



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16561.720074/2017-05
ACÓRDÃO	9101-007.455 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S.A.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à caracterização de interesse comum em face da participação dos sócios-gerentes em todas as fases das operações viciadas por simulação, e não contra alienante que permanece sócio da pessoa jurídica beneficiada com as operações viciadas, cuja licitude é considerada, apenas, discutível, e acerca do qual a responsabilidade com fundamento no art. 135, III do CTN foi definitivamente afastada em 1ª instância de julgamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Declarou suspeição de participar do julgamento o Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jeferson Teodorovicz (substituto convocado), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-004.161, na sessão de 11 de novembro de 2019, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, somente no que diz respeito à responsabilidade tributária, em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e (ii), por maioria de votos, dar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária, vencida a Conselheira Giovana Pereira Paiva (relatora) e o Conselheiro Nelso Kichel que votaram por manter a responsabilidade tributária dos recorrentes. Os membros do colegiado, em votações sucessivas, votaram ainda por sobrestar o julgamento do mérito da exigência (integralidade do crédito tributário) e prosseguir na análise dos recursos somente em relação à responsabilidade tributária, nos seguintes termos: em primeira votação, a Conselheira Relatora votou por declarar a concomitância de discussão do mérito da exigência em razão da renúncia do contribuinte ao submeter a matéria ao crivo do Poder Judiciário e declarar prejudicado o recurso do coobrigado José Seripieri Júnior quanto ao mérito da exigência, entendendo ser possível seguir no julgamento dos demais pontos. Seu entendimento foi acompanhado pelo Conselheiro Nelso Kichel. O Conselheiro Roberto Silva Junior abriu divergência, votando por sobrestar o julgamento do crédito tributário até o trânsito em julgado da ação judicial proposta por Qualicorp, e seguir no julgamento dos recursos no que diz respeito à responsabilidade tributária, entendimento acompanhado pela Conselheira Bianca Felícia Rothschild. O Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza abriu nova divergência e votou por sobrestar integralmente o julgamento dos recursos por entender ser o caso de prejudicialidade externa, determinando que os autos retornassem para julgamento somente após o trânsito em julgado da demanda judicial em questão; acompanharam seu voto os Conselheiros Lucas Esteves Borges e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. O Conselheiro Rogério Garcia Peres votou por seguir no julgamento de todos os pontos tratados nos recursos. Tendo em vista que nenhuma das quatro soluções para o litígio formou maioria dos votos, nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF foram realizadas votações sucessivas, iniciando com o entendimento do Conselheiro Rogério Garcia Peres e o entendimento da Conselheira Relatora, prevalecendo o entendimento da relatora, vencido apenas o

próprio Conselheiro Rogério Garcia Peres. Em seguida, foram submetidas ao colegiado a tese da Conselheira Relatora (votação de todos os pontos dos recursos, incluindo multas, exceto o mérito da exigência) e o entendimento do Conselheiro Roberto Silva Junior (votação somente da responsabilidade tributária), prevalecendo o voto do Conselheiro Roberto Silva Junior, vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro Nelso Kichel. Por fim, o colegiado confrontou o entendimento do Conselheiro Roberto Silva Junior (continuidade do julgamento em relação à responsabilidade tributária) com a proposta do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza no sentido de sobrestamento integral do julgamento dos recursos, prevalecendo novamente o entendimento do voto proferido pelo Conselheiro Roberto Silva Junior, qual seja, sobrestar o julgamento do crédito tributário até o trânsito em julgado da ação judicial proposta por Qualicorp, e seguir no julgamento dos recursos somente no que diz respeito à responsabilidade tributária, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR. CONCOMINTÂNCIA AÇÃO JUDICIAL. SOBRESTAMENTO.

A propositura de ação judicial por parte do contribuinte importa renúncia às instâncias administrativas e impõe o sobrestamento em relação ao recurso do coobrigado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS. ART. 134, III, DO CTN

A responsabilidade decorrente da administração de bens de terceiros diz respeito ao tributo devido por estes. O terceiro neste caso é o Fundo (BHCS FIP), enquanto que o contribuinte é a Qualicorp Administradora de Benefícios, que não se confunde com aquele.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III, DO CTN.

A responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN, requer que a pessoa arrolada seja diretora, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado. Não basta que tenha a qualidade de sócio.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ILÍCITO DOLOSO. ADESÃO LIVRE E CONSCIENTE.

A solidariedade tributária por interesse comum fundado em ato ilícito exige a presença de dolo contra a Fazenda e a adesão livre e consciente da pessoa incluída no polo passivo da obrigação como responsável solidário.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro nos anos-calendário 2012 a 2014, a partir da constatação de *amortização fiscal indevida de ágio, dedução indevida de despesa de juros originados em debêntures e insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL*. A multa de ofício aplicada foi qualificada e houve imputação de responsabilidade tributária a Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinan, Fernando Cezar Dantas Porfício Borges e José Seripieri Filho.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente as exigências, reduzindo as glosas de *juros originados em debêntures*, cancelando a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL indevidamente computada no lançamento de IRPJ, e afastando integralmente a responsabilidade tributária imputada a Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários com fundamento nos arts. 124, I e 134, III do CTN; bem como a responsabilidade imputada a Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan com fundamento no art. 134, III do CTN, e a responsabilidade imputada com fundamento no art. 135, III do CTN a José Seripieri Filho. As exonerações foram submetidas a reexame necessário (e-fls. 15992/16149).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, apreciando apenas as imputações de responsabilidade tributária, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento aos recursos voluntários dos responsáveis José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan para também afastar a imputação remanescente com fundamento no art. 124, I do CTN, e excluí-los do polo passivo da obrigação tributária (e-fls. 17555/17618).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 07/01/2020 (e-fl. 17619) e em 10/02/2020 retornaram ao CARF veiculando embargos de declaração que foram admitidos quanto a *vícios relativos ao sobrestamento e à concomitância* e rejeitados quanto a *vícios relacionados ao teor da decisão*. Os responsáveis tributários Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinan, e Fernando Cezar Dantas Porfício Borges apresentaram manifestação aos embargos (e-fls. 17655/17668). Seguiu-se a edição do Acórdão nº 1301-006.314, que acolheu os embargos para suprir as omissões sem efeitos infringentes, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR. CONCOMITÂNCIA PARCIAL. AÇÃO JUDICIAL. SÚMULA CARF N. 01.

A propositura de ação judicial por parte do contribuinte importa renúncia às instâncias administrativas, tão somente no que se refere às matérias objeto da ação, quais sejam, dedutibilidade do ágio e despesas de juros.

SOBRESTAMENTO EM FACE DO RECURSO DO COOBRIGADOS. DESNECESSIDADE.

Não se justifica o sobrestamento do processo em face de recurso de coobrigados, após os mesmos terem sido excluídos do polo passivo da relação tributária.

SOBRESTAMENTO EM FACE DO RECURSO DO CONTRIBUINTE. QUESTÃO PREJUDICIAL.

Justifica-se o sobrestamento do processo em face do recurso do contribuinte por questão de prejudicialidade em face de interposição de ação judicial.

Nova remessa dos autos à PGFN em 09/05/2023 (e-fl. 17711) ensejou a interposição de recurso especial de e-fls. 17712/17742 remetido ao CARF em 12/06/2023, no qual a Fazenda aponta divergências parcialmente reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 17894/17908, do qual se extrai:

A PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a responsabilidade dos coobrigados em relação aos créditos tributários formalizados no presente processo.

Para a demonstração da alegada divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que o primeiro paradigma apresentado, Acórdão nº 1402-003.751, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essa decisão serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, mas apenas em relação a um dos coobrigados.

Inicialmente, oportuno esclarecer que no caso do presente processo, a decisão de primeira instância já havia afastado as imputações de responsabilidade com fundamento no art. 134, III, do CTN para todos os coobrigados. Também havia afastado a responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN para o coobrigado Santander Securities Services Brasil DTVM. E afastado a responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN para o coobrigado José Seripieri Filho.

Outro ponto importante é que no recurso especial sob exame, a PGFN suscita divergência apenas em relação ao art. 124, I, do CTN (também utilizado como fundamento para a responsabilização), pretendendo, a partir desse dispositivo, reestabelecer a responsabilidade para todos os coobrigados.

Nesse passo, cabe observar que o primeiro paradigma também cuidou de autuação por glosa de despesa de amortização de ágio, em que houve imputação de responsabilidade tributária com base no art. 124, I, do CTN:

[...]

Esse acórdão paradigma pontua os aspectos que no seu entendimento revelam o *“interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*, necessário para a incidência do referido art. 124, I, do CTN.

Percebe-se que, de acordo com o paradigma, esses aspectos giram em torno da vantagem financeira (recebimento de dividendos) auferida pelos sócios que

deliberaram sobre os atos de reorganização societária, ou que pelo menos não discordaram das propostas apresentadas à votação, anuindo aos atos praticados.

Assim, a lucratividade obtida diretamente pelos sócios, destinatários finais de praticamente todos os dividendos distribuídos, seria “*o elo de comunhão legal que lastreia a imputação da responsabilidade solidária*”.

Entretanto, o mesmo paradigma afastou a aplicação do art. 124, I, do CTN, quando ela envolveu uma pessoa que, “*apesar dos comprovados poderes de que dispunha como gestor de alto nível do grupo, dele não era sócio ou acionista*”:

[...]

O acórdão recorrido, por outro lado, ao tratar do mesmo art. 124, I, do CTN, não fez nenhum destaque a esse aspecto da vantagem financeira (recebimento de dividendos) que seria auferida pelos sócios que deliberaram sobre os atos de reorganização societária, como elemento a evidenciar o “interesse comum” entre sócios e sociedade.

Para o acórdão recorrido, essa situação de “interesse comum” dependeria da demonstração de que as pessoas envolvidas tinham consciência de que os atos praticados (em conluio) eram ilícitos, eivados de dolo contra a Fazenda.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, se fosse esse o caso, a solidariedade sobreviria vinculando à obrigação todas as pessoas (e não apenas os sócios) que, de forma livre e consciente, aderiram pelo seu comportamento à prática do ilícito.

Nessa análise, que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso especial, a percepção é de que a linha de interpretação adotada pelo primeiro paradigma, se aplicada ao caso destes autos, também embasaria a manutenção da responsabilidade tributária com base no art. 124, I, do CTN.

Todavia, isso ocorreria apenas em relação ao coobrigado sócio, o Sr. José Seripieri Filho, eis que sua condição de sócio, na ótica do paradigma, permitiria presumir “*o necessário e imprescindível interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

O mesmo não ocorreria com os outros coobrigados, Santander Securities Services Brasil DTVM (Administradora e Gestora do Fundo de investimento BHCS), Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinan e Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges (membros do Comitê Gestor do Fundo de Investimento), dada sua condição de não sócios.

Ainda em relação ao Santander Securities, a responsabilidade foi afastada pelo fato de que esse coobrigado “*não teve poder decisório sobre as operações realizadas pelo BHCS FIP, tendo atuado como executor das decisões do Comitê Gestor. Além do que, quando o Santander Securities tornou-se administrador do Fundo em julho de 2011, as operações de aquisição de empresas veículo, capitalização da QCI e QCII, e incorporação reversa já haviam sido concluídas*”,

circunstâncias que também inviabilizam a confirmação da divergência jurisprudencial para esse sujeito passivo.

Já o segundo paradigma apresentado, Acórdão nº 1201-001.640, não serve para a admissibilidade do recurso especial.

É que esse acórdão foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente, o que se deu pelo Acórdão nº 9101-004.382, exarado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 10/09/2019, nos seguintes termos:

[...]

O referido acórdão da CSRF, que deu provimento a recurso especial do sujeito passivo para afastar a responsabilidade tributária, foi publicado no sítio do CARF na Internet em 04/11/2019, data que também é anterior àquela de interposição do recurso especial (12/06/2023).

E de acordo com o art. 67, §15, do Anexo II do atual RICARF:

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016).

De qualquer modo, com base no primeiro paradigma, o recurso deve ser admitido.

Finalmente, importante registrar que a PGFN suscita divergência para todos os coobrigados excluídos do polo passivo da obrigação tributária. Entretanto, pelas razões já mencionadas acima, o primeiro paradigma só permite a identificação de divergência para um dos coobrigados.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, para que seja examinada a divergência em relação ao afastamento da responsabilidade do coobrigado sócio, Sr. José Seripieri Filho. *(destaques do original)*

Houve apresentação de agravo contra o seguimento parcial, mas seguiu-se sua rejeição, cientificada à PGFN em 10/09/2024 (e-fls. 17910/18042)

A PGFN transcreve o entendimento do acórdão recorrido que pretende confrontar e, observando que *para a decisão recorrida, não constou dos autos a demonstração dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, CTN*, bem como que *a fiscalização centrou seu entendimento nos fatos que, sob sua ótica, caracterizariam fraude e conluio (art. 73, Lei nº 4.502/64), por parte dos investidores e alienantes*, diz que a decisão recorrida divergiu do entendimento expresso nos paradigmas, destacando da ementa do paradigma nº 1402-003.751 que:

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas ou jurídicas, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme preceituado pelo artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

[...]

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

[...]

A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, e da consequente confusão patrimonial entre elas, não pode ser admitida apenas como uma exigência formal, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito negocial e não apenas uma opção empresarial dos interessados.

Depois da referência ao paradigma nº 1201-001.640, afastado no exame de admissibilidade, e da transcrição dos trechos que *comprovam que, diante de situações semelhantes, foram conferidas interpretações jurídicas distintas, bem como da fundamentação conferida pela fiscalização, na qual entendeu como configurada a fraude, dolo, simulação e/ou conluio e, como consequência, se posicionou pela presença dos pressupostos para a responsabilização solidária*, a PGFN conclui que:

Como visto, fica claro que se tratam de contextos fáticos semelhantes.

Em todos os casos, se discutia a imputação da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

A decisão recorrida decidiu, de forma bastante genérica, que a fiscalização não logrou êxito em sua demonstração. Tal questão foi inclusive objeto de embargos de declaração por esta Procuradoria.

Todavia, em casos semelhantes, nos quais também houve planejamento fiscal com intuito de economia tributária, os acórdãos apresentados como paradigmas posicionaram-se de forma distinta.

Assim como ocorreu no caso discutido pela decisão recorrida, houve uma sucessão de operações societárias consideradas pelos órgãos julgadores como meramente formais que geraram uma economia tributária, ou ao menos, interferiram na tributação que seria considerada a adequada diante dos fatos efetivamente ocorridos.

Vale notar que, de forma similar, as pessoas arroladas como responsáveis solidários ou tomaram parte na execução, ou tomaram decisões, ou não discordaram expressamente das decisões tomadas em relação ao planejamento tributário objeto da autuação. Sejam sócios, acionistas, gerentes, administradores, procuradores, controladores, ou participantes de Comitês ou Assembleias. Portanto, a posição e o papel jurídico desses intervenientes em todos os casos cotejados eram os mesmos.

Contudo, mesmo nesse contexto, a decisão recorrida entendeu que não haveria comprovação do interesse comum dos intervenientes em tais operações meramente formais. As decisões paradigmas, por outro lado, encampam

posicionamento oposto. Consideram os precedentes indicados que aqueles que tomaram parte na execução do planejamento tributário que redundou em economia tributária indevida ou forma de tributação indevida deveriam permanecer no polo passivo da obrigação tributária.

Para os acórdãos paradigmas, a participação na execução dessas operações meramente formais que redundaram no lançamento tributário é demonstração suficiente do “interesse comum” para o fim de atrair a responsabilização solidária, nos termos do art. 124 do CTN.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

No mérito, transcreve inicialmente o art. 121 do CTN, para argumentar que:

Constata-se que o Código Tributário Nacional estrutura a sujeição passiva em direta, quando a obrigação recai sobre o contribuinte, aquele que realiza o fato jurídico passível de tributação e indireta quando a obrigação recai sobre um responsável, que embora não tenha praticado o fato jurídico tributário, está relacionado indiretamente com este fato.

Diga-se, de pronto, que o presente crédito tributário, conforme preconiza o CTN, é de responsabilidade direta do contribuinte e solidariamente dos sócios-gerentes, não havendo benefício de ordem, nem exclusão de um ou de outro.

O mesmo CTN, em seu artigo 121, como visto anteriormente, deixa claro que sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo ele revestir a condição de **contribuinte** ou **responsável**.

Cabe também, por relevante, a reprodução do art. 124 do Código Tributário Nacional(CTN), que tem a seguinte redação, *verbis*:

[...]

De todo o exposto, conclui-se que a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário, recai sobre quem, de qualquer forma, age com infração à lei, tornando-se sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 121, II do CTN, podendo dela ser exigido, inclusive, se fosse o caso, diretamente o crédito tributário em virtude da inobservância intencional da legislação em trato.

Outrossim, a hipótese examinada, de responsabilidade do sócio-gerente que age com excesso de poderes e/ou com violação à lei e/ou aos estatutos e contratos sociais, é da espécie solidária, conforme ensinamento acima transcrito.

Assim, fica claro que cabe a responsabilização solidária do sócio administrador e/ou controlador com base no art. 124, do CTN, sendo prescindível o enquadramento da conduta também no art. 135, III do CTN para que se verifique a solidariedade.

Veja-se o teor do Relatório Fiscal quando fundamenta a imputação da responsabilidade:

[...]

O fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. (Neder, Marcos Vinícius, in Responsabilidade Tributária / Coordenadores Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder, São Paulo, Dialética, 2007, p. 39/42).

Contudo, se interesse comum representa por um lado a existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, por outro não significa praticar o mesmo fato de forma conjunta. Essa seria uma visão muito estreita e rígida da dicção legal.

Desta forma, ao pagar menos tributo, as pessoas envolvidas tiveram oportunidade de lucrar mais, efetuar retiradas, que não se sabe se seriam possíveis se a empresa pagasse seus tributos em seguimento às regras tributárias. Aliás, a pessoa jurídica é uma ficção, não tem capacidade de dizer se quer ou não pagar tributo. Quem determina isso é sempre uma pessoa física.

Logo, ficou comprovado que todas as pessoas responsabilizadas no presente caso tomaram parte no planejamento tributário que redundou economia tributária e/ou tributação indevida. Tratam-se de pessoas que, ou detinham o “domínio do fato”, seja pela condição de administrador, seja pela condição de controlador, tomando as decisões relativas ao encadeamento de operações que deram azo ao Auto de Infração em tela, ou mesmo dela não discordaram. Assim, resta provado o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN.

Nesse teor, cabe referendar as conclusões da DRJ no processo nº 16561.720919/2016-89 ~~de origem~~, com o único adendo de que tal fundamentação também vale para as responsabilizadas Banco Santander Brasil e Santander Securities Services Brasil. Cabe destacar que esta Procuradoria discorda da conclusão adotada quanto à exclusão das citadas pessoas do polo passivo, considerando que os fundamentos abaixo também são extensíveis a tais pessoas.

In verbis:

[...]

Destaque-se, por último, que o Banco Santander Brasil S.A. e Santander Securities Services Brasil tinha interesse jurídico na constituição do fato gerador da obrigação tributária. Isso porque é certo que os administradores devem zelar para que o fundo cumpra com suas obrigações e ter diligência na contratação de terceiros. O que não ocorreu na espécie, evidenciando o pressuposto para a responsabilização, nos termos do art. 124 do CTN.

Além disso, sob qualquer ótica que se vislumbre a questão, a responsabilidade solidária dos coobrigados indicados no Termo de Sujeição Passiva está devidamente fundamentada. Isso porque o sujeito passivo se defende dos fatos e não do dispositivo legal.

No caso específico destes autos, a fraude, o dolo, o conluio e/ou a sonegação está(ão) patente(s). Os fatos narrados pela autuação, e comprovados pelos documentos acostados ao processo, demonstram que não ocorreu um mero atraso ou falta de recolhimento de tributos.

Assim, no âmbito tributário, a conduta retratada no lançamento não pode ser dissociada da atuação dos responsabilizados, que participaram ativamente do desenrolar dos fatos que redundaram no Auto de Infração em tela, que detinham o conhecimento dos fatos e/ou o poder decisório, seja por ação ou por omissão, nem ser confundida como um simples inadimplemento, revelando a prática do ato ilícito que justifica a atribuição do vínculo de responsabilidade, por força das disposições do art. 124, do CTN.

Além disso, ficou demonstrada a participação dos coobrigados em esquema redundando na sonegação de tributos devidos e o seu beneficiamento econômico direto e/ou indireto.

Enfim, todos esses elementos demonstram de forma indubitável que houve ação dolosa suficiente para ensejar a responsabilidade solidária dos coobrigados. Nesses termos, restou demonstrado o interesse comum.

Diante do exposto, conclui-se que a decisão recorrida merece reforma devendo ser restabelecido o lançamento em sua integralidade com a responsabilização solidária imputada pela fiscalização.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo a responsabilidade de todos os coobrigados.*

Antes da admissibilidade do recurso fazendário, os responsáveis tributários Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinan, e Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges apresentaram contrarrazões (e-fls. 17747/17771). Antes da apreciação do agravo apresentado pela PGFN, os mesmos responsáveis apresentaram contrarrazões ao agravo (e-fls. 17929/17942).

O acórdão de recurso de ofício e voluntário, os embargos da PGFN, o despacho de admissibilidade dos embargos, o acórdão de embargos, o recurso especial da PGFN, o despacho de admissibilidade do recurso especial, o agravo da PGFN e o despacho de rejeição do agravo foram cientificados a: i) Juan Carlos Felix Estupinan por edital desafixado em 24/12/2024 (e-fl. 18056/18057); ii) Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários, então denominada S3 Caceis Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A., em 09/12/2024 (e-fl. 18060/18061); iii) Contribuinte em 10/12/2024 (e-fl. 18064); iv) José Seripieri Filho em 11/12/2024 (e-fl. 18066); e v) Fernando de Oliveira Pinto e Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges em 18/12/2024 (e-fl. 18074 e 18075).

Em 20/12/2024, José Seripieri Filho apresentou contrarrazões (e-fls. 18079/18211) nas quais expõe que lhe foi atribuída responsabilidade solidária *com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”), o qual responsabiliza àqueles elencados pela lei quando os atos autuados forem praticados com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, bem como no artigo 124, inciso I, do CTN, que prevê serem solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.*

Destaca que a decisão de 1ª instância reconheceu *a impossibilidade de se aplicar o artigo 135, inciso III, do CTN para fins de manutenção da responsabilidade solidária, uma vez que não restou comprovado que o Recorrido seria diretor, gerente ou representante da empresa autuada (Qualicorp Corretora) na época dos supostos fatos geradores objeto deste processo administrativo*, e registra ter esclarecido, em recurso voluntário, que não era parte na ação judicial proposta pelo sujeito passivo principal para *discussão das implicações tributárias das operações relativas ao presente processo administrativo.*

Anota que o Colegiado *a quo* deu provimento ao seu recurso voluntário *para afastar a responsabilidade solidária a ele atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, excluindo-o, assim, do polo passivo*, mas a PGFN interpôs recurso especial admitido com base apenas no paradigma nº 1402-003.751, e questiona esta admissibilidade por: i) impossibilidade de rediscussão de matéria fática e probatória, vez que o acórdão recorrido concluiu que *não havia elementos fáticos que demonstrassem a ocorrência de dolo para fins de configuração da responsabilidade tributária solidária por “interesse comum”* e ii) ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, os quais *partem de premissas completamente diferentes que impedem a caracterização da divergência.* Quanto a este aspecto, aduz que:

29. Conforme já mencionado, o Acórdão Recorrido concluiu pelo afastamento da responsabilidade solidária imputada ao Recorrido, na medida em que entendeu que a Autoridade Fiscal não teria comprovado o dolo suficiente a caracterizar a responsabilidade, uma vez que não se demonstrou que havia consciência por parte do Recorrido em participar de uma operação sabendo de sua **ilicitude certa**.

30. Para chegar à conclusão de que deveria ser afastada a responsabilidade solidária atribuída ao Recorrido, o voto vencedor do Acórdão Recorrido asseverou que deve haver clareza para os responsáveis solidários que estes estariam praticando um ato ilícito e, de forma consciente, aderiram a ele. No presente caso, **o voto vencedor pondera que havia dúvidas até na doutrina e jurisprudência a respeito da legitimidade das operações envolvendo “empresa-veículo” e que, nesse cenário de incerteza, seria impossível se atribuir a responsabilidade solidária quando o responsável não age de forma dolosa com o intuito de fraudar a administração tributária:**

[...]

31. A questão que se coloca nesse ponto é que o Acórdão Paradigma nº 1402-003.751 parte de uma premissa de análise diferente.

32. Ao analisar o tema naquele caso, a Turma Julgadora no Acórdão Paradigma nº 1402-003.751 é categórica ao constatar a existência de elementos que comprovavam a atribuição da responsabilidade aos sócios do sujeito passivo principal. Veja-se:

[...]

33. E mais, as conclusões alcançadas no Acórdão Paradigma nº 1402-003.751 revelam a clara ilicitude da operação praticada pelos sujeitos passivos principal e solidários. Confira-se:

[...]

34. Como se vê, no Acórdão Paradigma nº 1402-003.751 as conclusões alcançadas revelam (i) a existência de elementos suficientes para caracterizar a aplicação do artigo 124, inciso I do CTN; e (ii) a ilicitude dos atos praticados, revelando, assim, a dolo por parte dos sujeitos passivos solidários.

35. Ocorre que estas conclusões revelam a ausência de similitude com o caso recorrido, haja vista que, como mencionado, o Acórdão Recorrido, com base no contexto fático e probatório estabelecido nestes autos, concluiu pela ausência de elementos capazes de demonstrar a consciência do Recorrido sobre a ilicitude da operação.

[...]

39. Cumpre notar que o próprio Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, embora tenha conhecido parcialmente do Recurso Especial da PGFN, destaca a ausência de similitude entre os casos paradigma e recorrido. Confira-se:

[...]

40. Evidentemente, por todo já exposto, o Recorrido não pode concordar com a conclusão do referido Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial. **Ora, se as razões pelas quais se concluiu por manter ou descartar a responsabilidade solidária são diversas, é evidente que não se está diante de decisões paradigmáticas.**

[...]

44. Por outro lado, **no caso do Acórdão Recorrido, restou decidido que não teriam sido identificados pela Autoridade Fiscal os elementos que demonstrariam a ocorrência de dolo como fundamento da responsabilidade solidária**, como, por exemplo, que o Recorrido não teria sido *“aquele que presta declaração falsa às autoridades fazendárias; ou que fraudava a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em livros contábeis; ou ainda que falsifica nota fiscal, fatura ou duplicata. A ilicitude desses comportamentos salta aos olhos (...)”* (fls. 64 do Acórdão Recorrido).

45. Logo, vê-se também que não há divergência jurisprudencial entre o Acórdão Recorrido e o Acórdão Paradigma nº 1402-003.751, **sendo os seus resultados ou**

conclusões distintas um mero reflexo dos contextos fático-probatórios diversos a que estavam sujeitos (falta de demonstração pela fiscalização versus demonstração feita de maneira satisfatória).

[...]

47. Por fim, note-se, ainda, que, no presente caso, é incontroverso que os fatos geradores analisados são decorrentes de operação realizada entre **partes independentes**, havendo dois polos nas relações jurídicas analisadas: de um lado, o Grupo Carlyle, representado pela QC II (**compradora**), e, de outro lado, o Grupo Qualicorp, na figura do Recorrido e do GA Brasil FIP (**vendedores**).

48. Isso é especialmente relevante para a análise da responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124, inciso I do CTN, uma vez que não há como se falar em interesse comum entre pessoas que figuram em posições opostas de uma relação obrigacional, como é o caso do Recorrido (vendedor) e do sujeito passivo principal (sucessor da compradora).

49. Ocorre que, no Acórdão Paradigma nº 1402-003.751, mais uma vez a situação se mostrou diversa do presente caso: os fatos geradores analisados naquela oportunidade foram referentes a **operação realizada intragrupo** (família Schause), existindo, assim, apenas um polo nas relações jurídicas examinadas, no qual figuraram todos os responsáveis solidários (membros da família Schause).

[...] (*destaques do original*)

No mérito, observa que já possui decisão favorável definitiva nos termos do Acórdão nº 1302-003.475, matéria da qual a PGFN não recorreu quanto teve oportunidade. Na sequência, assim argumenta contra a aplicabilidade do art. 124, I do CTN ao recorrido:

56. Conforme se verifica do Recurso Especial interposto (fl. 18 e 19), a PGFN busca a reforma do Acórdão Recorrido com base na alegação de que *“todas as pessoas responsabilizadas no presente caso tomaram parte no planejamento tributário que redundou economia tributária e/ou tributação indevida”*, uma vez que *“detinham o ‘domínio do fato’, seja pela condição de administrador, seja pela condição de controlador, tomando as decisões relativas ao encadeamento de operações que deram azo ao Auto de Infração em tela, ou mesmo dela não discordaram”*, o que comprovaria o interesse comum previsto no artigo 124, inciso I, do CTN.

57. Ora, o que se verifica desde já é que a PGFN (assim como ocorreu ao longo de todo o presente processo administrativo) não indica qualquer ato que teria sido praticado individualmente pelo Recorrido para evidenciar o seu “interesse comum”, trazendo apenas considerações genéricas sobre a responsabilização de toda e qualquer pessoa que tenha sido administrador/acionista de alguma sociedade envolvida em determinado momento do desenvolvimento das operações em análise.

58. Entretanto, é evidente que referido entendimento não merece prevalecer, uma vez que o artigo 124, inciso I, do CTN é claro em exigir a demonstração do *“interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*, o que, por óbvio, pressupõe um vínculo direto do responsável solidário

com o sujeito passivo principal e, especialmente, com fato gerador por esse praticado.

59. De fato, como repetidamente mencionado, **o Recorrido não era membro da diretoria da Qualicorp Corretora**, companhia atuada neste processo, quando ocorrido os fatos geradores objeto das autuações fiscais (amortização do ágio e dedutibilidade de juros decorrentes da emissão de debêntures durante os anos-calendário de 2012 a 2014).

60. Logo, considerando-se que os fundamentos da autuação estão relacionados aos atos praticados pela Qualicorp Corretora e são relativos a supostos benefícios fiscais obtidos pela empresa, por certo que o Recorrido, **não tendo figurado na direção da companhia atuada, não teve qualquer participação na deliberação da autorização da amortização fiscal do ágio ou da dedutibilidade das despesas com os juros das debêntures acima mencionados**.

61. E mais, o Recorrido, além de não ocupar cargo de diretoria, era apenas acionista da empresa holding controladora da empresa atuada. É evidente que o acionista não tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Caso assim fosse, chegar-se-ia a uma situação esdrúxula na qual as autuações fiscais de companhias de capital aberto sempre teriam um rol contendo uma listagem de todos os acionistas da companhia (centenas ou milhares, a depender da companhia), o que não ocorre.

62. Assim, é manifestamente indevida a sua inclusão no polo passivo do lançamento fiscal originário deste processo, bem como qualquer alegação de eventual interesse comum trazida pela PGFN no seu Recurso Especial.

63. Não obstante a nítida ausência de interesse comum no caso em tela, outro fundamento contribui com as razões para o Recurso Especial interposto ser julgado improcedente.

64. Para tanto, deve ser destacado que o já citado **artigo 124 do CTN** aborda a **solidariedade** em função do **interesse comum**, a qual ocorre quando há uma **pluralidade de sujeitos concorrendo na hipótese de incidência, sendo todos qualificados como contribuintes (por possuírem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador)**.

65. Com efeito, no campo da **solidariedade** por interesse comum (situação pretendida pela PGFN), os tributos somente podem ser cobrados daqueles que **praticarem o fato gerador**, ou seja, dos **contribuintes propriamente ditos**, nos casos de pluralidade no campo da sujeição passiva.

66. Veja-se, neste mesmo sentido, o entendimento do E. CARF a respeito da necessidade de existência da **pluralidade de contribuintes**, praticando a **conduta lícita descrita na regra-matriz de incidência tributária (hipótese de incidência ou fato gerador)**, para a **caracterização** do artigo 124, inciso I, do CTN:

SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE DISTINÇÃO.

A solidariedade tributária de que trata as situações previstas no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra-matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o

pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária. (...). (Acórdão nº 1402- 001.643¹)

67. Ademais, analisando-se as disposições do direito privado, o instituto da **solidariedade** está previsto no artigo 264 do Código Civil, que dispõe que “*há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda*”. A legislação civil, portanto, determina que a solidariedade se caracteriza a partir de uma **pluralidade de devedores relacionados a uma mesma obrigação**.

68. Com isso, pelo fato de não existir no Direito Tributário um conceito de solidariedade, o conceito trazido pelo artigo 264 do Código Civil deve ser aplicado para todas as relações e disposições da legislação tributária.

69. É entendimento prevalente, portanto, que somente é possível atribuir a solidariedade por interesse comum nas hipóteses em que o sujeito **já é contribuinte daquela obrigação, em razão da natureza do tributo**, por este (tributo) **comportar a existência de duas ou mais pessoas coobrigadas**. A solidariedade, repita-se, somente é imputada a **contribuintes** (aqueles que possuem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador).

70. No âmbito da tributação sobre a renda, **somente** pessoas jurídicas possuem a legitimidade passiva para incorrer no fato gerador do IRPJ e da CSLL, de modo que **não há como sustentar o interesse comum entre pessoa jurídica e pessoa física**, em razão da **natureza distinta destes tributos** direcionados especificamente a cada contribuinte. **Inexiste no caso concreto, portanto, a pluralidade de contribuintes e, por consectário lógico, a possibilidade de se aventar a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.**

71. Ora, como poderia o Recorrido ser enquadrado como contribuinte do IRPJ e da CSLL e figurar no polo passivo da obrigação tributária como solidário? Esta situação é um notório **contrassenso fiscal**, por ser simplesmente **impossível** se cogitar uma pessoa física praticando o fato gerador do IRPJ e da CSLL (a não ser nas hipóteses expressamente previstas em lei de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica).

72. Interessante notar que o voto vencido do Acórdão Recorrido, naquilo que se refere à manutenção da responsabilidade solidária ao Recorrido com fundamento no artigo 124, inciso I do CTN, discorre sobre a possibilidade (genérica, não específica) de que o Recorrido teria participado não na situação que configura o fato gerador, mas sim na “fase preparatória”².

73. Evidente que, por todo o exposto acima, tal situação jamais se enquadraria na situação prevista no dispositivo legal. De duas uma: **ou o responsável solidário pratica em conjunto com o contribuinte principal o fato gerador ou não** e, nesse segundo caso, por óbvio, não há que se atribuir responsabilidade por uma participação indireta na “fase preparatória” do fato gerador questionado.

¹ Este mesmo entendimento foi consignado no Acórdão nº 1402-001.852.

² A participação da situação que constitua o fato gerador não necessariamente deve acontecer na fase da consumação (momento em que as despesas de ágio e de juros foram deduzidas da base de cálculo dos tributos pela contribuinte), mas pode se dar na fase preparatória.

Conforme exaustivamente apresentado, a reorganização societária que acarretou a dedução indevida do ágio e das despesas de juros não se deu num só momento, nem através de uma única operação, mas foi perpetuada através de uma série de etapas (step transactions).

74. Conclui-se, pois, que é equivocado o entendimento da PGFN de imputar ao Recorrido uma “responsabilidade tributária” com base no artigo 124, inciso I, do CTN, que trata de “solidariedade” e somente pode ser aventado nos casos em que o **sujeito passivo incorre na prática do fato gerador como contribuinte da obrigação tributária**. Por esta razão, **a solidariedade deve ser prontamente afastada por esta C. CSRF**.

75. O voto vencedor do Acórdão Recorrido, nesse ponto, rechaçou essa hipótese de responsabilidade solidária por prática conjunta do fato gerador em situação com pluralidade de contribuintes, focando sua análise na possibilidade de se responsabilizar pessoa física como solidária da pessoa jurídica por “interesse comum” na prática de ato ilícito – que também foi rechaçada, tendo em vista a ausência da comprovação de dolo. Confira-se:

[...]

76. Sobre esse enfoque dado pelo Acórdão Recorrido, há de se notar que a PGFN não recorre de forma específica contra o teor do seu voto vencedor. Considerando que o resultado favorável ao Recorrido adveio da interpretação do artigo 124, inciso I do CTN, **em conjunto com as previsões do PN COSIT nº 04/2018**, é de se esperar que, ao menos, essa particularidade fosse enfrentada pelo Recurso Especial – mas esse não é o caso.

Tece outras críticas às alegações genéricas da PGFN acerca da caracterização de fraude e dolo, e conclui que *resta demonstrada a insubsistência do Recurso Especial da PGFN, não havendo motivos para a reforma do Acórdão Recorrido, mantendo-se, por conseguinte, o afastamento da responsabilidade solidária em face do Recorrido*.

Subsidiariamente observa na remota hipótese desta E. CSRF dar provimento ao Recurso Especial da Recorrente, deverá ao menos determinar que os presentes autos retornem à Turma a quo, para que se aguarde o desfecho da Ação Declaratória nº 1018275-04.2017.4.01.3400 e, então, se prossiga com o julgamento das demais matérias pendentes de análise no caso, em linha com o decidido no Acórdão Recorrido.

Requer, assim, que seja negado conhecimento ao recurso especial da PGFN, ou que lhe seja negado provimento e, também subsidiariamente, que os autos retornem ao Colegiado *a quo* em caso de provimento para que se aguarde o encerramento da Ação Declaratória nº 1018275-04.2017.4.01.3400 e a retomada do julgamento do Recurso Voluntário apresentado.

Em 26/12/2024, a Contribuinte peticionou nos autos apresentando documentos exigidos acerca da ação judicial proposta. Na sequência, o crédito tributário destes autos foi transferido para o processo administrativo nº 13074.721678/2025-74, cientificando-se a Contribuinte e José Seripieri Filho conforme e-fls. 18259/18264.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Este Colegiado já negou conhecimento a recurso especial semelhante, interposto pela PGFN nos autos do processo administrativo nº 16561.720076/2017-96, em face do sujeito passivo Qualicorp Corretora de Seguros S.A. Naquela ocasião, o voto desta Conselheira foi acolhido à unanimidade³ no Acórdão nº 9101-006.907. No presente caso, a divergência jurisprudencial apresenta os mesmos contornos lá expostos.

O responsável tributário José Seripieri Filho questiona a admissibilidade do recurso fazendário por ensejar reexame de provas, dada a inexistência de similitude fática com o paradigma nº 1402-003.751.

A PGFN destaca os seguintes excertos, na transcrição da ementa e do voto condutor do paradigma:

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas ou jurídicas, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme preceituado pelo artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

[...]

(...)

Concretamente, consta do TVF que todos os atos de reorganização societária (especialmente pertinentes quanto à glosa da amortização do ágio) foram deliberados e aprovados em Assembleia Geral Extraordinária e, ao que consta, nenhum dos recorrentes discordou das propostas apresentadas à votação, donde se deduz que todos anuíram aos atos praticados.

Da mesma feita, no que concerne ao simulado contrato de *Joint Venture* firmado com a empresa de fachada Helix Brasil S/A, também não existe registro de nenhum tipo de oposição quanto à sua celebração.”

Na sequência, transcrevendo trechos da presente acusação fiscal, a PGFN destaca a afirmação de que os responsáveis atuaram *de forma conjunta, contínua e coordenada durante todo o período*, inclusive o recorrido na condição de alienante, e visaram *imbuídos do já demonstrado dolo, as indevidas vantagens antes descritas*, para além de *um dos alienantes permanecer na sociedade após a conclusão da operação societária e, portanto também se beneficiar da redução temporária de tributos, o que reforça a caracterização do Conluio*.

E, dessa forma, afirma a semelhança entre os casos porque em todos: i) discutiu-se a responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I do CTN, por força de interesse comum; ii) houve planejamento fiscal com o intuito de economia tributária, e uma sucessão de operações societárias consideradas meramente formais, para fins de economia tributária, ou que afetaram a

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

tributação adequada diante dos fatos; e iii) *as pessoas arroladas como responsáveis solidários ou tomaram parte na execução, ou tomaram decisões, ou não discordaram expressamente das decisões tomadas em relação ao planejamento tributário objeto da autuação*. Conclui, assim, que foram adotadas distintas soluções em face daqueles *que tomaram parte na execução do planejamento tributário que redundou em economia tributária indevida ou forma de tributação indevida*. Os casos se alinhariam diante da *participação na execução dessas operações meramente formais que redundaram no lançamento tributário*.

Contudo, como se verá adiante, os casos comparados se distinguem precisamente no que a PGFN pretende alinhar acerca da *participação na execução* das operações, em linha com as variações antes referidas pela própria recorrente, neste ponto, quanto aos imputados *ou tomaram parte na execução, ou tomaram decisões, ou não discordaram expressamente das decisões tomadas em relação ao planejamento tributário objeto da autuação*.

O exame de admissibilidade concluiu pela similitude entre o paradigma nº 1402-003.751 e o recorrido extraíndo os seguintes excertos decisórios de ambos:

Vê-se que o primeiro paradigma apresentado, Acórdão nº 1402-003.751, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essa decisão serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, mas apenas em relação a um dos coobrigados.

Inicialmente, oportuno esclarecer que no caso do presente processo, a decisão de primeira instância já havia afastado as imputações de responsabilidade com fundamento no art. 134, III, do CTN para todos os coobrigados. Também havia afastado a responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN para o coobrigado Santander Securities Services Brasil DTVM. E afastado a responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN para o coobrigado José Seripieri Filho.

Outro ponto importante é que no recurso especial sob exame, a PGFN suscita divergência apenas em relação ao art. 124, I, do CTN (também utilizado como fundamento para a responsabilização), pretendendo, a partir desse dispositivo, reestabelecer a responsabilidade para todos os coobrigados.

Nesse passo, cabe observar que o primeiro paradigma também cuidou de autuação por glosa de despesa de amortização de ágio, em que houve imputação de responsabilidade tributária com base no art. 124, I, do CTN:

[...]

Esse acórdão paradigma pontua os aspectos que no seu entendimento revelam o “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, necessário para a incidência do referido art. 124, I, do CTN.

Percebe-se que, de acordo com o paradigma, esses aspectos giram em torno da vantagem financeira (recebimento de dividendos) auferida pelos sócios que

deliberaram sobre os atos de reorganização societária, ou que pelo menos não discordaram das propostas apresentadas à votação, anuindo aos atos praticados.

Assim, a lucratividade obtida diretamente pelos sócios, destinatários finais de praticamente todos os dividendos distribuídos, seria “*o elo de comunhão legal que lastreia a imputação da responsabilidade solidária*”.

Entretanto, o mesmo paradigma afastou a aplicação do art. 124, I, do CTN, quando ela envolveu uma pessoa que, “*apesar dos comprovados poderes de que dispunha como gestor de alto nível do grupo, dele não era sócio ou acionista*”:

[...]

O acórdão recorrido, por outro lado, ao tratar do mesmo art. 124, I, do CTN, não fez nenhum destaque a esse aspecto da vantagem financeira (recebimento de dividendos) que seria auferida pelos sócios que deliberaram sobre os atos de reorganização societária, como elemento a evidenciar o “interesse comum” entre sócios e sociedade.

Para o acórdão recorrido, essa situação de “interesse comum” dependeria da demonstração de que as pessoas envolvidas tinham consciência de que os atos praticados (em conluio) eram ilícitos, eivados de dolo contra a Fazenda.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, se fosse esse o caso, a solidariedade sobreviria vinculando à obrigação todas as pessoas (e não apenas os sócios) que, de forma livre e consciente, aderiram pelo seu comportamento à prática do ilícito.

Nessa análise, que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso especial, a percepção é de que a linha de interpretação adotada pelo primeiro paradigma, se aplicada ao caso destes autos, também embasaria a manutenção da responsabilidade tributária com base no art. 124, I, do CTN.

Todavia, isso ocorreria apenas em relação ao coobrigado sócio, o Sr. José Seripieri Filho, eis que sua condição de sócio, na ótica do paradigma, permitiria presumir “*o necessário e imprescindível interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

Distintamente do presente caso, no paradigma nº 1402-003.751 a imputação de responsabilidade mantida com fundamento no art. 124, I do CTN alcançou pessoas físicas cuja responsabilização baseada no art. 135, III do CTN também foi mantida. As referências à atuação de Walter Arvido Schause, Donald Elmar Schause e Samuel Dzintar Schause são no sentido de que estes: i) eram controladores da pessoa jurídica que controlava a companhia autuada; ii) eram beneficiários da maior parte dos dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas controladoras do capital da autuada; iii) permaneceram como diretores, mesmo não sendo sócios da autuada; iv) participaram das deliberações sociais acerca da reorganização societária e do contrato simulado de *Joint Venture* firmado com empresa de fachada; e v) em razão da economia fiscal obtida com os atos simulados *receberam dividendos em valores muitíssimos maiores do que fariam jus, caso não tivessem se utilizado de mecanismo engenhoso para fugir à incidência tributária*. Já com respeito a

Walter Alberto Mitt Schause e Eduardo Augusto Purin Schause acrescentou-se que atuaram mais proximamente dos atos simulados apontados pela acusação fiscal, pois eram sócios diretos da autuada e exerciam gerência.

Embora o voto condutor do paradigma analise as duas imputações – sob fundamento dos arts. 124, I e 135, III do CTN - e as mantenha, nota-se que a atuação dos responsáveis como dirigentes e sócios, diretos e indiretos, da pessoa jurídica autuada se interligam, assim como figuram nos dois planos de análises as referências aos atos simulados. E, desta abordagem inclusiva das duas imputações, exsurge a conclusão de que a responsabilidade tributária deve ser mantida em face de todos os acusados e sob os dois fundamentos apontados pela autoridade lançadora.

No presente caso, a responsabilidade tributária imputada a José Seripieri Filho, na parte em que fundamentada em dispositivos legais distintos do art. 124, I do CTN, foi afastada em 1ª instância e o Colegiado *a quo* apesar de compreender que o recurso de ofício não alcançava esta parte da decisão, apreciou em sede de recurso voluntário as duas imputações que lhe foram dirigidas, concordando com a exclusão da imputação com base no art. 135, III do CTN na forma expressa em 1ª instância, e por maioria de votos, afastando a imputação também com base no art. 124, I. Como a PGFN não questionou, a exclusão da responsabilidade com fundamento no art. 135, III do CTN, seu afastamento restou definitivo, e resta aqui avaliar, apenas, a possibilidade de restabelecimento da imputação com base no art. 124, I do CTN.

E a análise da questão sob esta ótica reduzida, no voto vencedor do recorrido, suscitou o apontamento, de plano, de que não foram atendidas as demandas do Parecer Normativo Cosit nº 4/2018, vez que:

Nessa linha de raciocínio, para validamente incluir, por interesse comum, alguém no polo passivo da obrigação tributária, o lançamento haverá de descrever de forma clara e precisa o fato ilícito e o comportamento do sujeito passivo, destacando as circunstâncias que revelem que a ilicitude era, ou deveria ser, conhecida pelo coobrigado, evidenciando que a adesão ao ilícito se fez de forma livre e consciente.

No caso em tela, o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 11.698 a 11.808) não se preocupou em descrever as condutas individuais de cada um dos coobrigados. Não há demonstração de que eles tinham consciência de que os atos praticados eram ilícitos, eivados de dolo contra a Fazenda. É importante lembrar que a forma de reorganização societária levada a cabo na situação em análise era defendida por muitos como legítima, sendo fruto da autonomia privada e da liberdade de gerir os próprios negócios. Portanto, se havia opiniões conflitantes acerca da licitude do procedimento, não se pode, em princípio, alegar que o contribuinte que se decidiu por ele tenha agido de forma dolosa.

Assim, tem razão a Contribuinte quando afirma a necessidade de reexame de provas caso o recurso especial seja conhecido. Caberia definir se, distintamente do afirmado no

voto vencedor do acórdão recorrido, há descrição de *condutas individuais de cada um dos coobrigados e de consciência de que os atos praticados eram ilícitos, eivados de dolo contra a Fazenda*, que guardasse semelhança com as condutas verificadas no paradigma, inclusive tendo em conta que o recorrido decide a questão considerando que neste caso *a forma de reorganização societária levada a cabo na situação em análise era defendida por muitos como legítima, sendo fruto da autonomia privada e da liberdade de gerir os próprios negócios*. Já no paradigma, não se tratou de aquisição de investimentos, mas sim de contrato simulado de *Joint Venture* firmado com empresa de fachada.

O voto vencedor do acórdão recorrido, inclusive, assim situa a definição da questão em razão das operações societárias discutidas nestes autos:

A mesma lógica se aplica ao presente caso: se havia dúvida acerca da licitude da reorganização societária e do ágio dela decorrente, não se pode acusar de ter agido de má-fé aquele que optou por uma das alternativas que se lhe apresentavam.

Não há dúvida de que comete ato ilícito aquele que presta declaração falsa às autoridades fazendárias; ou que frauda a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em livros contábeis; ou ainda que falsifica nota fiscal, fatura ou duplicata. A ilicitude desses comportamentos salta aos olhos e ninguém (salvo os que não têm discernimento para os atos da vida civil) terá dúvida quanto à natureza ilícita dessas condutas.

A mesma certeza, entretanto, não se poderia ter, no passado recente, acerca do ágio formado entre pessoas ligadas ou do emprego de “empresa veículo”, diante do aberto dissenso que reinava na doutrina e na jurisprudência. Nesses casos, por conseguinte, é impossível afirmar que havia consciência da ilicitude, elemento sem o qual não subsiste o interesse comum capaz de deflagrar a solidariedade tributária prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

Ausente decisão acerca de circunstâncias semelhantes no paradigma, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistente tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa