,00 previsto pelo *caput* do art. 1º retro referido. Assim, é de se conhecer também do apelo fazendário.

No que tange à manifestação trazida pelo Sr. Pedro, e mencionada no relatório que precede este voto, vale lembrar que nossa competência está adstrita à análise dos recursos endereçados à este CARF. Neste passo, mesmo que seja possível, por força do princípio da instrumentalidade, receber tal manifestação como razões de insurgência voltadas à este órgão julgador, o Sr. Pedro não é parte legítima para representar os sucessores do Espólio do Sr. Edson... Caba, neste particular, aos interessados diretos na celeuma, se assim o quisessem, se

pronunciar no feito e não ao ex-inventariante de entidade que, como alegado nas próprias razões de insurgência acolhidas pela DRJ, não mais existe.

Neste passo, deixo de me manifestar sobre a petição apresentada pelo Sr. Pedro à e-fls. 4.874/4.902.

## I DO RECURSO DE OFÍCIO.

O apelo fazendário, como já exposto no relatório supra, detêm dois objetos distintos e autônomos:

- a) a redução do valor das multas isoladas aplicadas quanto as estimativas apuradas em relação à CSLL nos meses de fevereiro e março de 2015 e 2016; e
- b) a anulação, por vício formal, do termo de sujeição passiva lavrado em desfavor do Espólio de Edson Godoy de Bueno.

Quanto ao primeiro objeto acima, o que se tem é, efetivamente, um mero (mas substancial) erro de fato na apuração fiscal... com efeito, e como muito apropriadamente apontado pelo acórdão recorrido, a D. Autoridade Lançadora procedeu, corretamente, ao cálculo das estimativas após as correções propostas em decorrência das glosas realizadas no feito, tendo, inclusive, destacado e apurado o valor da CSLL após a compensação da base de cálculo negativa. Para tanto, atente para as planilhas constantes de e-fls. 2.626 e 2.627 (páginas 49 e 50 do TVF).

Todavia, ao calcular o montante da CSLL devida, ao invés de se utilizar da base reajustada após as compensações, aplicou a respectiva alíquota sobre a base refeita **antes da compensação**. O exemplo contido no acórdão recorrido, quanto ao mês de fevereiro de 2015, é suficiente para demonstrar este fato. Veja-se:

- Base de cálculo refeita (após considerar a glosa do ágio) = R\$ 250.314.882,36;
- Aplicando-se a alíquota de 9% sobre essa base de cálculo obtém-se o valor de CSLL apurado pela autoridade fiscal =  $9\% \times R\$ 250.314.882,36 = R\$ 22.528.339,41$ ;
- Todavia, a autoridade fiscal compensou de ofício a base de cálculo negativa de R\$ 75.094.464,71, apurando a "base de cálculo refeita 1" (após compensação) no valor de R\$ 175.220.417,65. Sobre esta base de cálculo é que deveria ter sido apurada a CSLL:  $9\% \times R\$ 175.220.417,65 = R\$ 15.769.837,59$ ;
- Assim, ao invés de apurar R\$ 15.769.837,59 de CSLL devida, a autoridade fiscal equivocadamente determinou R\$ 22.528.339,41.

Esta mesmíssima situação se repete quanto aos meses de março de 2015, fevereiro e março de 2016...

Não há, portanto, quanto a este ponto, quaisquer reparos a se fazer no acórdão recorrido.

Já no que toca ao segundo ponto, a questão é eminentemente fática (ainda que dotada de alguns pequenos pontos jurídicos).

Com efeito, primeiro é preciso lembrar que, a teor das disposições do art. 618, I, do CPC, “*incumbe ao inventariante (...) representar o espólio ativo e passivamente, em juízo ou fora dele*” ao passo que, nos termos do art. 1.991 do Código Civil Brasileiro, “*desde a assinatura do compromisso até a homologação da partilha, a administração da herança será exercida pelo inventariante*”. Ou seja, a representação legal do espólio é feita pelo Inventariante até o trânsito em julgado da sentença que, porventura, homologue a partilha.

A partir daí, cada herdeiro responde, até o limite de seu quinhão, pelas dívidas da universalidade formada a partir do falecimento do transmitente, conforme regra inserta no art. 1997 do Código Civil:

Art. 1.997. A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.

Em linhas gerais, com a homologação da partilha, cada herdeiro responderá individualmente pelas dívidas do espólio, sendo estes herdeiros, as partes legítimas para figurarem no pólo passivo de processos administrativos e/ou judiciais.

O termo de sujeição passiva lavrado em desfavor do espólio do Sr. Edson foi emitido em 19/07/2018 (e-fl. 2.695), ao passo que, consoante se extrai dos documentos acostados à e-fls. 4.341 e ss (cópia do processo de inventário do Sr. Edson) e, particularmente, da certidão constante de e-fl. 4.353, a sentença que homologou a respectiva partilha transitou em julgado em 08/02/2018, isto é, cinco meses antes da própria emissão do termo de sujeição passiva.

O vício de intimação, como apontado pela DRJ, era cristalino, deixando, neste passo, extirpar de dúvidas, a violação à ampla defesa dos interessados, *in casu*, os herdeiros, que, sequer, se manifestaram no feito.

A nulidade, portanto, do TSP era medida que se impunha, como acertadamente o fez a turma *a quo*.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

## **II DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO DEVEDOR PRINCIPAL.**

### **II.1 Da nulidade aventada pela recorrente.**

Preliminarmente, a recorrente, mesmo após a procedência parcial de seu pleito impugnatório nesta parte, insiste na ocorrência de nulidade dos autos de infração em razão de erro de apuração das bases de cálculo das multas isoladas impostas no caso.

Tais vícios, como apontado no relatório acima, se resumiriam ao fato da Autoridade Lançadora ter se esquecido de considerar, quanto a CSLL, os valores compensáveis de base de cálculo negativa, e, quanto ao IRPJ, por não ter majorado o montante de despesas incorridas com o PAT (cuja dedução é limitada à 4% do valor do imposto devido), quando do reajuste do tributo após a glosa das despesas com a amortização do ágio objeto deste processo.

Todavia, vejam, mesmo que a insurgente tenha razão quanto a ocorrência efetiva dos erros acima apontados (e a DRJ de fato assim reconheceu), a procedência do pedido, *in casu*, não encerrará qualquer violação à garantia da ampla defesa da empresa, única hipótese, afora a eventual incompetência dos agentes fiscais, prevista no Decreto 70.235/72 a autorizar a declaração de nulidade de atos ou decisões no âmbito do processo tributário administrativo federal.

Este pedido, diga-se, deve ser apreciado como questão de mérito e assim o será, caso necessário. Mas nulidade, insista-se, não há.

Assim, voto por afastar a preliminar em testilha.

## II.2 Mérito. O ágio.

### II.2.1 Das operações praticadas e do papel da empresa considerada veículo.

Aos meus pares, inclusive por um dever de lealdade, é imperioso esclarecer que a situação tratada neste feito se *assemelha*, em muito, à outros dois casos já analisados por este Colegiado num passado bem recente.

De fato, tanto por ocasião do julgamento do PA de nº 16561.720071/2017-63, cujo acórdão de nº 1302-003.434 foi publicado no DJ de 03/04/2019 (TNT Mercúrio x Fazenda Nacional), como no caso do PA de nº 16561.720161/2017-54, acórdão de nº 1302-003.339, publicado em 11/02/2019 (SERASA x Fazenda Nacional), esta Turma proveu os recursos dos contribuintes para validar as operações realizadas e, ato contínuo, para reconhecer a dedutibilidade das parcelas amortizadas do ágio ali formado. Especialmente no caso “SERASA”, vejam bem, a respectiva ementa deixa evidente o entendimento lá externado:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

Nestes julgamentos, vale o destaque, além das questões jurídicas que, comumente, são debatidas em casos tais (impropriedade técnica da interpretação econômica do direito tributário, liberdade de reorganização, inaplicabilidade do art. 116, parágrafo único, do CTN, princípio da legalidade, dentre outras), cravou-se, particularmente a partir da declaração de voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, a ideia de que operações como a aqui tratada (ou *similares* a ela) seriam, objetivamente, o alvo das modificações introduzidas na legislação tributária federal pela Lei 9.532/97. Neste sentido, peço vênias para reproduzir a seguinte passagem do aludido voto (declaração, em verdade), proferido, com o brilhantismo que lhe é próprio, pelo nosso D. Presidente:

A lei regula, por meio dos dispositivos citados, institutos que disciplinam o objeto das sociedades mercantis e suas transformações em caráter individual, como entidades autônomas, não importando sua condição dentro de um grupo econômico ou quem detenha o seu controle.

Ora, a lei tributária, nos casos os arts. 385 e 386 do RIR/1999 (amparados nos arts. 7ª e 8ª da Lei nº 9.532/1997), simplesmente remete a estes institutos previstos na lei

comercial para fins de definição do benefício fiscal de amortização antecipada do ágio, não existindo espaço para interpretá-los de forma diversa.

A questão nodal, aqui, diga-se, é, para além de dúvidas razoáveis o uso de uma empresa como “*canal de trânsito na aquisição da Amil*”, como alardeado tanto para Autoridade Lançadora, como pela própria D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Isto é, defende-se a impossibilidade de interposição de empresas no curso de reorganizações societárias que culmine, *grosso modo*, com o aproveitamento do ágio no Brasil, notadamente quando os recursos utilizados para a concretização da compra do investimento tenham provindo de outra companhia sediada no exterior.

Como afirmei, o caso vertente detém pontos de congruência com os demais acima invocados; todavia, inegavelmente, também revela nuances que, não obstante não serem relevantes para este Relator, talvez o sejam para outros membros deste colegiado que, diferentemente de mim, propagam entendimentos distintos daqueles que pretendo expor a seguir.

Dentre as diferenças aqui analisadas, merece atenção uma que, a meu sentir, torna o caso ainda mais claro, mormente quanto a legalidade das operações intentadas, e outra que, para muitos, poderia revelar um intento elisivo (e não evasivo, friso). São elas:

- a) a Mind, apontada pela Fiscalização, pela DRJ e pela PGFN, como empresa-veículo foi criada em 1997 (mais de vinte anos antes das operações ora tratadas) e detinha uma vida econômica própria, autônoma, operacional. Mais que isso, os seus acionistas nada tinha há ver com as entidades que materializaram a reestruturação societária criticada pela Fiscalização, não compondo a lide, nem mesmo como sujeitos passivos por solidariedade ou responsabilidade, tendo sido adquirida pela UHC IV por valores expressivos (R\$ 60 milhão) pagos em dinheiro;
- b) antes da aquisição da AmilPar pela Mind, as cotas desta última foram transferidas para um Fundo de Investimentos em Participações – FIP -, que, ainda que tenha se utilizado dos recursos aplicados pela empresa UHC IV, foi, efetivamente, quem determinou o aumento de capital da citada empresa “de passagem” a fim de abastecê-la de recursos necessários e suficientes à concretização do negócio que, ao fim e ao cabo, gerou o ágio em exame.

Notem, pois, que as diferenças entre os casos passados e presente são relevantes; o grupo norte-americano não se utilizou, na hipótese, de uma “empresa de prateleira” para promover a aquisição da AmilPart, nem tampouco de companhia cujo objeto social se restringia à “participações societárias”. Pelo contrário... os documentos acostados à impugnação dão conta de que a Mind Solutions possuía uma folha de salários mensal que ultrapassava, v.g., em janeiro de 2012, R\$ 97.000,00 (doc. de e-fl. 2865), cujos recursos humanos eram empregados no desenvolvimento de atividade de “*assistência psicossocial aos empregados*” de grupos empresariais de relevo (ALESAT Combustíveis, BG E&P Brasil, Brasilcap, COMGAS SP, COSAN, dentre tantos outros verificados nos contratos juntados à e-fls. 4.185/4.259).

Trata-se, vejam bem, de atividade que mantém, tanto para com a corporação norte-americana, como com a própria Amil, uma relação, razoavelmente admissível, de pertinência com os seus objetos (voltados para a área de saúde e, mais particularmente, de seguros de saúde). Neste diapasão, seria substancialmente factível a aquisição desta empresa



pelo Grupo Norte-Americano para agregar semelhantes novos ativos ao seu acervo e *portfolio* e, nesta esteira, revelar um intento que ultrapassa a simples economia fiscal.

É óbvio, todavia, e não nego, que a UHC IV (por meio de sua controladora, UHG) tenha, **também**, se atentado para os possíveis benefícios tributários advindos da aquisição conjunta da Mind e da Amil, como descrito no feito... mas negar a substância econômica da operação, mormente, da Mind, é negar a existência de empresa que possuía, sim, uma razão de ser que não, e tão só, servir de veículo numa reestruturação societária...

Quanto ao fato da UHC ter pago a importância de R\$ 60 milhões pela aquisição da Mind, a Fiscalização, a DRJ e a PGFN tentam diminuir a sua importância a partir da insignificância do valor, em se comparando com o montante dispendido para a compra da própria Amil (R\$ 10 bilhões) e, ainda, do curto espaço de tempo entre as duas operações. Neste sentido, particularmente das contrarrazões fazendárias, extraem-se as seguintes ponderações:

O entendimento da DRJ não é descabido. Uma aquisição de R\$ 60 milhões não é irrelevante, em termos absolutos. Porém, quando se compara este valor com o ganho fiscal que seu uso como canal de trânsito de recursos poderia propiciar – algo em torno de R\$ 3 bilhões (34% do ágio de R\$ 8,88 bilhões<sup>2</sup>) – é possível sim imaginar que “sacrificar” esses R\$ 60 milhões teria sido uma estratégia fiscal ousada para “obter a substância econômica” capaz de “legitimar” a dedução de R\$ 3 bilhões<sup>3</sup>, como imaginou o relator a quo. Afinal, o “sacrifício” representava míseros 2% do potencial ganho fiscal. Parece uma aposta factível.

A PGFN, na passagem acima, faz eco às conjecturas da própria D. Auditoria Fiscal que chega, de fato, a afirmar que a “*a Mind, como se constata, era muito pequena que pudesse com a sua combinação com a Amil gerar uma sinergia que realmente valesse a pena*”. No entanto, semelhantes assertivas respaldam uma linha de argumentação que, *venia concessa*, não compete à Fiscalização, à DRJ, à PGFN ou mesmo a este CARF adotar. Não nos é dado saber, como já pude me manifestar em casos análogos, sobre o efetivo ganho advindo de aquisições de investimentos ou mesmo dos impactos que semelhantes operações trazem ou podem trazer para as empresas.

Nós, e os demais agentes da Administração Pública, não vivenciamos o dia-a-dia das empresas e nem, tampouco, estamos preparados (nem mesmo detemos competência técnica para tanto – ao menos, este Relator tem a exata noção de que não tem) para avaliar as oportunidades de mercado e os possíveis benefícios que poderão advir de eventuais combinações de negócios. Em outras palavras, é possível ao aplicador da lei fixar o que seria, razoavelmente, aceito como “intento negocial”? Aliás, seria lidimo à Administração sequer discutir as justificativas porventura apresentadas pelo contribuinte para demonstrar o aludido intento negocial?

Se a compra da Mind pelo Grupo Norte-Americano era ou não interessante do ponto de vista comercial é questão que refoge ao espectro de conhecimento e, quiçá, de competência da Administração Pública; nada obstante, é absolutamente razoável assumir que a atividade exercida pela Mind pudesse atrair interesse da empresa UHG (por meio da UHC IV). Como a companhia estrangeira pretendia adquirir também Amil (por meio da compra de sua *holding*, AmilPar), seria, realmente, abusiva a organização societária, como proposta, que contemplasse, num mesmo evento, adquirir ambas, promovendo a sua unificação e, assim, e admite-se, gozar também das regras preconizadas pela Lei 9.532/96? O gozo do “benefício” ou

mesmo da renúncia, ou o que quer seja que se queira dizer a respeito desta norma legal, é uma consequência lógica e normativamente autorizada...

Verdade seja dita, sempre que uma empresa ou grupo empresarial se utiliza de uma estrutura um pouco mais complexa que a que o Fisco entende usual, imputa-se-lhe a pecha de planejamento abusivo (se é que semelhante expressão possa, de fato, ser tecnicamente utilizada – elisão e evasão não são sinônimos).

Como dito, a Mind exercia atividade que, até que se prove o contrário (e não há provas nos autos sobre isso – os questionamentos da Fiscalização, da DRJ e da PGFN não estão lastreadas em qualquer elemento fático) poderia sim “gerar uma sinergia” com as empresas envolvidas no caso... o tamanho dessa sinergia, entretanto, é, a toda monta, irrelevante, porque, quer queira, quer não, ele existe e isto, por si só, já revela a faceta econômica do negócio pactuado. E, notem, que em momento algum (aliás como já aventado) a D. Auditoria procurou perquirir, investigar ou instar o contribuinte a explicar, se, de fato, as atividades da Mind continuaram a ser exercidas ainda que, desta feita, por meio da Amil. Todos os ativos e passivos da Mind foram absorvidos pela recorrente! Os contratos, o *know-how*, as obrigações e eventuais ativos imobilizados passaram a ser parte integrante do acervo da Amil o que, *ipso facto*, induz a conclusão interdiversável sobre materialidade da operação.

Neste passo, e mesmo que a interposição de uma empresa operacional não resolva, para alguns, o problema da “confusão patrimonial” entre “*real investidor*” e investido, não há como se questionar, com base em argumentos logicamente robustos, a ocorrência de dolo, fraude e, muito menos, conluio - quanto a este último, vale a insistência, a Mind era detida por um grupo de pessoas físicas que não foram, de qualquer forma, incluídas no polo passivo da demanda e mais que os sócios da recorrente, e a própria BRL Trust (administradora do fundo Polar II), não participaram, de qualquer forma, da compra da Mind pela UHC IV! Não há conluio (como pretendeu, ainda que de forma rasa, afirmar a D. Auditoria). O que houve foi a compra de uma empresa operacional, com potencial investidor, conjuntamente com a aquisição de outra companhia ainda mais rentável...

Já quanto ao segundo ponto de distanciamento entre o caso vertente e aqueles que este Colegiado já enfrentou, concernente ao uso de um FIP para se promover o repasse dos recursos à Mind para que esta pudesse efetuar a compra da Amil, poder-se-ia, a luz de uma interpretação econômica do direito, sustentar, até com certo grau de integridade lógica, um abuso de direito.

Com efeito, em ambos casos paradigmáticos invocados alhures, a empresa-veículo recebeu os recursos para a implementação da aquisição do investimento via aumentos de capital realizados diretamente pelas companhias estrangeiras (sem a interposição de quem quer que seja), tornando mais clara a natureza da operação: a compra de uma empresa nacional mediante uso de empresa de passagem. Ou seja, nestas duas hipóteses, o “caminho do dinheiro” sempre esteve claro e facilmente verificado a partir da simples análise dos atos constitutivos das empresas e das informações obtidas, v.g., junto ao BACEN.

A situação divisada nestes autos, todavia, tornou a identificação do trajeto do dinheiro ou, mais especificamente, de sua origem, mais nebulosa... como se vê do próprio TVF, a Fiscalização teve que se socorrer de algumas intimações, inclusive à terceiros, como é caso da

empresa JP Morgan, para chegar à conclusão de que os recursos utilizados para aumentar o capital da Mind Solutions proviera da UHC IV (v. páginas 33 a 35 do TVF).

Em outras palavras, o uso do fundo poderia, de certa forma, *mascarar* a operação a fim de não deixar, tão evidente, a compra da Mind por uma empresa estrangeira e, assim, descaracterizar o uso efetivo de uma empresa veículo.

Noutro giro, em razão da utilização do FIP, a D. Auditoria acusa a ocorrência, potencial, de um duplo aproveitamento do ágio, consoante se extrai da seguinte passagem do relato fiscal:

Numa eventual alienação do investimento da **UnitedHealthcare International IV na Amil Assistência Médica Internacional S.A.**, haveria um duplo aproveitamento, ou seja, pelo ágio que está sendo deduzido tributariamente pela **Amil Assistência Médica Internacional S.A.** e pelo valor equivalente contido no custo total de R\$ 17.645.092.385,00.

Pois bem. Ainda que se pudesse divisar na estrutura erigida pelo Grupo Norte-Americano uma certa “malícia”, a transferência das ações da Mind para o predito Fundo é, primeiramente, lícita (não há vedações legais para tanto). Outrossim, diga-se, foi feita às claras, tanto que a própria Fiscalização não teve dificuldades para identificar a concretização desta etapa específica das operações.

De outra sorte, para considerar semelhante “estrutura” como simulada, caberia a fiscalização lançar mão de um procedimento investigativo mais profundo, até para identificar, por exemplo, se o fundo era aberto ou fechado, se admitia outros sócios cotistas e se ainda existe e se beneficia dos rendimentos produzidos por seus ativos (e, pelo que deduz dos documentos acostados ao feito, particularmente à e-fl. 1.861, no ano de 2017 o predito Fundo ainda existia e rendia frutos aos seus cotistas).

Quanto ao problema do duplo aproveitamento, *venia concessa*, mas tal argumento é falacioso ou, quiçá, sofisticado... lembremo-nos que a teor do art. 14 da Instrução CVM 247/97, o ágio ou deságio observado na aquisição de investimentos deverá ser contabilizado e **será, obrigatoriamente**, amortizado *contabilmente* pela companhia (semelhante medida, diga-se, foi adotada pela CVM a fim de resguardar os interesses dos acionistas minoritários). Veja-se, a propósito, o que reza a predita regra.

Art. 14. O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento **deverá ser contabilizado** com indicação do fundamento econômico que o determinou.

(...)

2º O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, **deverá** ser amortizado da seguinte forma:

a) o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro – no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio (...).

A amortização contábil do ágio, vejam bem, produz dois efeitos distintos; ele reduz o próprio resultado da companhia no curso do período durante o qual for sendo amortizado (reduzindo-se, diante disso, ainda que de forma mais moderada, os lucros a serem distribuídos) e, outrossim, reduz o valor do próprio custo de aquisição do investimento, como se pode ver das disposições do art. 15 da aludida norma regulamentar da CVM:

Art. 15. Na elaboração do balanço patrimonial da investidora, o saldo não amortizado do ágio ou deságio deve ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou reduzido, respectivamente, à equivalência patrimonial do investimento a que se referir.

E isto, diga-se, contraria, às escâncaras, as ilações propostas pela Fiscalização no trecho acima reproduzido, porque a amortização contábil imposta pela norma acima tratada neutraliza, no longo prazo, os efeitos fiscais observáveis em eventual liquidação do investimento... não há, objetivamente, duplo aproveitamento do ágio!

Mais que isso, destaque-se, se o investimento adquirido não render frutos, haverá, de fato, redução da parcela de dividendos a serem pagos por conta, justamente, da amortização do ágio (não por outra razão, as empresas relatam uma eterna briga entre os seus Departamentos financeiros e fiscais – os primeiros objetando a compra com ágio e os segundos almejando esta realidade).

Enfim, e em resumo: a aquisição da Mind pelo Grupo UHG teve substância econômica inegável; o seu uso (Mind) para comprar, por outro lado, a Amil não lhe retira esta substância, mesmo que, na forma em que estruturada a operação, possa, de fato, se divisar **também** um intento fiscal (e a empresa nunca negou isso).

## II.2.2 Da alegada ausência de “confusão patrimonial”.

Para que se considere, aqui, inócua o requisito preconizado pelo art. 7º, *caput*, da Lei 9.532/97, qual seja, a confusão patrimonial entre investidor e investido, primeiramente ter-se-ia que se desconsiderar a existência da própria empresa Mind Solutions. Isto é, a acusação de simulação da operação de compra da Amil pela empresa veículo, e a dissimulação da aquisição desta última pelo grupo norte-americano, somente sobrevive acaso se conclua que a interposição da Mind se dera, para quem assim entende, para fins exclusivamente fiscais. E pelo que expus no subtópico anterior, isto não ocorreu.

Nada obstante, e mesmo que se sustente que a simples existência de uma empresa de passagem como impedimento formal à concretização do requisito alhures referido (a par de qualquer procedimento fraudulento – *stricto* ou *lato sensu*), semelhante posicionamento não se sustenta a luz do próprio texto legal. E aqui, me socorro, mais uma vez, das judiciosas ponderações do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, erigidas por ocasião da declaração de voto invocada no início do tópico II.2.1, *supra*:

Analisando o dispositivo acima, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da **absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra**. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

E, no caso, concreto, **a pessoa jurídica que detinha a participação** era, indubitavelmente, a empresa holding que foi a responsável pela aquisição da participação societária no Brasil, ainda que os recursos tenham vindo, confessadamente, de empresas situadas no exterior.

Vale dizer que muito se discute sobre a natureza da norma contida nos preceitos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97; *rogata maxima venia*, mas semelhante discussão é, de todo modo, inócua... Ora, se estivermos, efetivamente, diante de uma norma que estabelece um “*benefício fiscal*”, então a sua interpretação deverá ser regida pelo comando inserto no dispositivo do art. 111 do CTN. I.e., a análise da regra isentiva, ou que imponha a redução do *quantum* da obrigação a ser constituída, será feita a partir do sentido literal das palavras ali consignadas, sendo vedada a interpretação extensiva ou analógica. A sua interpretação, portanto, será “neutra” do ponto de vista semântico-sintático, não podendo se incluir, ali, situações não expressamente nela contempladas.

De outra sorte, se se entender que a Lei 9.532 estabeleceu, em verdade, uma norma antielisiva (como, aliás, foi dito em sua exposição de motivos), estaremos, então, diante de uma regra de competência que objetive, assim, incluir dentro do aspecto material da hipótese de incidência, fato ou grandeza que, normalmente, não estaria contemplado no núcleo típico tributário. E, assim o sendo, ainda que seja possível interpretá-la a partir de seu sentido teleológico, não se poderia lançar mão, v.g., de analogia para estender os seus efeitos à fatos ou atos não abarcados pela materialidade da norma de incidência...

Não há, frise-se, em qualquer passagem dos artigos 7º e 8º anteriormente mencionados determinações ou comandos que permitam inferir a restrição da expressão “pessoas jurídicas” à figura do “real investidor”... o que se diz, como apropriadamente aventou o Conselheiro Matosinho, é que a pessoa jurídica detentora do investimento poderá aproveitar as parcelas do ágio amortizado, quando do advento de sua fusão com a, ou da incorporação da, empresa investida. A interpretação fiscal, neste passo, respaldada pela DRJ e pelas razões apresentadas pela PGFN, extrapola os limites da disposição legal e se propõe a incluir, em seu aspecto material, fato nela não contemplado por meio de, claramente, analogia.

O uso de empresa veículo sempre foi autorizado, seja pelas normas contábeis (v. CPC 15, item 27), seja pela própria legislação societária, em que o art.2º da Lei das S/A, destacado, inclusive, pelo próprio recorrente, assim dispõe, *verbis*:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, **a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.**

Daí, também, se verificar a existência de outras decisões deste mesmo Conselho (que não apenas aquelas citadas no início deste capítulo) afirmando que o simples uso de empresas-veículo não afasta, de per si, o propósito negocial inerente às operações societárias idealizadas para, além da própria reorganização institucional, aproveitar determinados ganhos do ponto de vista tributário:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA-VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se que tal regra não está presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por

finalidade a redução da carga tributária de forma lícita. É o que se observa no §3º, art. 2º da Lei das SA, o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo), também, como forma de beneficiar-se de incentivos fiscais.

Some-se a tal assertiva o fato de que a contribuinte possuía motivação comercial, clara, posto que encontrava-se impedida, por regras da ANEEL, de realizar a incorporação diretamente. Motivo pelo qual se valeu de uma empresa veículo. (Acórdão nº 1302001.978; Relatora: Talita Pimenta Felix; Data da Sessão: 14/09/2016)

#### REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação.

#### UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude. (Acórdão nº 1201001.507; Relator: Luis Fabiano Alves Penteado; Data da Sessão: 14/09/2016).

No caso vertente, a Mind Solutions era a pessoa jurídica detentora do investimento e sua incorporação pela Amil (recorrente), por meio do instituto descrito no art. 8º da Lei 9.532/97 (incorporação reversa) aperfeiçoou o pressuposto normativo contido no art. 7º do mesmo diploma legal. Qualquer outro entendimento, representaria ou uma afronta aos preceitos do art. 111 ou uma violação direta à vedação constante do art. 108, I, ambos do CTN.

Destaque-se que a decisão ora proposta, e as conclusões aqui exaradas, se aplicam ao lançamento reflexo concernente à CSLL.

### II.2.3 Conclusão parcial.

Considerando-se, no caso, a inexistência de simulação (*stricto* ou *lato sensu*) e, mais, a existência concreta de confusão patrimonial entre a pessoa detentora do investimento e a sociedade investida, a autuação, como um todo, não se sustenta.

Como consentâneo, os pedidos sucessivos apresentados, inclusive quanto ao cálculo da multa isolada, e a qualificação da multa de ofício, ficam, irremediavelmente, prejudicados, ainda que, quanto a esta última, mesmo que superada a conclusão ora proposta, até pelo que descrevi ao final do tópico II.2.1, não pudesse ser mantida.

Reprise-se, a Mind Solutions era empresa operacional, adquirida de terceiros não arrolados no feito, dotada de capacidade econômica e autonomia administrativa e estrutural, que exercia atividade que mantinha, e mantém, relação de pertinência com o objeto de todas as empresas envolvidas no imbróglio ora analisado... A sua aquisição tinha e tem motivos comerciais expressos e palpáveis e seu uso para a aquisição da Amil não se dera, por conseguinte, para o fim, exclusivo, de obter vantagem tributária.

Outrossim, não houve qualquer acusação por parte da Autoridade Lançadora sobre falseamento de informações ou declarações, tendo toda a operação transcorrido com inegável transparência e nos estritos, ao menos formais, da legislação de regência.

Não há fraude e, como exposto anteriormente, não houve conluio (já que, repita-se, pela enésima vez, os proprietários da Mind Solutions nunca foram sequer investigados neste processo).

Quanto ao problema da multa isolada, também cabem algumas considerações.

Vejam que a DRJ concordou com os erros incorridos pelo Agente Fiscal, mormente quando da recomposição do lucro tributável... quanto ao problema do PAT, todavia, que importaria na redução deste mesmo lucro quanto ao IRPJ, a turma *a quo* não deu guarida à pretensão recursal sob o argumento de que a empresa não teria comprovado os pressupostos legais necessários à autorização de dedução... ora vamos, não estamos tratando, aqui, de glosa de deduções gerais lançadas na DIPJ da insurgente, mas, tão só, das deduções concernentes, exclusivamente, ao ágio. Por isso mesmo, em nenhum momento, a Amil foi, mesmo que indiretamente, instada a fazer a prova a que alude a DRJ!

Aqui, vale apenas destacar que o argumento do recorrente não atacava um mero erro material (como ocorrido com a CSLL), mas frisava que, uma vez aumentado o valor do imposto apagar, o próprio limite de dedução das despesas incorridas com o PAT também aumentaria (4% do valor do imposto devido). Por isso a DRJ disse que caberia razão ao recorrente “*em parte*”. Mas, neste momento processual, acusar o recorrente de falta de apresentação de provas para prover este pedido específico, representaria, para além dúvidas razoáveis, inegável violação ao princípio da ampla defesa.

Nada obstante, e como já alardeado, este pedido, assim com os demais pleitos sucessivos apontados no recurso voluntário (cumulação de multa isolada com multa de ofício e cominação de juros sobre a multa) também se encontram superados pelo provimento do recurso e só deverão ser enfrentados, caso, insista-se, a maioria de meus pares não me acompanhe.

### III DOS RECURSOS DOS DEVEDORES SOLIDÁRIOS.

Todos os devedores solidários invocaram, em seus apelos, diversas preliminares de nulidade, como destacado no relatório que precede este voto, além de argumentos próprios e afeitos às particularidades de cada um. Em princípio, a análise individual dos pedidos e razões constantes destes apelos seria, pelo que foi decidido em relação ao devedor principal, despicenda.

Nada obstante, e a se considerar as chances reais de reversão da decisão relativa ao recurso do contribuinte, senão por este mesmo Colegiado, quiçá pela Câmara Superior deste CARF, é de prudente alvitre que me debruce especificamente sobre cada um dos remédios processuais interpostos, até para se evitar um possível retrabalho, acaso este feito retorne à esta Turma.

É o que passo a fazer.

### III.1 Do recurso voluntário interposto pela empresa BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários S.A.

A insurgente, devedora solidária, descrita no preâmbulo deste subtítulo, foi incluída no polo passivo da demanda com base nos preceitos conjugados dos artigos 134, III e 135, I, ambos do CTN. Peço licença, aos meus pares, para reproduzir os trechos do TVF que “justificariam” a responsabilização da BRL:

Esteve presente em todos os atos societários relativos às infrações mencionadas ao longo deste Termo.

Vejamos o que diz os citados dispositivos do Código Tributário Nacional:

*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

*III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (grifo nosso)*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior [...].*

Notem que o termo de responsabilidade juntado à e-fls. 2.689/2.691 é ainda mais econômico que o próprio TVF, não contendo, sequer, a menção às regras de responsabilização que seriam aplicáveis à parte interessada. E mesmo no corpo do relatório fiscal, a D. Autoridade Lançadora se limita a afirmar que a BRL Trust era administradora do FIP utilizado para viabilizar os repasses de recursos, mediante aumento de capital, à Mind.

Daí, a apresentação, pela recorrente, de preliminar de nulidade por vício de fundamentação... ainda que o trabalho fiscal tenha, efetivamente, descrito os motivos de direito que poderiam ensejar a responsabilização da predita BRL, ele falha, miseravelmente, em descrever os motivos de fato que permitiriam, sequer, verificar a tipificação das hipóteses preconizadas pelos aludidos artigos 134, III e 135, I, do CTN, questão que ganha em importância quando considerarmos que, particularmente quanto ao primeiro preceptivo, a regra ali estampada é sobremaneira restrita.

O art. 134, III, notem, dispõe sobre a responsabilidade de terceiros pelos tributos devidos por estes últimos, quando identificado, na forma de seu *caput*, a intervenção ou omissão que tenha dado azo ao surgimento da obrigação tributária. E aqui, pergunto aos meus pares: quais intervenções ou omissões seriam atribuíveis ao predito responsável e que tenha relação direta com o fato tributável? O aumento de capital da Mind? Mas não foi a interposição desta o fato inquinado de ilícito pela Autoridade Lançadora e que teria culminado com a própria constituição do crédito tributário?

A toda evidência, falta ao ato de lançamento o apontamento de elementos de fato mínimos a se permitir, efetivamente, a concretização da hipótese legal preconizada pelo, por vezes citado, art. 134, III. E o vício de fundamentação, neste caso, causa e causou,



inadvertidamente, dificuldades relevantes à apresentação de uma defesa ampla, lata e irrestrita ao recorrente (que teve que, genericamente, afirmar não ter praticados omissões ou intervenções ilícitas). Nesta senda, e a par da decisão tomada por este relator quanto ao devedor principal, já seria possível, aqui, dar-se provimento ao recurso da BRL Trust para declarar a nulidade tanto desta parte do lançamento, como do próprio termo de responsabilização.

E, ainda assim, no mérito, a BRL não praticou nenhum ato ou omissão que possa inquiná-la de responsável; limitou, claramente, neste caso, a obedecer aos comandos de seu principal sócio cotista, no caso, a UHC... neste passo, e mesmo que ultrapassada a preliminar de nulidade em exame, não haveria, materialmente, elementos que pudessem de qualquer forma autorizar a sua responsabilização, mormente a luz do mencionado art. 134, III, do CTN.

É de se prover, portanto, por mais estas razões, o recurso da empresa BRL Trust.

### **III.2 Do recurso manejado pelo Sr. Gilberto João Ferreira da Costa.**

Mais uma vez, aqui, também se vê a nulidade do auto de infração na parte específica do ato de lançamento que se reporta à responsabilização do ora recorrente. Com efeito, veja-se, do TVF, os motivos declinados pelo Agente Fiscal para considerar materializada a situação preconizada pelo art.135, III, do CTN:

Diretor responsável por infração de lei, conforme disposto no artigo nº 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN, presente inclusive em atos societários relativos às reorganizações societárias que culminaram com as infrações apontadas no presente Termo [...].

Mais uma vez pergunto: de quais atos societários teria participado o recorrente? Da venda da AmilPart? Da recorrente? Da Mind? Da sociedade estrangeira? O TVF não se dá o trabalho, sequer, de identificar em qual empresa o Sr. Gilberto ocupava o cargo de direção!

Ora, pela cópia da 185ª Alteração Contratual da Amil Assistência Médica Internacional S.A. (e-fls. 22 e ss), vê-se a indicação do ora recorrente como “Diretor Financeiro” da Amil Participações S.A. Mas não foi trazido ao feito (ou ao menos não consegui localizar) os próprios atos constitutivos desta última companhia para sequer para identificar que tipos de poderes um “diretor financeiro” deteria.

E mesmo que das Atas de Assembleia Geral da recorrente (Amil Assistência Médica) constem o Sr. Gilberto como presidente da mesa, tais atas tratam, exclusivamente, de atos concernentes à empresa adquirida pela UHC, por meio da Mind. Novamente, vale o questionamento? Não foi a interposição da Mind, empresa detida por terceiros não incluídos no polo passivo da demanda e adquirida por empresa estrangeira que nada tem ou tinha, à época, a ver com a Amil, que causou as críticas fiscais e culminou com a glosa das parcelas do ágio amortizado objeto desta demanda?

Isto é, os autos de infração, nesta parte, não só são nulos, por vício de fundamentação, como seriam, acaso superada a predita nulidade, improcedentes (ao menos neste ponto).

Também este recurso, por tais razões adicionais, merece provimento.

### III.3 Do recurso manejado por Dulce Pugliese de Godoy Bueno.

No caso da Sra. Dulce, o TVF foi bem mais específico que em relação aos demais devedores solidários cujas razões foram examinadas acima, justificando, expressamente, a sua responsabilização, quanto aos preceitos do art. 124, I, do CTN, em pretensos ganhos a serem observados como decorrência *“do aumento na parcela que cabe a cada acionista no patrimônio da empresa, inclusive aumentando o fluxo de dividendos que poderão a eles ser distribuídos”* e, ainda do *“aumento da base(patrimônio líquido) para o cálculo de juros sobre o capital próprio, que poderão eventualmente remunerar os acionistas”* (pagina 51 do TVF).

Outrossim, e no que tange à imputação realizada com base nas disposições do art.135, III, a D. Autoridade Administrativa deixou claras as razões que entendeu como suficientes para caracterizar a citada hipótese legal, notadamente a partir da constatação de que a Sra. Dulce teria assinado, ainda que por procuração, as Atas de AGE que teriam aprovado a venda J.P.L.S.P.E e a sua incorporação pela Mind, e, também, a incorporação reversa da AmilPart e da Mind pela recorrente (páginas 52, a 54).

Nesta senda, entendo não haver vícios no TVF ou nos autos de infração que pudessem justificar a sua anulação em virtude de uma alegada falta de fundamentação...

Também entendo descabível a alegação de nulidade ante a imposição da integralidade do crédito tributário à recorrente e não apenas da parte que lhe cabia... qual parte, do crédito constituído, seria segregável e, assim, imputável à insurgente?

Demais a mais, o crédito tributário se refere à totalidade parcelas amortizadas do ágio formado a partir da aquisição da J.P.L.S.P.E e das OPAS realizadas pela AmilPart, glosadas em razão da consideração, por parte da Autoridade Fiscal, de negociação totalmente eivada de vício de causa ou de abuso de forma. Em outras palavras, a acusação fiscal afirma que a recorrente participara de parte de eventos que teriam sido contaminados pela interposição da Mind na operação de venda da Amil Assistência Médica... não há, pois, uma individualização das responsabilidades porque, aos olhos da D. Auditoria, toda a operação restara calcada em atos viciados.

Por fim, quanto a alegada incompetência da Receita para imputar a responsabilidade tributária, vale destacar que o art. 142 do CTN é substancialmente claro ao dispor que o ato de lançamento é o momento legal e lógico para se apurar o crédito e, outrossim, a sujeição passiva (que comporta, não só a identificação do contribuinte, como também dos responsáveis, a luz do que reza o art. 121 do CTN). Entendo, neste passo, ser desnecessárias maiores ilações...

As preliminares de nulidade invocadas, por este recorrente especificamente, devem ser afastadas.

Quanto ao mérito, todavia, a acusação fiscal não pode prosperar.

No que tange à responsabilização com espeque nos preceitos do art. 124, I, do CTN, a despeito do meu entendimento pessoal sobre a correta interpretação deste dispositivo (que, *de per se*, já seria suficiente para acatar as razões recursais), vale lembrar que os motivos invocados pela D. Auditoria estão embasados apenas em presunções. Foi a própria fiscalização

que afirmou que **eventuais** dividendos e Juros sobre Capital Próprio decorrentes de um alegado (mas não provado) aumento do PL da empresa Amil Assistência Médica **poderiam** ser distribuídos... ao se utilizar, pois, da expressão “poderiam”, a Autoridade Lançadora deixa extreme de dúvidas que não apurou o fato; não verificou, realmente, se, **em decorrência** do aproveitamento das parcelas do ágio amortizado, observou-se, efetiva e concretamente, o aumento do resultado da empresa ou mesmo de seu PL.

Mais que isso, impende reprisar o que afirmei ao longo do voto, particularmente quanto ao recurso manejado pelo contribuinte, devedor principal; a amortização do ágio, contrariamente ao defendido pela D. Fiscalização, é registrada em conta de despesa... as despesas com a amortização do ágio, pois, reduzem o resultado e não o aumentam, reduzindo, por conseguinte, os valores concernentes aos dividendos a serem, porventura, distribuídos.

Já que quanto a imputação da responsabilidade tributária à luz do art. 135, III, ora vamos! A recorrente era sócia proprietária, ainda que por meio de uma *holding*, da empresa **vendida!!!!**

Ela, assim como os demais devedores solidários, não participou do evento que, ao fim e ao cabo, resultou na glosa fiscal, qual seja, a compra e interposição da empresa Mind Solutions na operação de aquisição da Amil Assistência Médica Internacional S.A. Como, então, afirmar que esta sócia, especificamente, praticara atos contrários ao Estatuto ou à própria lei se a venda, em si, da Amil, não foi considerada falseada (mas apenas o meio pelo qual a sua compra, por terceira empresa, se dera)?

Em fim, ainda que afastadas as preliminares invocadas especificamente neste apelo, no mérito, as razões recursais merecem provimento.

#### IV CONCLUSÕES.

À luz do exposto voto por:

- a) NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício;
- b) afastar a preliminar de nulidade e DAR PROVIMENTO ao recurso manejado pelo devedor principal, Amil Assistência Médica Internacional S.A.;
- c) acolher a preliminar de nulidade e, ato contínuo, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto por BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários S.A.;
- d) acolher a preliminar de nulidade e, ato contínuo, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto por Gilberto João Ferreira da Costa;
- e) afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado por Dulce Pugliese Godoy de Bueno.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

## Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, redator designado

Em que pese, como de praxe, a lúcida e bem colocada fundamentação do ilustre conselheiro relator, Gustavo Guimarães da Fonseca, quando acatou as preliminares de nulidade do Auto de Infração levantadas pelos coobrigados BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários S.A e Gilberto João Ferreira da Costa, a maioria do colegiado entendeu pela ausência de nulidade, sendo este relator designado para redigir o voto vencedor neste ponto. É o que se passa a fazer.

O entendimento que prevaleceu no colegiado, quando do julgamento dos apelos apresentados pelos responsáveis indicados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.577 e seguintes, foi de que não haveria qualquer vício na autuação, capaz de torná-la nula. Em que pese reconhecer que a fundamentação foi feita de forma bastante simplória, não há vício capaz de tornar nulo o ato praticado.

Neste sentido, como sabido, as hipóteses de nulidade elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 são taxativas. O dispositivo em comento tem a seguinte redação:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, entende-se que as hipóteses de nulidade do procedimento administrativo são limitadas e, em muitos dos casos, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de nº 1402-003.857 (Processo nº 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

Por outro lado, este conselheiro não tem dúvidas de que a expressão “preterição do direito de defesa”, constante no inciso II, do citado artigo 59, pode ter diversas interpretações e, por consequência, uma aplicação ampliada. Assim, qualquer ato da administração que, de alguma forma, dificulte ou inviabilize o direito de ampla defesa outorgado aos contribuintes, poderá macular o ato praticado, devendo este ser considerado nulo.

Contudo, no presente caso, quando se analisa o TVF que fundamentou os Autos de Infração lavrados, não se vislumbra qualquer preterição do direito de defesa dos responsáveis indicados pela fiscalização nas autuações lavradas. Naquele Termo, em que pese não listar expressamente, no tópico denominado “Responsabilidade Tributária”, os atos praticados pelos responsáveis, capazes de atrair a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, o agente autuante remete que aos “*atos societários relativos às reorganizações societárias descritas ao longo deste Termo*”.

Ou seja, a leitura do tópico da Responsabilidade deve ser feita de forma conjunta com o restante do Termo de Verificação Fiscal, que traz de forma bastante clara quais os atos societários praticados que, supostamente, dariam ensejo à imputação da responsabilidade tributária. Assim, entende-se que não houve preterição do direito de defesa, que pudesse ensejar a nulidade dos Autos de Infração, uma vez que os responsáveis tiveram conhecimento das condutas que estavam lhes sendo imputadas, podendo, portanto, exercer plenamente o direito de defesa.

Por todo exposto, discordando apenas neste ponto quanto ao voto do ilustre relator, VOTA-SE por AFASTAR A PRELIMINAR DE NULIDADE aduzida nos apelos dos coobrigados BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários S.A e . Gilberto João Ferreira da Costa.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Machado Vilhena Dias