



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16561.720076/2017-96
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-006.112 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrentes QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS S.A E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CONCOMITÂNCIA. AJUIZAMENTO AÇÃO JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. CONTRIBUINTE PRINCIPAL

Sendo demonstrado, nos autos, que o contribuinte principal ajuizou ação própria junto ao Poder Judiciário, em que discute a integralidade dos créditos tributários objeto do processo administrativo, não pode ser conhecido o Recurso Voluntário apresentado.

RECURSO DE OFÍCIO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. *REFORMATIO IN PEJUS*. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício deve ser apresentado quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. Assim, decisão que afasta um dos fundamentos da acusação fiscal quanto à imputação de responsabilidade, mas não exclui o responsável da lide, não pode ser objeto de análise pelo CARF, sob pena de se incorrer em *reformatio in pejus*.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO-LINDB. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. MATÉRIA CONTROVERSA. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB se destina à proteção da confiança e da boa-fé daquele que se comportou segundo orientação emanada do Poder Público, não se aplicando, portanto, a situações em que havia clara controvérsia na interpretação e aplicação da lei.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Tendo o auto de infração sido lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte

exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e conseqüente nulidade do lançamento.

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS A EMBASAR A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

Se a decisão administrativa que promove uma releitura do lançamento de ofício, e respeita a delimitação da motivação, dos critérios e dos fundamentos empregados pela Autoridade Fiscal, não há que se cogitar em modificação de critérios jurídicos. O simples fato da DRJ utilizar de argumentos extras, sem que estes representem uma mudança do panorama fático-jurídico para sustentar a manutenção da exigência fiscal, não implica a ocorrência de modificação dos critérios jurídicos, vedada pelo art. 146 do CTN.

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Na imputação de responsabilidade solidária, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, é dever da fiscalização comprovar o interesse comum dos responsáveis no nascimento da obrigação tributária. Não sendo comprovado nos autos o interesse em comum, deve ser afastada a responsabilidade tributária solidária.

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

A responsabilidade de que trata o art. 134, III, do CTN, pressupõe a administração de bens de terceiros e não decorre da prática de ato ilícito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a conversão do julgamento em diligência e não conhecer do Recurso Voluntário apresentado pela Qualicorp Corretora de Seguros S.A., vencido o Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (relator), que votou pelo conhecimento do recurso e conversão do julgamento em diligência. Também por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, suscitada de ofício pelo Conselheiro Marcelo Cuba Netto, em razão de não haver sido interposto recurso de ofício quanto à não-manutenção das responsabilidades tributárias com base nos arts. 134, inciso III, e art. 135, inciso III, do CTN, vencido o referido conselheiro. E, ainda, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de aplicação do art. 24 da LINDB e de nulidades, e não acolher a prejudicial de decadência, nos termos do relatório e voto do relator. Finalmente, por unanimidade de votos, dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pelos contribuintes José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam, exclusivamente para afastar as responsabilidades tributárias a eles atribuídas, deixando, em razão disso, de analisar o mérito do lançamento que permanece hígido,

exclusivamente, em relação à Qualicorp Corretora de Seguros S.A. Quanto ao Recurso de Ofício, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento, mantendo o afastamento da responsabilidade tributária da pessoa jurídica Santander Securities Services Brasil DTVM. Os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator, quanto à responsabilidade dos contribuintes José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam e Santander Securities Services Brasil DTVM. Designado para redigir o voto vencedor, quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido, o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. O Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado para a reunião) não participou do julgamento, em decorrência de ressalva constante do ato de convocação. Conforme publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator do voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Breno do Carmo Moreira Vieira e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Como redator ad hoc designado, sirvo-me da minuta do relatório e do voto inseridos pelo relator original, conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidos, cujos posicionamentos não necessariamente coincidem com o meu.

“Tratam-se de Recursos Voluntários interpostos contra o Acórdão n° 02-87.054 (e-fls. 14.551 a 14.709), proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte do Contribuinte no seguinte sentido:

I - REJEITAR todas as preliminares argüidas e INDEFERIR o pedido de produção posterior de provas e o pedido de encaminhamento de intimações e notificações a endereço diverso do domicílio fiscal do sujeito passivo;

II - MANTER PARCIALMENTE as exigências do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 69.611.435,77 e de R\$ 25.086.036,87, respectivamente, conforme demonstrado no item “4.6. Da indevida glosa adicional referente a Dezembro de 2013”, acrescidas das multas de ofício nos percentuais lançados e dos juros de mora;

III - MANTER PARCIALMENTE a exigência da Multa Isolada a título de IRPJ, valor de R\$ 31.693.729,12, conforme demonstrado no item “4.10.2. Do erro quanto ao valor da multa isolada lançado no AI relativo ao IRPJ”;

IV – CONSIDERAR devida a incidência dos juros de mora sobre as multas aplicadas, se não pagas no vencimento;

V – AFASTAR a responsabilidade tributária imputada à sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários;

VI – MANTER a responsabilidade tributária a José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito tributário e a exclusão da responsabilidade tributária procedidas por este acórdão só serão definitivas após o julgamento em segunda instância.

O cerne do presente Processo Administrativo Fiscal aduz às seguintes matérias, as quais persistem em debate na atual instância recursal:

1. Decadência;
2. Despesas de amortização de Ágio;
3. Necessidade de propósito negocial e utilização de empresa veículo;
4. Relevância do momento de apresentação do laudo de avaliação técnica, alusivo à expectativa de rentabilidade futura;
5. Dedutibilidade de juros pagos na emissão de debêntures;
6. Concomitância de multa isolada e multa de ofício;
7. Responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica;
8. Responsabilidade solidária, decorrente do interesse comum;
9. Multa qualificada, por abuso de direito;
10. Juros sobre a multa de ofício lançada.

Nesse espeque, a gênese do PAF tem como lastro o Termo de Verificação Fiscal – TVF e o respectivo Auto de Infração, a exigir o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativo aos anos-calendário 2012 a 2014. No total, a fiscalização apurou o valor total do crédito tributário em R\$ 324.529.994,69.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso dos principais trechos do Relatório do Acórdão *a quo*, que muito bem explica o caso:

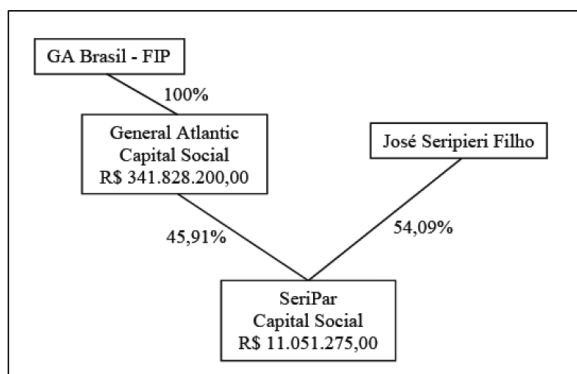
INTRODUÇÃO

A Autoridade Autuante pontuou que a auditoria foi conduzida com a finalidade de verificar se o sujeito passivo observou a legislação fiscal quanto à dedutibilidade tributária dos encargos de amortização de ágios decorrentes da aquisição de participação na Seripar Participações – doravante Seripar (futura Qualipar – que não se confunde com a fiscalizada), em 2010, pelo BHCS Fundo de Investimento em Participações (FIP), doravante BHCS, por meio das empresas veículos QC Holding I Participações, doravante QCI e QC Holding II Participações, doravante QCII, e de incorporação reversa, por parte da própria Qualipar (adquirida e antes denominada Seripar), e sua posterior cisão em benefício da fiscalizada, doravante QualiSeg e de outra empresa do mesmo grupo, seguida de amortização do ágio resultante da operação societária acima resumida, por parte da autuada e da outra empresa do grupo, autuada em outro processo. Também teve a finalidade de apurar infrações oriundas da dedução indevida de despesas

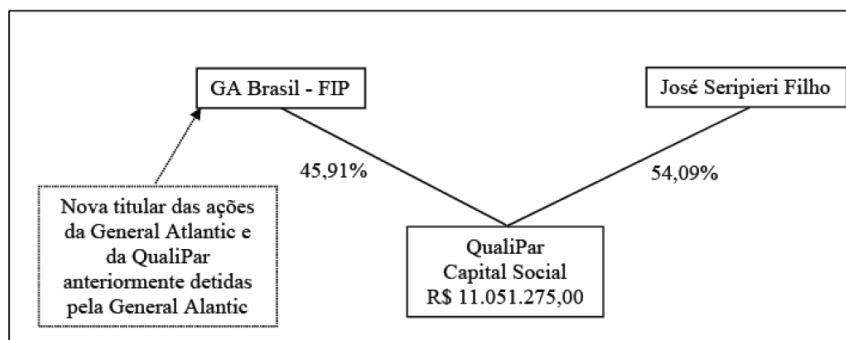
de debêntures, bem como de seus efeitos e do ágio nas estimativas/antecipações mensais.

DESCRIÇÃO DOS FATOS

- 1. Em 08.07.2009, é constituída a Bahed Empreendimentos (futura QCII), com capital de R\$1.000,00.
- 2. Em 12.02.2010, é constituída, pelas mesmas pessoas que constituíram a Bahed, a Vallabah Empreendimentos, futura QCI (posterior Qualicorp S/A), com capital de R\$1.000,00.
- 3. Em 30.03.2010, situação societária era a seguinte:



- 4 – Em 31/03/2010, a QualiPar incorpora a General Atlantic (GA), transferindo diretamente ao GA Brasil FIP, as 3.824.184 ações classe "A" que a GA detinha na QualiPar.



- 8. Em 24.06.2010, a Vallabah (Capital Social de R\$ 1 mil) é adquirida pelo BHCS (FIP), (...), e passa a se chamar QCII.
- 9. No mesmo dia, a QCI adquire a Bahed (Capital Social de R\$ 1 mil) que passa a se chamar QCII.
- 10. Em 12.07.2010 (18 dias depois), é celebrado contrato de compra e venda de 72,95% da QualiPar com a QCI e QCII.
- (...)
- 13. A QCI e QCII não são mencionadas como compradoras, e sim o Grupo Carlyle e seus advogados, reforçando o seu papel de empresas veículo, o que será apreciado detidamente mais adiante.
- 14. Em 17.08.2010, a QCII emitiu debêntures, no montante de 308 milhões, tendo com intervenientes-garantidoras a Qualicorp Corretora de Seguros (fiscalizada), a Qualicorp Administração e Serviços, a Qualicorp Administradora de Benefícios e a própria QCII, o que reforça o caráter de empresa veículo da QCI e da QCII, pois os garantidores são as controladas da empresa cuja participação foi adquirida, ou seja, a Qualicorp

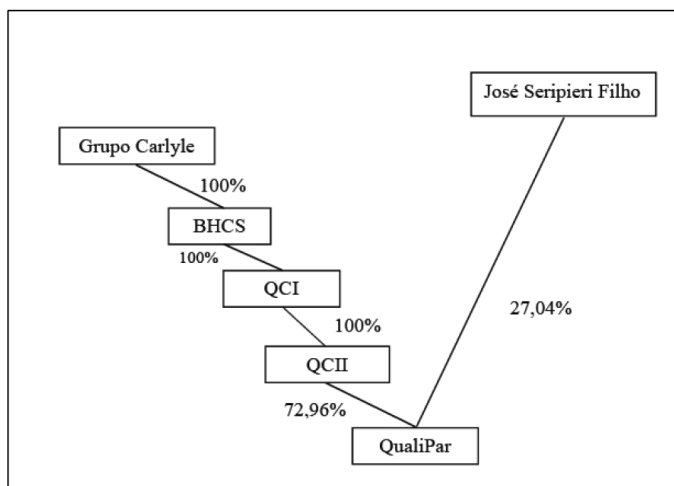
Participações. Se a QCI e a QCII tivessem substância econômica, não seria necessário esse expediente.

- 15. A única finalidade da emissão dessas debêntures, conforme a escritura e a contabilidade das empresas do grupo (embora alguns veículos de comunicação da época tenham informado equivocadamente que parte dos recursos seriam utilizados no lançamento de novos produtos e serviços além de aquisição de novas empresas) foi a aquisição de ações da Qualicorp Participações. Tal procedimento é conhecido no mercado financeiro como “Aquisição Alavancada” (Leveraged Buyout) onde o comprador paga parte da participação societária e transfere à própria empresa adquirida, por meio desse artifício, o ônus de “se pagar”, reduzindo indevidamente o montante dos impostos devidos em exercícios futuros, por meio de dedução indevida de despesa de juros como veremos adiante.

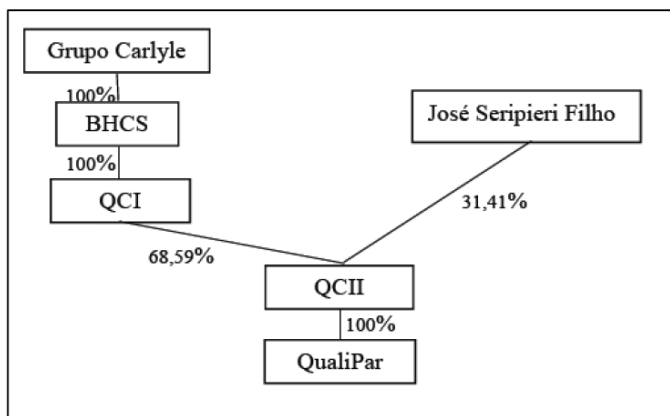
- 16. Em 31.08.2010, conforme extratos bancários apresentados e acostados ao presente processo, a BHCS FIP transfere R\$ 1.107.715.866,06 para a QCI que o transfere, na mesma data, integralmente, para a QCII.

- 24. Em 01.09.2010, a QCII adquire 72,96% da QualiPar, incorporando suas ações, resultando na situação abaixo:

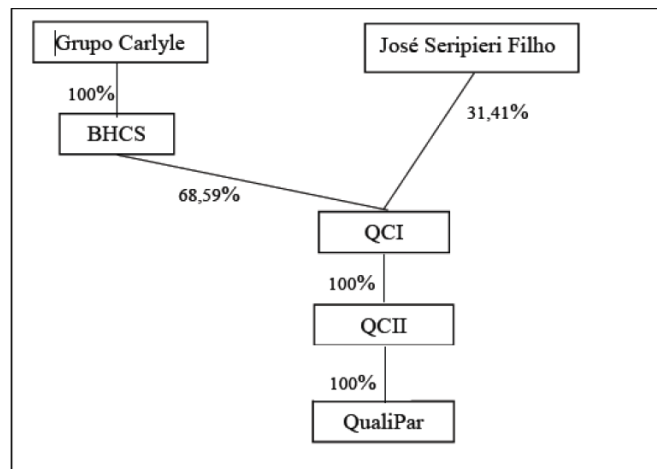
- (...)



- 25. Na mesma data, os restantes 27,4% em poder do Sr. José Seripieri Filho foram adquiridos, dando-se como pagamento, 31,4% das ações da QC II (...), resultando no esquema societário abaixo:

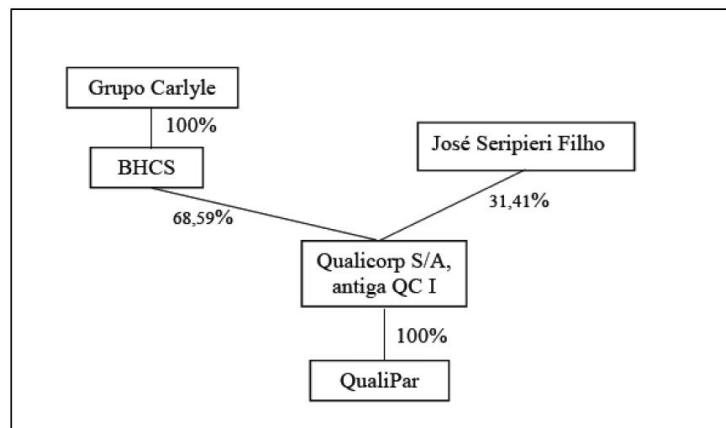


- 26. Na mesma data, a QCI incorpora todas as ações da QCII, emitindo em favor do Sr. José Seripieri Filho, 1 ação para cada uma incorporada, resultando no organograma abaixo:



- (...)

- 28. Em 31.03.2011, realiza-se AGE da QCII, onde é aprovada a incorporação dessa por sua subsidiária integral, a Qualicorp Participações (antiga QCI), resultando a estrutura do grupo no diagrama representativo abaixo:

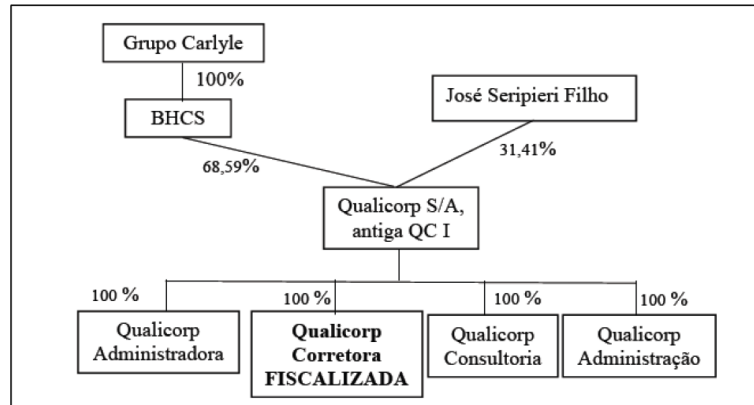


- 29. Na mesma data acima, em AGE da Qualicorp Participações, é decidida a incorporação da QCII, bem como a cisão total da companhia e versão das partes cindidas para a Qualicorp Corretora de Seguros S/A (fiscalizada), (...), tendo todas, inclusive a empresa cindida, como diretor, o Sr. Heráclito de Brito Gomes Júnior.

- 30. À Qualicorp Corretora (fiscalizada) coube um patrimônio vertido de R\$ 756.387,05, emitindo, em razão da cisão, 488.603 novas ações, sem valor nominal, em benefício de sua agora controladora direta e integral, Qualicorp S/A, antiga QCI. Seu capital social pós-cisão é elevado para R\$ 82.236.387,05. Coube também à Qualicorp Corretora 46,55% do ágio;

- (...)

- 34. O organograma do grupo após a cisão é apresentado abaixo:



- (...)

- 40. Em razão dos fatos acima elencados, apurou-se, nos anos-calendário de 2012 a 2014, uma amortização indevida de ágio no valor de R\$ 82.529.798,40, componente da linha “Outras Exclusões” da DIPJ da fiscalizada e escriturada nas exclusões do Lalur, sob a rubrica “Amortização Ágio Cindido”, no montante mensal de R\$ 6.877.483,20, valor esse utilizado também para reduzir os valores de IRPJ e CSLL pagos por estimativa, conforme Art. 22 do RIR/99.

- (...)

- 43. Os fatos acima elencados e demonstrados, tornam clara e evidente a intenção exclusivamente tributária de toda complexa operação de “reorganização societária” executada, resultando em um planejamento tributário abusivo.

44. A criação de duas empresas veículo, a capitalização em cascata das empresas veículo QC I e QC II pelo BHCS FIP (em primeira instância capitalizado pelos investidores do grupo Carlyle, sediados no exterior) e, logo após a aquisição da participação societária da Qualicorp Participações, a incorporação reversa da QC II, substituíram uma simples aquisição que poderia ter sido efetuada diretamente pelo BHCS FIP.

- (...)

48. Quanto ao lançamento de debêntures, com características de um simples empréstimo dadas as suas peculiaridades, não restou comprovada no curso da auditoria fiscal a sua necessidade, tendo em vista que a aquisição se deu de dois alienantes diversos, a GA FIP e o Sr. José Seripieri Filho, sendo que a participação desse último foi adquirida indiretamente por R\$ 508 Milhões, ou seja, R\$ 200 Milhões a mais do que as debêntures emitidas. Contrariu sensu, prova é que a emissão de debêntures foi apenas uma opção dos investidores e não uma obrigatoriedade.

- 49. Poder-se-ia alegar também que a CVM veda que um FIP recorra a esse procedimento (tomar financiamento) e que tais recursos eram necessários, o que não é verdade absoluta. O que a CVM proíbe é a tomada de empréstimos por FIPs, a menos que autorizada pela CVM, o que era concedido corriqueiramente.

- (...)

- 68. Além do que já foi apontado acima, resta ainda ressaltar que a fiscalizada apresentou, mesmo após ser reintimada, apenas um Laudo de Avaliação, datado de março de 2011, ou seja, de 8 meses após ser efetuado o contrato de compra e venda de participação societária e 6 meses após a efetivação do pagamento da referida participação, ilegitimando dessa forma o ágio amortizado.

- 69. Portanto, na sua origem, não há prova de que o ágio foi pago sob o fundamento econômico da rentabilidade futura da Qualicorp Participações, condição exigida pelo inc. III do art. 386 do RIR/99 para fins de amortização. A justificativa de rentabilidade futura foi buscada em momento posterior em que o ágio foi gerado.

- (...)

FUNDAMENTO LEGAL DA INDEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

- 75. Uma vez demonstrada de forma cabal a ausência de motivação extratributária na interposição das empresas veículo QCI e QCII na aquisição da Qualicorp Participações, posteriormente cindida, tendo como destinatária de parte de seu acervo a fiscalizada, cujo único e evidente propósito foi o de tornar o ágio dedutível quando da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL – o que por si só seria suficiente para tornar os efeitos decorrentes dessas operações societárias inoponíveis ao Fisco, passamos a examinar a falta de atendimento aos requisitos exigidos pela legislação que rege a matéria para o aproveitamento fiscal dos encargos de amortização desse ágio.

- (...)

- 85. Assim, pela ótica fiscal, a legislação que rege a matéria, via de regra, veda os efeitos fiscais das contrapartidas da amortização do ágio ou deságio, exigindo o seu controle em livro fiscal, para permitir o seu cômputo na composição do custo de aquisição para efeitos de apuração do ganho ou perda de capital, no momento da alienação ou liquidação do investimento (conforme prescreve o art. 391, combinado com o art. 426, do RIR/99).

- 86. De sorte que, no plano tributário, enquanto não houver a alienação ou liquidação do investimento adquirido, todo ágio ou deságio contabilmente amortizado deve ter seus efeitos fiscais anulados perante o IRPJ e a CSLL, adicionando-se o ágio ou excluindo-se o deságio, mantendo o controle desses valores em livros fiscais

- (...)

- 90. O artigo 34 do Decreto-lei n.º 1.598/77, por não trazer um disciplinamento próprio para as situações como as ora descritas, ensejava o aproveitamento imediato de parte, ou até integralmente, do ágio, a depender das características das operações engendradas, como perda de capital no momento da extinção do investimento, conforme já reconhecia o Parecer Normativo CST n.º 51/79.

- 91. Por conta disso, a Lei n.º 9.532/97, em seus artigos 7º e 8º, introduziu regramentos específicos que passaram a disciplinar os efeitos fiscais atinentes ao ágio antes contabilizado em sociedade investidora decorrente da aquisição de uma participação societária, quando aquela absorve o patrimônio da investida (ou vice-versa) por força de incorporação, fusão ou cisão, de forma a assegurar a recuperabilidade do ágio sem, no entanto, permitir o seu aproveitamento abusivo, nos casos de manobras societárias arquitetadas para gerar ágio de forma artificiosa.

- 92. Nesse contexto, fica evidente que os mencionados dispositivos da Lei n.º 9.532/97 não instituíram benefício fiscal algum em proveito de investidores que adquirem participações societárias com ágio. A própria Exposição de Motivos n.º 644/MF, que diz respeito à Medida Provisória n.º 1.602 (posteriormente convertida na Lei n.º 9.532/97), já bem evidenciava seu escopo (ressaltando que o artigo 8º da aludida Medida Provisória foi desmembrado nos artigos 7º e 8º da então convertida Lei n.º 9.532/97):

- (...)

- 93. Conforme se depreende da exposição de motivos ora transcrito, trata-se de disciplinamentos legais instituídos com o intuito de coibir os abusos que se cometiam por meio das mencionadas reestruturações societárias, que consistiam numa empresa lucrativa adquirir uma outra empresa deficitária com pagamento de ágio, para, ao final, mediante incorporação da empresa lucrativa pela deficitária, considerar o ágio como imediata perda de capital, uma vez que ocorrera a extinção do investimento, gerando assim ganhos de natureza exclusivamente tributária.

- 94. Longe de instituir um benefício fiscal, a Lei n.º 9.532/1997 veio, na realidade, estabelecer novo tratamento fiscal para o ágio na aquisição de investimento em outras empresas, de forma a, considerando a sua fundamentação econômica, somente permitir a apuração da perda ou ganho de capital para os casos de extinção do investimento por

incorporação, fusão ou cisão das sociedades, não no momento do evento, mas sim, uma vez registrado contabilmente, num prazo de amortização não inferior a 60 meses.

- 95. É o que diz o art. 386 do RIR/99.

- (...)

- 96. A permissão legal para que a empresa resultante da reorganização societária de incorporação, fusão ou cisão, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa apropriar a amortização de uma em outra, adquirido com ágio, possa apropriar a amortização do ágio com despesa dedutível, impõe a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou cindida, pois que, de outra forma (permanecendo a existir o investimento), não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a “confusão patrimonial do investimento”, ou seja, o ágio pago pela investidora na aquisição das ações da investida resta desacompanhado de sua origem (conta de investimento).

- 97. Isto porque enquanto não se verificar a necessária “confusão patrimonial”, a participação societária na investida permanece, juntamente com o ágio pago na sua aquisição, contabilizada no ativo permanente da investidora, e sendo assim restará sempre a possibilidade de se valer da regra geral da recuperação do ágio por meio da alienação do investimento, momento em que esse ágio comporá o custo de aquisição na apuração do ganho de capital.

- (...)

- 100. Ademais, a absorção do patrimônio da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa) como requisito essencial à dedutibilidade dos encargos de amortização desse ágio, previsto no aludido art. 386 do RIR/99, se justifica, sobretudo, em virtude do papel de compensação que o ágio exerce com relação às receitas de equivalência patrimonial reconhecidas na investidora como reflexo da rentabilidade materializada na sociedade investida.

- (...)

- 103. Na situação fática examinada na presente fiscalização, a QC I e a QC II foram constituídas com o único propósito de servir de “veículo” para carrear o ágio pago pelos investidores estrangeiros na aquisição de participação societária na Qualicorp Participações (holding), para dentro de si própria (Qualicorp Participações) e posterior cisão de todo seu acervo às suas controladas, que redundaram na “projeção” do ágio pago pelos investidores estrangeiros no ativo da investida brasileira, e assim permitir (indevidamente) o aproveitamento fiscal dos encargos de amortização desse ágio artificialmente internalizado, de modo a reduzir o resultado tributável ou aumentar o prejuízo da empresa investida.

- (...)

- 106. Fica evidenciado, portanto, que toda essa engenharia societária efetivada num curto intervalo de tempo, a qual consistiu em meras providências formais (constituição de empresas, alterações jurídicas, lançamentos contábeis, supostas capitalizações, extinção de empresas e cisão) sem maiores repercussões no mundo fático, pretendeu apenas “construir” uma situação jurídica que lhes aparentasse permitir o aproveitamento da dedutibilidade fiscal dos encargos de amortização do ágio, previsto no art. 386 do RIR/99.

- 107. No entanto, reitere-se, não se verificou a requerida unificação patrimonial! Apenas se fez surgir na Qualicorp Participações o ágio que havia sido pago na sua própria aquisição.

- (...)

- 125. Portanto, como o Fisco não está jungido aos efeitos jurídicos que o planejamento tributário abusivo tentou produzir, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes, não se admite o aproveitamento fiscal dos encargos de amortização do

ágio, desde o momento de sua internalização artificiosa e ilícita, por meio de capitalização de empresas veículo, efetuada por investidores no exterior.

DAS DESPESAS DE JUROS INCORRIDAS PELA QC II EM RAZÃO DA CAPTAÇÃO DE RECURSOS POR MEIO DE DEBÊNTURES.

- 126. Quando a Qualicorp Participações incorporou a QC II, o total do ágio então registrado nesta, assim como seus passivos vinculados às debêntures, foram transferidos para a contabilidade da Qualicorp Participações.

- 127. Ao passivo vinculado às debêntures, assumido pela Qualicorp Participações, corresponde, em seu próprio ativo, uma parcela do ágio total que lhe foi transferido por ocasião da incorporação da QC II.

- 128. Os recursos financeiros correspondentes a esse passivo jamais passaram pelo ativo da Qualicorp Participações. Passaram apenas pela QC II, onde foram “gerados”, de onde foram imediatamente transferidos para os ex-acionistas da Qualicorp Participações e para o Sr. José Seripieri Filho.

- 129. Tampouco ficou no ativo da Qualicorp Participações o bem adquirido com tais recursos, qual seja, a participação na própria Qualicorp Participações.

- 130. Esta findou nas mãos dos controladores, ou seja, do BHCS FIP e do Sr. José Seripieri, em substituição às ações de emissão da Qualicorp Participações, de titularidade da QC II, que foram canceladas.

- (...)

- 132. O valor deduzido de 2012 a 2014 tem duas componentes que foram apropriados, conforme regime de competência, de janeiro a dezembro de cada ano.

- 133. A primeira componente se refere à despesa de juros incorrida pela QC II quando lançou debêntures no mercado para captar recursos para aquisição de participação societária na Qualicorp Participações.

- 134. A segunda componente é resultado da renegociação com o único debenturista, o Bradesco, em razão da cisão total da QC II e a versão de seu acervo às suas sucessoras, a fiscalizada e outras 3.

- 135. O montante total anual de juros deduzido como despesas financeiras, conforme documento já reproduzido no item 73 foi de R\$ 12.259.205,80 em 2012, R\$ 10.954.905,09 em 2013 e R\$ 9.636.221,73 em 2014, objeto de autuação no presente processo.

DA INDEDUTIBILIDADE DA DESPESA DE JUROS ORIGINADOS EM DEBÊNTURES

- 136. Refletindo o disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506/64, o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda identifica as despesas dedutíveis na apuração do Lucro Real:

- (...)

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

- 139. De passagem, convém observar que os requisitos de dedutibilidade do artigo 47 da Lei nº 4.506/64 são pressupostos do artigo 17 do Decreto-lei 1.598/77, base legal do artigo 374 do RIR/99.

- (...)

- 140. Quando no, parágrafo único, o comando afirma que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional (...)”, não está

atribuindo ampla dedutibilidade a todo e qualquer montante pago a títulos de juros. Partindo da premissa de sua dedutibilidade, verificada nos termos do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, o artigo transcrito disciplina o tratamento que deve ser dado às diversas modalidades de despesas financeiras a que faz referência, estabelecendo critérios para sua classificação, rateio e contabilização. Não afasta, mas sim complementa as condições impostas pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/64.

- 141. Portanto, como ponto de partida devemos nos perguntar: as despesas financeiras incorridas com juros e outras obrigações vinculadas ao passivo assumido (debêntures) são necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora da Qualicorp

Participações? Tais despesas são pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da Qualicorp Participações?

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

- 143. Como visto, são dois os ativos aos quais corresponde o passivo assumido pela Qualicorp Participações:

- 144. ATIVO 1: parte da participação na Qualicorp Participações detida pelo FIP, indiretamente através da empresa veículo QC I; e

- 145. ATIVO 2: a parte do ágio registrado no ativo da Qualicorp Participações que corresponde a tal participação.

- 146. As despesas incorridas para dar suporte a esses ativos devem ser consideradas necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora das sucessoras da Qualicorp Participações, entre elas a fiscalizada? Essas despesas são pagas ou incorridas pelas sucessoras da Qualicorp Participações para a realização das transações ou operações exigidas por sua atividade?

- 147. Quanto ao ATIVO 1, a resposta evidente a essas perguntas é negativa. As despesas incorridas pelas sucessoras da Qualicorp Participações em decorrência de financiamento do ATIVO 1, ou seja, de financiamento para a aquisição de parte da participação nas sucessoras da Qualicorp Participações detida pelo FIP, de modo algum são necessárias à atividade ou à manutenção da fonte produtora das sucessoras da Qualicorp Participações, ou dela mesma. Da mesma forma, não são pagas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade das sucessoras da própria Qualicorp Participações, mas sim para a quitação de obrigações assumidas pelos Investidores em seu próprio favor. Portanto, os encargos que financiam o ATIVO 1 não configuram despesas dedutíveis para as sucessoras da Qualicorp Participações, entre elas a fiscalizada.

- 148. Quanto ao ATIVO 2, devemos observar que a presença de um ágio no ativo de uma empresa não faz aumentar suas receitas ou seu lucro; tampouco faz com que ela produza mais bens ou serviços. O ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida, como é o caso do ágio que se encontrava contabilizado na QC II previamente à incorporação, é apenas uma medida do valor antecipadamente desembolsado por um lucro que se espera que seja futuramente gerado pela investida. A percepção desse lucro não decorre da titularidade do próprio ágio, mas sim da titularidade da correspondente participação societária adquirida. No caso, essa participação correspondente justamente ao ATIVO 1, cujo titular é o FIP, não as sucessoras da Qualicorp Participações. Assim, enquanto o ATIVO 1 rende para o FIP os resultados obtidos pelas sucessoras da Qualicorp Participações, o ATIVO 2 em nada beneficia as sucessoras da Qualicorp Participações, dentre elas a fiscalizada.

- (...)

- 155. Todos os efeitos do empréstimo operam exclusivamente em favor dos Investidores, não das sucessoras da Qualicorp Participações, entre elas a fiscalizada.

- 156. De fato, com a manobra realizada – utilização de empresa veículo, o passivo correspondente às debêntures foi transferido para as sucessoras da Qualicorp Participações, entre elas a fiscalizada, de tal modo que esta passou a figurar contratualmente como responsável pelo pagamento dos encargos devidos. Entretanto, é preciso primeiramente observar que, conforme evidenciam os fatos relatados no presente TERMO, a incorporação não teve em conta exclusiva ou especialmente os interesses da Qualicorp Participações ou suas sucessoras. A incorporação foi decidida pelos seus novos controladores, os Investidores, visando atender aos seus interesses, não aos da investida. Logo, essa obrigatoriedade jurídica não é um efeito colateral, uma consequência derivada e inevitável de uma genuína atuação empresarial das sucessoras da Qualicorp Participações, mas sim um efeito provocado deliberadamente por seus novos controladores em benefício próprio, sendo que dentre tais benefícios figuram vantagens fiscais ilegais.

- (...)

- 167. Assim, os valores relativos à dedução de juros oriundos da operação de debêntures devem ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL declaradas pelo contribuinte nos correspondentes períodos de apuração.

DA MULTA ISOLADA POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA

- (...)

- 177. Nos anos-calendário de 2012 a 2014, a fiscalizada apurou estimativa mensal de IRPJ e de CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução. Conforme se observa na PARTE A dos correspondentes LALURs, a partir de abril de 2011 as bases de cálculo assim estimadas, tanto do Imposto de Renda quanto da Contribuição Social, sofreram exclusões de valores referentes a Amortização de Ágio. Trata-se dos ágios da QC II. Já se demonstrou que não há respaldo legal para tais exclusões, devendo-se revertê-las. Os montantes amortizados a cada mês estão sumarizados nas 4 planilhas do Anexo 1 ao final do presente TERMO.

- 178. Relativamente às antecipações, são agora autuadas justamente as multas isoladas incidentes sobre essas diferenças a maior.

- (...)

DA MULTA DE OFÍCIO

- 184. Portanto, cabe a exigência dos valores de IRPJ e reflexos (CSLL) apurados a menor, acrescidos da multa de ofício a que se refere o dispositivo legal transcrito, por meio do presente lançamento de ofício.

DA MULTA QUALIFICADA

- (...)

- 189. A situação já caracterizada indiscutivelmente se subsume à hipótese prevista na norma acima (art. 72 da Lei 4.502/64). A operação planejada entre adquirente e alienante que permaneceu na sociedade após vender parte de sua participação foi engendrada com o evidente intuito único de “criar” despesas de amortização na empresa remanescente e suas sucessoras, diminuindo ilegalmente sua base tributável.

- (...)

- 191. As empresas veículos QC I e QC II não protagonizaram nenhuma ação no mundo real, sendo meras carreadoras de recursos para aquisição da Qualicorp Participações, com a intenção de aproveitamento do ágio gerado nessas operações.

- (...)

- 195. Os fatos acima descritos evidenciam a simulação de operações envolvendo 7 empresas e um FIP sediados no Brasil e um FIP no exterior, com a finalidade de reduzir ilicitamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das sucessoras da Qualicorp

Participações, inclusive da fiscalizada, após incorporação da empresa veículo e cisão da incorporadora.

- (...)

- 198. Assim, a conduta dos atores envolvidos configurou ação deliberada – não casual nem necessária – visando exclusivamente a obtenção de vantagens fiscais ilegais. Portanto, ação dolosa, visto que não se pode negar que não tivessem consciência de que concorriam para a prática de ilícito. (...).

- 199. Desta forma, fica caracterizada, em tese, a ocorrência do crime de FRAUDE, definido no artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

(...)

- 200. Devemos observar, finalmente, que o processo não foi conduzido por uma só pessoa. Pelo contrário, contou com a participação de múltiplos agentes.

- 201. (...). Dessa forma, resta caracterizada, em tese, a ocorrência do crime de CONLUÍO, definido no artigo 73 da Lei nº 4.502/64:

- (...)

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Autoridade Autuante pontuou que nos itens anteriores do TVF demonstrou-se que as infrações apontadas resultaram de ação conjunta, contínua e coordenada tanto dos Investidores, através de seus agentes, quanto também do Sr. José Seripieri Filho.

Pontuou que o BHCS FIP foi constituído pelo Banco Santander Brasil, CNPJ nº 90.400.888/0001-42, tendo figurado como Administradora em 2010 e parte de 2011. A gestão ficou a cargo da BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda.

Registrou que para exercer a administração do Fundo, a instituição é remunerada anualmente a título de taxa de administração correspondentes a percentuais sobre o valor do Patrimônio Líquido do Fundo.

Consignou que também foram eleitos, para o comitê gestor do BHCS FIP as pessoas abaixo discriminadas:

(...)

Evidenciou que a Santander Securities, questionada acerca da complexa operação societária, em substituição a uma simples aquisição de participação societária, respondeu que não participava de decisões, apenas executando ordens emanadas da Carlyle, por meio do Comitê Gestor.

Apontou que o Sr. Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges, além de ser membro do Comitê Gestor do BHCS FIP, também figurava como procurador da TCG FBIE MANAGER (DELAWARE), L.L.C. E DA TCG FBIE ADVISORY SERVICES (DELAWARE), L.L.C., únicas sócias da TCG Gestor, que por sua vez, afirmara que não participou de qualquer decisão quanto à aquisição do Grupo Qualicorp.

Relatou que a Santander Securities também afirma não ter contratado os escritórios de advocacia mencionados em documentação apresentada (por engano em sua avaliação), declarando expressamente que tal contratação foi efetuada pelo TCG Gestor, porém que a TCG Gestor nega peremptoriamente ter contratado os escritórios de advocacia mencionados.

Registrou que a partir de julho de 2011 a administração do fundo passou a ser conduzida pelo CRV Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários, que, posteriormente, teve sua denominação alterada para Santander Securities, a qual, por sua vez, afirma que a gestão do fundo nunca foi exercida por ela, mas pelo Grupo Carlyle por meio do Comitê Gestor, do qual faziam parte as pessoas físicas e jurídicas abaixo, e por meio da TCG Gestor.

Assim, em razão das afirmações acima, a Autoridade Autuante arrolou os seguintes sujeitos como responsáveis tributários no “Demonstrativo de Responsáveis Tributários”:

Sr. José Seripieri Filho CPF nº 106.922.508-83 - Art. 124, I e 135, III do CTN;

Sr. Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges CPF nº 486.440.641-34 - Art. 124, I e 134, III do CTN;

Sr. Juan Carlos Felix Estupinam CPF nº 228.571.718-03 - Art. 124, I e 134, III do CTN;

Sr. Fernando de Oliveira Pinto CPF nº 151.228.358-45 - Art. 124, I e 134, III do CTN;

Santander Securities Services Brasil DTVM: CNPJ nº 62.318.407/0001-19 - Art. 124, I e 134, III do CTN

A Autoridade Fiscal Autuante consignou que adicionalmente às consequências no âmbito tributário, o procedimento fiscal constatou a ocorrência de fatos que configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90. Por essa razão, em cumprimento ao disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, a presente autuação se faz acompanhar de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, formalizada no Processo Administrativo nº 16561-720.077/2017-31.

II – DOS TERMOS DE CIÊNCIA E ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL E DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Foram lavrados contra o sujeito passivo e responsáveis tributários arrolados, os Autos de Infração constantes das fls. 10385 a 10421, cuja ciência dos referidos documentos, do Termo de Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal e de Responsabilidade Tributária e do TVF ocorreu, nas seguintes datas:

(...)

III – DA IMPUGNAÇÃO.

Irresignados com o lançamento, cada um dos sujeitos passivos apresentaram impugnação separadamente, nas seguintes datas e conforme documentos comprobatórios:

III.1 – IMPUGNAÇÃO QUALICORP (fls. 10573/10716).

A ciência se deu em 11/12/2017, conforme atesta as fls. 10562. A defesa foi apresentada em 08/01/2018, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fls. 10572.

A seguir apresenta-se a síntese dos principais argumentos.

I – DOS FATOS

I.1 – Breve Resumo das Autuações

A impugnante pontua que de acordo com o Fiscal, o ágio decorreria de operação desprovida de propósito comercial, com a indevida utilização de empresa veículo, e na qual não teria ocorrido a necessária “confusão patrimonial” entre real adquirente e empresa adquirida, condição ao aproveitamento fiscal do ágio supostamente presente nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Que entendera a Fiscalização que não estaria comprovado, no caso concreto, que o fundamento econômico do ágio pago decorreria da expectativa de rentabilidade futura da QualiPar, uma vez que o demonstrativo apresentado, i.e., o Relatório Final de Avaliação Econômico-Financeiro, elaborado pela KPMG (“Laudo de Rentabilidade Futura”), datado de 02/03/2011 e com data-base em 31/08/2010, seria posterior à aquisição desta empresa.

Sobre a falta de adição ao Lucro Líquido das despesas com o pagamento de juros relativos às debêntures, para fins de cômputo do Lucro Real e da CSLL, pontua que segundo o Fisco tais despesas decorrente das debêntures emitidas com a finalidade de

financiar parte da aquisição da Qualipar pela QC II não teriam atendido os requisitos de dedutibilidade do art. 299 do Decreto nº 3.000/99.

Pontua que o Fisco ainda qualificou a multa de ofício, aplicando o percentual de 150% sobre o IRPJ calculado a partir da infração relacionada a amortização indevida do ágio, por entender que os procedimentos adotados na operação fiscalizada estariam compreendidos nas hipóteses de fraude e de conluio, previstas nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Aplicou também a multa isolada, no percentual de 50%, pela suposta insuficiência de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL no período fiscalizado.

1.2 – Efetiva Operação Realizada

Pontua que a Autoridade Fiscal alegara que a impugnante teria deduzido indevidamente despesas com amortização fiscal do ágio pago pela QC II na aquisição de participação societária na QualiPar, na medida em que este ágio teria sido transferido à investida por meio de “empresas veículo”, cuja existência não teria propósito negocial.

Alega que os fatos devem ser vistos como um todo, como um filme e não isoladamente e ressalta os seguintes:

1 – Grupo Qualicorp (originalmente detido pelo fundador José Seripieri Filho) foi criado no Brasil em 1997;

2 – Em novembro de 2008, o GA Brasil Fundo de Investimento em Participações (GA Brasil FIP) adquiriu 45,91% do Grupo Qualicorp, o qual era composto por uma sociedade holding denominada Qualicorp Participações SA (Qualipar) que, por sua vez, era detentora de 99% da participação societária de cinco sociedades operacionais;

3 – No início de 2010, o Grupo Carlyle, empresa norte-americana de gestão de fundos de private equity, que naquele ano já havia iniciado a aquisição de outros investimentos no Brasil, demonstrou interesse em adquirir o controle do Grupo Qualicorp; Pretendia-se o crescimento no grupo Qualicorp por meio da aquisição de novas empresas e expansão no oferecimento de produtos para a classe média.

A despeito de o Grupo Carlyle ser cotista do BHCS – Fundo de Investimento em Participações (BHCS FIP), domiciliado no Brasil, entendeu-se que a aquisição direta da participação na holding QualiPar por esse fundo de investimento não seria a alternativa mais adequada, uma vez que poderia trazer limitações quanto a: (i) captação de recursos de terceiros, (ii) prestação de garantia; (iii) limitação da responsabilidade/dos riscos dos cotistas; e (iv) liberdade de negociação.

Por isso, previa que a aquisição ocorreria por meio das sociedades holding QC Holding I Participações SA (QC I) e QC Holding II Participações SA (QC II) residentes no Brasil.

4 – 12/07/2010 – celebrado contrato de compra e venda de ações (fls 50 a 152 dos autos), dispondo acerca da alienação, pelo Sr. José e pela GA Brasil FIP (vendedores) à QC II (compradora), de participação na Qualipar.

José alienou 2.252.494 de suas ações ordinárias que detinha na Qualipar, correspondentes à metade de sua participação e o GA Brasil FIP vendeu a integralidade das ações até então detidas (3.824.184 ações ordinárias).

Pontua que a operação acordada se deu entre partes absolutamente independentes, quais sejam, de um lado o Grupo Carlyle, representado pela QC II, e de outro lado o Grupo Qualicorp, na figura dos vendedores José e GA Brasil FIP.

Comenta que o Fiscal se equivocou quando mencionou que a QCI e a QCII não são mencionadas como compradoras e sim o grupo Carlyle e seus advogados (fls 8 do TVF). Comenta que a QII é mencionada como compradora do contrato.

Sustenta que a menção ao Grupo Carlyle como destinatário de notificações não tira a natureza de real adquirente da QC II, apenas denota que esta empresa faz parte daquele grupo econômico.

5 – 17/08/2010 – emissão de debêntures simples, não conversíveis em ações, pela QCII, no valor nominal total de R\$ 308 milhões, tendo como intervenientes-garantidoras a Qualicorp Benefícios, a Qualicorp Serviços, a QCII e a Impugnante.

Pontua que parte dos recursos utilizados na aquisição da QualiPar (cerca de 20%) originou-se da emissão de debêntures em comento, ou seja, por meio de aquisição alavancada (compras alavancadas, “Leveraged Buyout” ou “LBO”), a qual consiste na tomada de empréstimo (capital de terceiro) para o pagamento de parte do preço de aquisição, comumente garantida por ativos da própria empresa alvo ou por ações desta detidas pelos seus investidores, sendo usual e normal, ainda, estruturas em que os pagamentos dos empréstimos são efetuados com os fluxos de caixa gerados pela empresa adquirida.

Alega que o fato de as controladas da QualiPar atuarem como garantidoras das debêntures emitidas pela QCII não reforça o caráter de empresa veículo da QCI e da QCII como mencionado pelo Fiscal.

6 - 01.09.2010 – na data de fechamento da operação, uma série de atos societários foram realizados, a fim operacionalizar e finalizar a aquisição acordada:

(...)

II – DO DIREITO

II.1 – LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO

II.1.1 – Legitimidade das Operações Realizadas e Posterior Aproveitamento Fiscal do Ágio pela Impugnante

A despeito do entendimento do Fiscal de que o real adquirente do controle da QualiPar foi o investidor estrangeiro (Grupo Carlyle), afirma que de fato a QC II figura nessa condição, por ter sacrificado seu patrimônio para adquirir o investimento, enquanto a QualiPar é a efetiva investida por ser o efetivo alvo do investimento.

Considera que a tentativa da Fiscalização de desqualificar a QC II como investidora pelo fato de esta ter recebido parte dos recursos do BHCS FIP, do Grupo Carlyle, anteriormente à aquisição, não pode prosperar. O desembolso/sacrifício financeiro partiu da holding QC II, na medida em que tais valores, juntamente com o montante captado com a emissão de debêntures, passaram a constituir seu patrimônio e, somente após isso, foram dispendidos para a aquisição do controle da QualiPar.

A QC II figurou como a real investidora da participação de 72,95% na QualiPar, tendo seguido estritamente as normas societárias e contábeis vigentes à época

quando do registro do ágio, a respeito do que não houve qualquer questionamento por parte das autoridades competentes, dos auditores independentes e, tampouco, da Fiscalização.

Alega que para que a despesa com amortização do ágio seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o legislador ordinário estabeleceu, apenas e tão somente (i) que ocorresse a aquisição, pela pessoa jurídica, de participação societária adquirida com ágio; (ii) que houvesse a absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida, consoante previsão expressa do artigo 80); e (iii) que a fundamentação econômica do ágio fosse lastreada em expectativa de rentabilidade futura.

Assim, entende que não se pode questionar o legítimo surgimento e registro do ágio pela QC II, tampouco a possibilidade de sua amortização. Isto porque, tal sociedade cumpriu os termos da legislação tributária de regência: desdobrou o custo de aquisição da QualiPar em investimento e ágio; foi, posteriormente, por ela (investida) incorporada; e o ágio teve seu fundamento econômico lastreado em expectativa de rentabilidade futura, conforme Laudo de Rentabilidade Futura elaborado pela KPMG.

Conclui que quando a Impugnante absorveu parcela cindida da QualiPar, incluindo 46,55% do ágio nela registrado, no montante de R\$ 593.309.568,53, sucedeu-a no direito à amortização fiscal do ágio, nos termos do § 10 do artigo 229 da Lei das S/A: a

sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão. (Princípio da legalidade)

II.1.2 – Demonstração do Fundamento Econômico do Ágio

Pontua que a Autoridade Fiscal entendeu por também questionar o Laudo de Rentabilidade Futura apresentado, sob a justificativa de que este não estaria apto a comprovar o fundamento econômico do ágio pago pela QC II na aquisição da participação societária na QualiPar, por ser posterior ao Contrato de Compra e Venda de Ações e à efetivação do pagamento pela aquisição do investimento.

Sustenta que tal argumentação não pode prosperar, nos termos da doutrina, da legislação e da jurisprudência administrativa, uma vez que o documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela QC II na aquisição de participação societária na QualiPar, embora datado de 02/03/2011, teria sido produzido com base em informações disponíveis até 31/08/2010, i.e., antes do fechamento da operação (que se deu em 01/09/2010).

Defende que a legislação não definia a forma ou o momento em que este demonstrativo deveria ser elaborado, tão pouco exigia a existência de um "laudo" formal e que em razão da inexistência, à época dos fatos, de requisitos legais específicos quanto ao momento de produção deste documento, a jurisprudência administrativa aceita que o referido comprovante não precisa, necessariamente, ser anterior à aquisição, podendo ser elaborado depois desta, desde que tomando por base informações contemporâneas (exatamente como aconteceu no presente caso).

Argumenta que se trata de entendimento que prevalece, acertadamente, porque, na época dos fatos questionados nas referidas decisões, (i) o ágio poderia ser aferido por meio de estudos internos e não necessariamente por laudo de avaliação elaborado por auditoria especializada e independente, como conservadoramente fez a QC II para a avaliação da QualiPar, (ii) bem como não havia previsão legal expressa de prazo para sua elaboração.

Alega que os requisitos e prazo para apresentação de laudo apenas foram introduzidos no ordenamento jurídico por meio da Medida Provisória nº 627/2013, publicada em 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973/2014.

Pontua que no caso concreto, embora seja datado de 02/03/2011, o Laudo de Rentabilidade Futura da QualiPar elaborado pela KPMG, como já mencionado, possui como data-base 31/08/2010. Portanto, ainda que seja posterior à operação, trata-se efetivamente de documento baseado em fatos que são a esta contemporâneos, devendo desta forma ser aceito para fins de comprovação do fundamento econômico do ágio.

II.1.3 – Inexistência do Requisito Legal de “Confusão Patrimonial”

Ressalta que é descabida a pretensão do Fisco de coibir o direito da Impugnante à amortização fiscal do ágio, sob a justificativa de que não foi observada a alegada “confusão patrimonial” entre o investidor estrangeiro (“real adquirente”) e a QualiPar (investimento adquirido). Sustenta este suposto requisito não se encontra positivado nas normas tributárias como condição para o aproveitamento do aludido benefício de amortização fiscal do ágio.

Rechaça o entendimento da Fiscalização de que a norma do art. 386 do RIR/99 “impõe a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou cindida” (fl. 50 do TVF) e que a Lei nº 9.532, de 1997, traria como requisito à dedutibilidade fiscal do ágio “a ocorrência da extinção por incorporação da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa)” (fls. 50 e 51 do TVF), uma vez que em tal situação o investimento (ou a investidora) não mais poderia ser alienado, impossibilitando-se o aproveitamento do ágio como parte do custo de aquisição. Alega que tal entendimento apresenta-se como uma nova condição para a amortização do ágio, inexistente na legislação fiscal, correspondente a uma verdadeira inovação às previsões legais e cita o Acórdão CARF nº 1302-002.126.

Considera que o instituto da “confusão patrimonial” existe no ordenamento jurídico brasileiro, mas não possui qualquer relação com o aproveitamento fiscal do ágio decorrente de operações societárias. Tratar-se-ia de instituto inserido em um contexto de desconsideração da personalidade jurídica, conforme art. 50 do Código Civil, relacionado com o abuso de personalidade jurídica e que encontra reflexo também no âmbito fiscal.

Sustenta que o requisito trazido pela legislação fiscal para o aproveitamento do ágio é a absorção do patrimônio da pessoa jurídica adquirida em virtude de (i) incorporação, (ii) fusão ou (iii) cisão (ou a absorção reversa), o qual foi integralmente cumprido no caso concreto, em que houve a incorporação reversa da QC II pela Qualipar, seguida de cisão da Qualipar e incorporação da parcela cindida pela Impugnante (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997).

Argumenta que, ainda que se admita a possibilidade de aplicação do instituto da “confusão patrimonial” em sentido não técnico não técnico/leigo, seria certo que no caso em tela tal situação não teria ocorrido uma vez que ágio e investimento passaram a “se confundir” na Qualipar, quando da incorporação reversa da QC II.

Alega que quando a QC II adquiriu a QualiPar, registrando um ágio, devidamente pago, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, e, posteriormente, foi incorporada pela adquirida, ocorreu a absorção do investimento e do ágio pela QualiPar (“confusão patrimonial”), possibilitando o início da amortização fiscal do ágio”.

Conclui que, ainda que se entenda aplicável o descabido termo utilizado pela Autoridade Fiscal, a operação em apreço atendeu ao inovador requisito trazido pela Fiscalização, sendo que, após a incorporação da QC II, não era possível verificar como pessoas distintas tal investidora e a investida (QualiPar), tendo ocorrido, efetivamente, a confluência de seus patrimônios.

Pontua que, no TVF, o Fisco defende a inoocorrência de “confusão patrimonial” com base na alegação de que o “real adquirente” da participação societária na QualiPar seria o investidor estrangeiro, que não incorporou a investida (ou foi incorporado), mas que não pode subsistir o entendimento de que o “real adquirente” da QualiPar foi o investidor estrangeiro. Considera que além do fato de a aquisição ter ocorrido pelas QC I e QC II (por essa última diretamente), pode-se dizer que, uma vez que o BHCS FIP fora constituído no Brasil, é contraditória a afirmação de que a aquisição de participação societária na QualiPar deu-se pelo investidor estrangeiro (o “real adquirente”) e que o ágio teria sido indevidamente internalizado.

Justifica que, diferentemente da QC I e da QC II, cuja validade fora questionada pela Autoridade Autuante em boa parte de seu TVF, nada se escreveu em tal documento para infirmar a existência e a validade do BHCS FIP, o qual poderia, em última instância, ser considerado o “real adquirente” da QualiPar, caso se pudesse admitir a indevida desconsideração da QC I e da QC II pretendida pela Fiscalização. Assim, não havendo no TVF nada que desqualifique o BHCS FIP como entidade que poderia, em tese, ser a “real adquirente” da QualiPar, estando inclusive demonstrada nos autos e mencionada no TVF a capitalização da QC I pelo BHCS FIP, mostra-se completamente desarrazoada a tentativa do Sr. Agente Fiscal de considerar que o controle da QualiPar, foi efetiva e diretamente, adquirido pelo investidor estrangeiro.

Explica que a fim de se operacionalizar a referida aquisição, propôs-se estrutura em que o BHCS FIP, fundo que tem como cotista referido investidor estrangeiro, capitalizaria QC I e esta a QC II. Esta última, parcialmente com os recursos da capitalização e parcialmente com recursos advindos da emissão de debêntures, adquiriria a participação de 72,95% na QualiPar.

Pontua que para investir em empresa brasileira, algumas opções são ofertadas ao investidor estrangeiro. As mais comuns, certamente, são a capitalização de empresa brasileira que fará a aquisição do investimento, ou mesmo a aquisição direta do investimento, seguida de posterior utilização deste para capitalização de empresa brasileira.

Em um e noutro caso, e sobretudo no primeiro, em que a empresa brasileira capitalizada pelo investidor estrangeiro adquire o investimento no Brasil, não há que se dizer que o "real adquirente" é o investidor estrangeiro, apenas por ter sido este, em última instância, a suportar o ônus financeiro da aquisição.

Assim, havendo a incorporação do investimento adquirido (ou a incorporação reversa), tecnicamente denominada absorção patrimonial, a "confusão patrimonial" terá ocorrido, devendo ser admitida a dedutibilidade da amortização fiscal do ágio, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Alega que a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio é admitida na jurisprudência administrativa nas hipóteses em que o investidor estrangeiro aporta capital em empresa brasileira, que adquire o investimento alvo e, posteriormente, é por ele incorporado. Nesse passo, transcreve a ementa do Acórdão nº 1302-001.150.

Defende que não houve qualquer "transporte" de ágio, como se verifica em alguns casos já julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De fato, a "transferência" ou o "transporte" do ágio ocorre somente nos casos em que há a integralização de capital em uma terceira companhia (que não a investidora ou a investida) mediante a conferência das participações societárias adquiridas com o respectivo ágio pago, o que não se coaduna com os fatos em discussão nos presentes autos.

II.1.4 – Demonstração do Propósito Negocial e da Necessidade da QC I e da QC II – Inexistência de “Empresas Veículo” no Presente Caso

A impugnante refuta a acusação fiscal de que tanto a QC I quanto a QC II seriam “empresas veículo”, desprovidas de propósito negocial e utilizadas visando exclusivamente a obtenção de economia tributária. Nesse contexto, registra que a Autoridade Fiscal ora afirma que o negócio poderia ter sido realizado diretamente pelo BHCS FIP, ora afirma que poderia ter sido realizado diretamente pelo investidor estrangeiro (Grupo Carlyle), de modo que a utilização das duas pessoas jurídicas brasileiras revelaria a existência de um planejamento tributário abusivo.

Frisa que o CARF vem entendendo que o instituto do “propósito negocial” não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, tendo surgido com base exclusivamente em corrente doutrinária, que foi refletida em parte da jurisprudência, de modo que a aplicação de tal instituto deve ser afastada em razão do princípio da legalidade.

Alega que os atos praticados pelo contribuinte – para que sejam considerados válidos para fins fiscais – devem estar ligados à finalidade e à atuação desse contribuinte no mercado.

Argumenta que as razões econômicas para a criação e utilização da QC I e, principalmente, da QC II, propostas pelo Grupo Carlyle, estão ligadas sobretudo aos aspectos negociais da estrutura de aquisição do controle da Qualipar, tais como forma de financiamento da operação (se com capital próprio, com a entrada de novos investidores ou com capital de terceiros), mitigação de riscos e contingências que eventualmente poderiam ser identificados no curso das negociações etc.

II.1.4.1 – Natureza Jurídica da QC I (atual Qualicorp S.A) e da QC II – Sociedade Holding

Pontua que a estrutura da QC I e da QC II e as atividades por elas desempenhadas mostram-se em tudo compatíveis com o seu papel de sociedade holding.

Sustenta que uma sociedade holding pura não é constituída para ter empregados, na medida em que seu objeto social corresponde unicamente a deter participações societárias em outras companhias e que a função primordial de uma holding pura não envolve a prática de atividades operacionais além da gestão de participação acionária em uma ou mais empresas.

Defende que se a função primordial de uma holding pura não envolve a prática de atividades operacionais além da gestão de participação acionária em uma ou mais empresas é natural que este tipo societário não apresente despesas robustas, funcionários

e imóveis locados. Também é natural que a holding, anteriormente à realização de seu primeiro investimento, não possua outra fonte de receitas decorrentes da prática de seu objeto social que não seja o recebimento de dividendos e juros sobre capital próprio. Considera manifesto que a sociedade holding apenas receberá dividendos, se for o caso, após a efetivação de sua primeira aquisição de participações societárias e, para tanto, obviamente, necessitará de recursos de terceiros, por meio de aportes de capital ou obtenção de financiamentos.

Defende que por não serem uma sociedade operacional (comercial ou prestadora de serviços) e não possuírem, até o momento da aquisição da QualiPar, receitas próprias, que a QC I e a QC II necessitaram do aporte de recursos por seu controlador, o BHCS FIP, para a aquisição da QualiPar. Na ausência destes recursos, bem como daqueles provenientes da emissão de debêntures pela QC II, a operação, por consectário lógico, não ocorreria.

Considera que não há nenhuma anormalidade no aumento do capital social da QC I, de R\$ 1.000,00 para R\$ 1.107.705.146,98, integralmente subscrito e integralizado pelo BHCS FIP, fundo sediado no Brasil BHCS FIP e, posteriormente, no aumento de capital da QC II, de R\$ 1.000,00 para R\$ 1.107.705.146,98, integralmente subscrito e integralizado pela QC I. O recebimento de recursos (via aporte de capital ou emissão de debêntures) apenas corrobora a personificação jurídica das aludidas holdings, que se utilizaram deste montantes para a estrita consumação de seu objeto social e para a concretização dos propósitos para os quais foram criadas.

Pontua que para que não parem dúvidas acerca do objeto da holding, verifica-se que a possibilidade de existência de uma sociedade cujo objeto social seja a mera detenção de outra(s) sociedade(s) está expressamente prevista no art. 2º, § 3º, da Lei das S.A., o qual indica que a participação é facultada para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Argumenta que se aplicando tal dispositivo ao presente caso, ter-se-ia que, ainda que a QC I e a QC II tivessem sido constituídas apenas para deter participação societária em outras companhias a fim de beneficiar-se de incentivos fiscais, o que se nega, mas se alega para argumentar, estaria ela em plena conformidade com a legislação societária vigente à época dos fatos, de forma que é defeso ao Fisco invalidar as operações em razão de sua utilização, conforme referido dispositivo. Nesse contexto, comenta que a amortização fiscal do ágio é tratada pela doutrina como um incentivo, concessão ou benefício fiscal, enquadrando-se, portanto, perfeitamente ao art. 2º, § 3º, da Lei das S.A.

Conclui que (i) a lei societária traz expressamente a possibilidade de uma sociedade holding ser constituída com o fim exclusivo de obter incentivos fiscais; e (ii) a doutrina tributária reconhece o ágio como uma forma de incentivo ou benefício fiscal, de modo que, mesmo que se entenda que a QCI e a QC II eram sociedades veículo e sem motivação extratributária, não se pode admitir a sua desconsideração.

II.1.4.2 – Impossibilidade de se Caracterizar a QC I (atual Qualicorp S.A) como “Empresa Veículo”

A impugnante pontua que a noção de empresa veículo, bastante desenvolvida nos últimos anos e adotada pelo Fisco e julgadores administrativos, carrega em si o conceito de sociedade efêmera, de passagem, utilizada em determinada operação com uma finalidade específica (normalmente, carregar o ágio e possibilitar o seu aproveitamento fiscal), extinguindo-se em curto espaço de tempo por meio de incorporação, fusão e cisão e esgotando, nesse momento, seu papel.

Alega que a QC I jamais poderia ser entendida como empresa veículo. Primeiro porque não se trata de empresa efêmera ou de curta duração. A QCI teve sua denominação social alterada para Qualicorp S.A, sendo até os dias de hoje empresa ativa, conforme atesta o seu comprovante de inscrição no CNPJ.

Defende que a utilização da QC I, atual Qualicorp S.A., no processo de aquisição do controle da QualiPar, em 2010, teve por finalidade e propósito a manutenção de tal empresa como holding do Grupo Qualicorp e a abertura de seu capital, situação que se

perdura até os dias atuais e que é, em tudo, incompatível com a definição do que seria uma "empresa veículo".

II.1.4.3 – Impossibilidade de se Caracterizar a QC II como “Empresa Veículo” – Demonstração do Propósito Negocial da QC II

A impugnante considera que a afirmação fiscal de que a aquisição poderia ter sido realizada diretamente pelo BHCS FIP constitui indevida ingerência do Fisco na escolha dos contribuintes acerca da organização de seus negócios, que não pode ser admitida.

Pontua que a aquisição da QualiPar foi financiada parcialmente por capital próprio da QC II, decorrente de aporte oriundo do BHCS FIP, parcialmente por conta de endividamento, decorrente de emissão de debêntures e que a legítima opção do comprador (Grupo Carlyle), de cunho estritamente negocial, era a de adquirir o controle da QualiPar por meio de uma aquisição alavancada, de forma que a dívida contraída para adquirir parte da QualiPar seria paga pelos fluxos de caixa gerados pela própria empresa. Caberia à QualiPar, ao menos em parte, "se pagar".

Sustenta que a opção do comprador (Grupo Carlyle) foi adquirir o controle da QualiPar parte com capital próprio e parte por meio de recursos obtidos com a emissão de debêntures, utilizando-se para tanto de aquisição alavancada e que, para tanto, essa habitual operação de aquisição alavancada foi viabilizada por meio de uma pessoa jurídica empresária (QC II), a fim de possibilitar a captação de recursos de terceiros pela emissão de debêntures, uma vez que aos FIPs é vedada tal alternativa de acordo com o art. 35, II, da Instrução CVM nº 391/03

Argumenta que a acusação fiscal de que a autorização da CVM a que os FIPs tomassem empréstimos era “concedida corriqueiramente” vem desacompanhada de quaisquer elementos comprobatórios e não condiz absolutamente com a realidade dos fatos. E, ainda, que em uma operação de tamanha importância, não poderia o comprador depender da autorização CVM, que poderia não ser concedida, para determinar se seguiria ou não com a aquisição. Assim, a constituição de uma sociedade para emitir as debêntures e adquirir o controle da QualiPar não seria uma forma de burlar a legislação da CVM, mas decorreria, novamente, da simples e legítima opção negocial, decorrente da liberdade de contratar, de realizar uma aquisição via FIP ou por meio de sociedade. Ademais, entende que a Autoridade Fiscal não possui competência para averiguar o suposto não atendimento aos regimentos da CVM pelas sociedades ou pelos FIPs.

Alega que, ainda que a alegada autorização à emissão de debêntures fosse conferida pela CVM ao BHCS FIP, o fundo não poderia oferecer garantias às referidas debêntures, tampouco a qualquer outro tipo de obrigação. Retoma que no caso concreto a QC II não somente emitiu as debêntures como também atuou como uma das garantidoras, o que não seria possível ao BHCS FIP.

Pondera que a utilização da QC II, em vez do BHCS FIP, foi instrumento útil para limitar a responsabilidade dos cotistas e restringir eventuais perdas no investimento.

Explica que os FIPs são entes que não possuem personalidade jurídica, constituídos sob a forma de condomínio e "destinados à aquisição de ações, debêntures, bônus de subscrição, ou outros títulos e valores mobiliários conversíveis ou permutáveis em ações de emissão de companhias, abertas ou fechadas", conforme dispõe o já citado artigo 2º da Instrução CVM nº 391/2003 e que a despeito dos FIPs serem legalmente considerados entidades sem personalidade jurídica, a possibilidade de realização de investimentos por meio deles pressupõe a existência de relações fundamentais, dentre as quais se destaca a relação entre os cotistas e o próprio fundo. Referida relação encontra-se disciplinada em inúmeros atos editados pela CVM, os quais determinam os direitos e deveres dos cotistas perante o respectivo fundo de investimento. No tocante aos deveres, destaca um em razão da sua pertinência para o presente caso: a necessidade do cotista responder pelo patrimônio líquido negativo do fundo, isto é, quando o valor das obrigações é superior ao dos ativos, de modo que o patrimônio pessoal dos cotistas poderia vir a ser atingido de forma extraordinária e ilimitada, o que não ocorreria com os acionistas de uma sociedade anônima.

Assim, considera que, para o comprador (Grupo Carlyle), a aquisição da QualiPar, negócio que ainda não era conhecido em profundidade, por meio do BHCS FIP constituía um risco que não se pretendia correr. Optou-se, também por essa razão, pela utilização de uma sociedade anônima para esse fim, a QC II.

Pontua que os FIP mostram-se uma alternativa atrativa de investimento, especialmente a investidores estrangeiros, pois oferecerem a possibilidade de aplicação de recursos em grupos de ativos específicos, e sob uma administração e gestão especializada, razão pela qual é um mercado que vem crescendo substancialmente ao longo dos últimos anos. Nesse mercado, os Administradores de fundos de investimentos assumem um papel central, devendo possuir, inclusive, autorização da CVM, nos termos do artigo 78, §10, da Instrução CVM n.º 555/2014.

Evidencia que entre as funções do Administrador, incluem-se as de gestão da carteira do fundo e a de exercício dos direitos políticos associados aos títulos e valores mobiliários integrantes da carteira de investimento, o que, invariavelmente, faz com que qualquer negócio jurídico necessariamente dependa da aprovação, além do fundo de investimentos, do próprio Administrador.

Considera notório, portanto, que qualquer ato que envolva mais de um ente na relação reflita em mais burocracia e mora na consecução dos objetivos de todos os pólos das relações jurídicas negociais.

Assim, justifica que visando a mitigação da interferência do Administrador nas decisões de investimento no processo de aquisição, optou-se pela utilização de uma sociedade empresária (QC II), de forma que as decisões pudessem ser tomadas dentro de uma estrutura menos burocrática e com menos interferência da Administradora do BHCS FIP.

Termina sintetizando as principais razões que levaram o Grupo Carlyle, na qualidade de comprador do controle da QualiPar, a utilizar a QC II na aquisição, em vez do BHCS FIP:

- (i) captação de recursos de terceiros;
- (ii) prestação de garantia;
- (iii) limitação da responsabilidade/dos riscos dos cotistas; e
- (iv) liberdade de negociação.

Ad argumentandum, ainda que a QC I e a QC II fossem "empresas veículo", destaca que não há vedação legal para a sua utilização nas reestruturas societárias e que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem consistentemente rejeitando as constantes tentativas das Autoridades Fiscais de atribuir às empresas veículo a característica de abuso, aceitando a existência de tais sociedades nas estruturas societárias que envolvam aproveitamento do ágio.

Ainda, argumenta que a suposta economia fiscal indevida em razão do aproveitamento do ágio na aquisição da QualiPar foi em muito superada pelos recolhimentos de tributos gerados com o aumento dos lucros verificado no período, tendo os cofres públicos também se beneficiado da aquisição e da reestruturação societária analisados.

Considera que não pode o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados entre partes contratantes que visam sempre o sucesso de sua atuação no mercado, mesmo que, reitere-se, a alternativa adotada pelos contribuintes seja a menos onerosa fiscalmente por meio de um planejamento tributário lícito.

Pontua que no caso concreto, para deslegitimar a utilização da QC I e da QC II e, por consequência, glosar a amortização do ágio, a Autoridade Fiscal fundamentou-se na suposta impossibilidade de utilização de empresas veículos em estruturas societárias. No entanto, não há no ordenamento jurídico vedação legal que proíba a utilização de sociedades veículos, ainda que para fins meramente tributários.

Defende que o limite ao “planejamento tributário” consiste na análise da operação no contexto empresarial e na verificação de sua coerência com as estratégias e os planos futuros do empreendimento como um todo, os quais teriam sido devidamente atendidos por todos os participantes dos negócios examinado nos autos.

Conclui que o Grupo Carlyle possuía um planejamento estratégico claro e definido vez que possui larga expertise em gestão de recursos de investidores e que no presente caso seu objetivo era a expansão de seus investimentos no Brasil, no setor planos de saúde, o que só se tornou possível com a aquisição do controle da QualiPar, por meio da QC I e da QC II. Destarte, tratar-se-ia de uma opção legal e/ou de um planejamento estratégico lícito.

II.2 – DESPESAS FINANCEIRAS – EMPRÉSTIMO

II.2.1 – Do Reconhecimento das Despesas Financeiras pela Impugnante – Necessidade da Despesa e Possibilidade da Dedução – Artigo 299 do RIR/99

A impugnante considera equivocada a interpretação do Fisco de que as despesas do empréstimo realizado pela QC II não seriam dedutíveis pela Impugnante, pelo fato de que o exame acerca da dedutibilidade de uma despesa dependeria da avaliação do ativo correspondente e os ativos que correspondem às debêntures não seriam necessários à atividade da Qualipar ou da Impugnante, pois beneficiaram apenas seus acionistas/investidores.

Alega que tal entendimento não merece prosperar, pois o Fisco (i) deixou de observar previsão legal expressa de dedutibilidade (art. 374 do RIR/99); (ii) não considerou corretamente os efeitos da incorporação; (iii) interpretou erroneamente o disposto no art. 299 do RIR/99; e (iv) deixou de observar que as despesas com os juros das debêntures emitidas pela QC II eram dedutíveis para a Impugnante, eis que necessárias ao desenvolvimento da sua atividade.

II.2.1.1 – Da Existência de Previsão Legal Expressa Autorizando a Dedução de Despesas com Juros

Argumenta que os encargos financeiros inerentes ao empréstimo contraído pela QC II para a aquisição de uma parcela das ações da Qualipar representam, por óbvio, despesa operacional e são plenamente dedutíveis, nos termos do art. 374 do RIR/99.

Defende que (i) seja em razão da existência de previsão legal expressa (art. 374 do RIR/99), (ii) seja em razão da ausência de norma condicionando a regra do art. 374 do RIR/99 ao disposto no art. 299 do mesmo Regulamento, (iii) seja em razão da sua clara afronta ao Princípio da Especialidade, conclui-se que não pode ser admitido o entendimento do Fisco.

Alega que a previsão específica contida no art. 31 da Lei nº 11.727/2008 quanto à possibilidade de postergação do reconhecimento de despesas financeiras relativas a empréstimos obtidos para investimento em controladas por empresas holding, tal como a QC II, deixa evidente a possibilidade de dedução de tais valores.

Pontua que o Parecer Normativo CST nº 127/73 esclarece que os dispêndios decorrentes da obtenção de empréstimo são despesas operacionais – e, portanto, são dedutíveis – independentemente de sua vinculação direta com a aquisição do bem e que tal entendimento foi consagrado, também, no Parecer Normativo CST nº 26/79.

Considera que a própria Administração Pública já se manifestou acerca do tema, reconhecendo que as despesas financeiras oriundas de empréstimos são operacionais e regidas pelo disposto no art. 17 do Decreto-lei 1.598/77, cuja redação é reproduzida no art. 374 do RIR/99, dispositivo específico e independente do art. 299 do RIR/1999.

II.2.1.2 – Dos Efeitos da Incorporação

Alega que as despesas com o empréstimo são plenamente dedutíveis para a Impugnante, tendo em vista que eram dedutíveis e se encontravam devidamente registradas no passivo tanto da QC II, quanto da Qualipar, empresa que, relembre-se, foi totalmente cindida, sendo que uma das parcelas cindidas foi vertida e incorporada pela Impugnante.

Considera óbvio, na medida em que a QC II, sociedade incorporada, e a Qualipar, sociedade totalmente cindida que teve uma de suas parcelas incorporada, já possuíam devidamente registradas em seus passivos, tanto as despesas quanto os encargos decorrentes dos empréstimos realizados, por meio das referidas incorporações tal obrigação transmitiu-se à incorporada final (Impugnante), em razão da sucessão.

II.2.1.3 – Da Aplicação do Artigo 299 do RIR/99

Alega que as despesas em questão preenchem os requisitos para sua dedutibilidade também para a Impugnante, uma vez que esta cumpre as condições previstas no art. 299 do RIR/99.

Considera que o Fisco, ao tratar do art. 299 do RIR/99 no TVF, afirmou, equivocadamente, que a determinação da dedutibilidade de uma despesa estaria sujeita à avaliação do ativo correspondente.

Argumenta que tal entendimento não pode ser admitido, eis que, conforme se constata do exposto neste tópico, a regra do art. 299 do RIR/99 é de que uma despesa será dedutível quando for justificável do ponto de vista gerencial, isto é, quando tal dispêndio estiver relacionado à atividade da empresa, ocorrer em seu benefício, não sendo relevante para esta análise o ativo relacionado.

Nesse sentido, repisa que os já citados Pareceres Normativos CST nº 127/73 e 26/79 reconhecem que os dispêndios decorrentes da obtenção de empréstimo são despesas operacionais – e, portanto, são dedutíveis – independentemente de sua vinculação com a aquisição do bem.

Sustenta que nem poderia ser diferente, na medida em que diversas despesas que são reconhecidamente dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não possuem um ativo correspondente para fins de análise.

II.2.1.4 – Da Necessidade da Despesa à Impugnante

Alega que o empréstimo em questão viabilizou um aumento substancial no crescimento e desenvolvimento da Impugnante e do seu Grupo (Qualicorp), o que evidencia que o benefício decorrente das supracitadas despesas não se restringiu aos acionistas/investidores.

Reitera que, ao contrário do que alegou o Fisco, a aquisição alavancada não corresponde a um “artifício” que reduziria indevidamente o valor a recolher de IRPJ e CSLL, mas sim de uma estrutura negocial que, como qualquer outra estrutura, tem, dentre muitos efeitos, um efeito fiscal.

Considera que como o Grupo Carlyle fez a opção negocial de financiar parte da operação em questão por meio de capital de terceiros (aquisição alavancada), conclui-se que o empréstimo realizado pela QC II era não só necessário, mas essencial para que a operação fosse levada adiante.

Argumenta que sem a emissão das debêntures (e conseqüente despesas com os juros respectivos), debatidas nestes autos, a operação que traria o sócio estratégico que o Grupo Qualicorp necessitava para fomentar o seu crescimento não se efetivaria, o qual limitaria o seu desenvolvimento, abrindo-se, inclusive, espaço para os seus concorrentes.

Defende que a emissão das debêntures pela QC II traria benefícios e atendia aos interesses do Grupo Carlyle (enquanto comprador). Ocorre que, além disso, para o Grupo Qualicorp fazia-se necessário e indispensável, para o seu crescimento, a presença de um sócio estratégico/investidor âncora, razão pela qual os juros decorrentes do citado empréstimo também eram necessários à Impugnante e, por conseguinte, dedutíveis. Ademais, com o Grupo Carlyle no controle do Grupo Qualicorp as iniciativas visadas foram efetivamente implementadas, o que colaborou para o desenvolvimento acelerado da Impugnante e das demais empresas do Grupo.

Sustenta que em razão da aquisição do controle do Grupo Qualicorp pelo Grupo Carlyle, foi possível a) realizar-se o IPO da Qualicorp, b) captar valores que

viabilizaram diversas aquisições relevantes, c) obter rating por agência de classificação de risco internacional e d) iniciar a negociação de suas ações nos Estados Unidos.

Ad argumentandum, entende que deve ser reconhecida a dedutibilidade das despesas em face da demonstração de que tais iniciativas resultaram em uma evolução expressiva dos resultados financeiros do Grupo Qualicorp e, conseqüentemente, da Impugnante. O Grupo Qualicorp quase quadruplicou a sua receita e o seu lucro entre os anos de 2010 e 2015, influenciado por suas controladas, entre as quais a Impugnante. Esta também evoluiu expressivamente os seus resultados financeiros nos últimos anos graças à aquisição do controle do seu Grupo pelo Grupo Carlyle.

II.2.1.5 – Da Indevida Glosa Adicional Referente a Dezembro de 2013

No curso do procedimento fiscalizatório, a Impugnante foi intimada a apresentar, mês a mês, os valores referentes às despesas de juros decorrentes das debêntures emitidas pela QC II. Assim, em resposta ao Termo de Intimação nº 20, foram apresentados os valores para o ano-base de 2013. Ao comparar tais valores com aqueles apresentados na Escrituração Contábil Digital (ECD), a Autoridade Fiscal identificou suposta inconsistência em dezembro de 2013.

No referido mês, o total lançado pela Impugnante a título de juros de debêntures (tanto as decorrentes da cisão da QC II quanto outras, de emissão da própria Impugnante) foi de R\$ 3.066.754,44.

Argumenta que para a Autoridade Fiscal só interessava autuar como indedutíveis os juros pagos em razão das debêntures relativas à QC II e não os demais. Verificando, assim, que a proporção entre os juros das debêntures da QC II e o total de juros de debêntures apropriados a cada mês era de aproximadamente 80%, a Autoridade Fiscal entendeu que esse percentual não havia sido respeitado em dezembro de 2013, de modo que os juros referentes às debêntures da QC II no mês perfariam R\$ 2.449.977,06 e não os R\$ 743.992,35 informados pela Impugnante.

Alega que houve evidente equívoco da Fiscalização. Em primeiro lugar, porque seria desarrazoada que o pagamento de juros em dezembro de 2013 fosse tão superior àquele registrado para os demais meses do ano. Em nenhum mês a despesa de juros ultrapassou a faixa de R\$ 1 milhão. Indaga por que razão, em dezembro de 2013, haveria de ser R\$ 2.449.977,06.

Sustenta que embora a Autoridade Fiscal tenha identificado e calculado corretamente a proporção entre os juros das debêntures da QC II sobre o total de juros de debêntures apropriados em cada mês, este não atentou para o fato de que, em dezembro de 2013, ocorrera um lançamento a débito na conta contábil 4.5.4.2.2.9.0.0.0.0.0.0.0002 – “Atualiz. Monetária sobre Debêntures”, referente ao zeramento da conta, sem efeitos fiscais, conforme evidenciado no Sped Contábil 2014/2013, extraído da subpasta “Escrituração Contábil”, “Saldos Periódicos”.

Explica que na contabilidade, a cada fim de período, as contas de resultado são zeradas por centro de custos. Esse encerramento da conta é feito por meio do lançamento, a débito ou a crédito, conforme o caso, no exato montante do saldo que a conta apresenta no mês de dezembro. Essa seria a razão pela qual foram realizados lançamentos a crédito conta contábil 4.5.4.2.2.9.0.0.0.0.0.0.0002 – “Atualiz. Monetária sobre Debêntures”, em dezembro de 2012 e de 2014, nos valores, respectivamente, de R\$ 15.345.439,43 e R\$ 12.062.123,71, a título de exemplo.

Em dezembro de 2013, os saldos débito e crédito da conta contábil 4.5.4.2.2.9.0.0.0.0.0.0.0002 – “Atualiz. Monetária sobre Debêntures”, considerando-se o montante de juros efetivamente apropriado em dezembro (R\$ 931.291,12), eram os seguintes:

(...)

Assim, para “zerar” a referida conta em dezembro de 2013, seria necessário um lançamento a crédito em dezembro de 2013 no valor de R\$ 11.577.319,92 (R\$ 15.702.475,38 – R\$ 4.125.155,46). Para respeitar os lançamentos de zeramento por

centro de custos, esse lançamento foi feito da seguinte forma: (1) R\$ 13.712.783,24 a crédito e (2) R\$ 2.135.463,32 a débito.

Por essa razão, analisando-se o consolidado de dezembro, a conta de débito apresenta R\$ 3.066.754,44 (R\$ 931.291,12 + R\$ 2.135.463,32), reflexo da soma dos juros de dezembro de R\$ 931.291,12 com o lançamento de zeramento de R\$ 2.135.463,32 – o qual foi indevidamente utilizado pela Autoridade Fiscal como base para o cálculo dos juros das debêntures da QC II de dezembro de 2013.

Assim, do total de R\$ 3.066.754,44 lançados a débito em dezembro de 2013 na conta contábil 4.5.4.2.2.9.0.0.0.0.0.0.0002 – “Atualiz. Monetária sobre Debêntures”, R\$ 2.135.463,32 correspondem a mero ajuste contábil, realizado com a finalidade de zerar a referida conta no fim do período.

Expurgam-se dos débitos (R\$ 3.066.754,44) de dezembro o montante relativo ao zeramento de contas de R\$ 2.135.463,32, resta apenas a parcela referente aos juros de dezembro de 2013 (R\$ 931.291,12), conforme Sped Contábil 2014/2013, subpasta “Escrituração Contábil”, “Lançamentos Contábeis”.

Desta feita, os R\$ 743.992,35 informados pela Impugnante com sendo os juros decorrentes das debêntures da QC II relativos a dezembro de 2013 correspondem a aproximadamente 80% do total de juros de debêntures apropriados no mês (R\$ 931.291,12), proporção encontrada pela Autoridade fiscal para todos os outros meses dos anos-base autuados.

Comprovando-se que a divergência encontrada pela Autoridade Fiscal para o mês de dezembro de 2013 corresponde a mero ajuste contábil de zeramento de contas, sem quaisquer efeitos fiscais, espera-se que seja reconhecida que a parcela de juros referente ao referido mês é de R\$ 743.992,35 e ao dos R\$ 2.449.977,06 autuados.

II.3 – MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E MULTA ISOLADA

II.3.1 – Impossibilidade de Exigência da Multa: a Dúvida

Alega que caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão ocorra pelo voto de qualidade, isto é, por meio de julgamento em que haverá empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração, não podendo subsistir as multas aplicadas na lavratura dos autos de infração ora combatidos, pois a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com dúvida, conforme se afere do art. 112 do CTN.

II.3.2 – Da Inexistência de Comprovação de Fraude ou Conluio – Impossibilidade de Aplicação da Multa Qualificada

Argumenta que não houve, no presente caso, fraude nem conluio nas operações que culminaram com a amortização do ágio e a dedução de despesas financeiras pela Impugnante.

Considera que em momento algum o Fisco comprovou a prática de qualquer conduta dolosa pelas partes do referido negócio.

Sustenta que a Impugnante evidenciou na presente defesa que a operação foi realizada entre partes não relacionadas, com efetivo pagamento do preço e sustentado em laudo de rentabilidade futura.

Busca Plácido e Silva para fundamentar o entendimento de que para caracterizar o dolo, indispensável para configuração da fraude, é necessário que se verifique, dentre outros requisitos, o ânimo/a intenção de prejudicar ou fraudar (má-fé).

Defende que quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos e que no presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela Impugnante.

Rechaça o conluio no presente caso e alega que a Autoridade Fiscal, em nenhum momento, comprovou tal prática por parte da Impugnante ou de qualquer outra parte do negócio, o que também demonstra a imprecisão para a tipificação desses tipos penais que vem ser provados e não presumidos.

Argumenta que o simples fato de um operação do porta da aquisição do controle do Grupo Qualicorp possuir partes totalmente independentes já demonstra a inexistência de conluio.

Ad argumentandum, pede-se reconhecer que teria ocorrido uma interpretação diversa da lei pelas partes, o que não pode ser confundido com ato ilícito, conforme decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n.º 9101-01.402 e 02-02.896). Ainda, em analogia ao Direito Penal, em decorrência do caráter personalíssimo das multas, que deve punir apenas o agente que praticou o ato considerado indevidamente ilícito, tal imputação não pode ocorrer, pois a Impugnante não era titular das participações societárias questionadas à época dos fatos.

II.3.3 – Ad argumentandum – Vedação ao Confisco

Alega que a multa qualificada no percentual de 150% cumulada com a multa isolada tem caráter confiscatório não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do STF, proferido, inclusive, em sede de Repercussão Geral.

II.3.4 – Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa

Argumenta que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, “b” do art. 44 da Lei 9.430/96, diferentemente do que entendeu o Fisco, somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

Sustenta que ainda que fosse possível lançar multa isolada após o encerramento do ano-base, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade.

II.4 – AD ARGUMENTANDUM – DA IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS SUPOSTAMENTE NÃO DEDUTÍVEIS DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Alega que não é possível ao Fisco querer atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. O que existe de comum entre os tributos em questão, e não é nada mais que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento.

Sustenta que os referidos tributos não observam as mesmas regras de dedutibilidade de despesas.

II.5 – PRECLUSÃO/DECADÊNCIA DA POSSIBILIDADE DE O FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO AMORTIZADO PELA IMPUGNANTE

Sustenta que o Fisco não poderia, ainda, ter questionado a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu em 01.09.2010, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre (i) o fato que propiciou o seu surgimento e (ii) a ciência, pela Impugnante, dos autos de infração em questão (1112.2017).

II.6 – DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Alega que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

III – DO PEDIDO

Requer-se o conhecimento e provimento da presente Impugnação para:

1 – reconhecer a preclusão/decadência para questionar a amortização do ágio;

- 2 – cancelar integralmente a exigência dos autos de infração;
- 3 – cancelar a exigência relativa à multa qualificada e às multas isoladas;
- 4 – cancelar os juros de mora sobre a multa de ofício;
- 5 – cancelar os valores correspondentes à glosa da CSLL.

III.2 – IMPUGNAÇÃO JOSÉ SERIPIERI FILHO (fls. 12063).

A ciência se deu em 13.12.2017, conforme atesta as fls. 2346. A defesa foi apresentada em 11.01.2018, conforme fl. 12061.

Adiante se compendiam suas razões.

I – DOS FATOS

- O Fisco atribuiu a responsabilidade solidária ao Impugnante, com fundamento no art. 135, III e 124, I, ambos do CTN.
- Contudo, não restam caracterizadas as hipóteses de sujeição passiva solidária previstas nos citados artigos, pelo que deve ser cancelado o Termo de Responsabilidade Tributária ora combatido.

II – DO DIREITO

II.1– DAS PRELIMINARES DE MÉRITO

II.1.1 – Da Impossibilidade da Sujeição Passiva Solidária – O Impugnante não Exercia Cargo Diretivo na Pessoa Jurídica Autuada no Período Fiscalizado

- O Fisco imputou responsabilidade solidária ao Impugnante com base no art. 135, III, do CTN.
 - Contudo, o pressuposto básico para a imputação de responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, é que a pessoa seja, no momento da ocorrência da suposta infração, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica.
 - Assim, eventual atribuição de responsabilidade tributária, obrigatoriamente, deveria se ater aos eventuais atos práticos com “excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto”, no período de sua ocorrência (2012 a 2014). Neste período, o Impugnante não ocupava qualquer cargo diretivo na Qualicorp Corretora.
 - A Fiscalização não juntou nenhum ato societário da empresa autuada relacionado ao período autuado. Tal ausência fora reconhecida pela DRJ ao afastar o art. 135, III, do CTN, em relação ao impugnante quando da análise do Processo Administrativo nº16561.720221/2016-58 – Acórdão nº 02-073.753, proferido em 29/06/2017.
 - Não há qualquer indicação no TVF de atos em desacordo com a lei que corroborassem para a suposta infração tributária praticada pela companhia autuada.
 - É desarrazoado, ilegal e imoral que o Impugnante seja responsabilizado por uma suposta infração sem que tenha poderes para a prática de qualquer ato de gestão durante o período em que essas supostas infrações foram realizadas.
 - Se não houve nenhum “ato praticado”, por impossibilidade temporal, não há fundamento para o lançamento do Termo de Responsabilidade Tributária em face do Impugnante.
- É patente a total desobediência ao ônus probatório atribuído à administração fazendária, o que torna o lançamento tributário nulo.
- Cita doutrina e jurisprudência.
 - A Portaria nº 180, de 25.02.2010, da Procuradoria da Fazenda Nacional, ratifica a equivocada imputação da responsabilidade ao Impugnante:

(...)

- Diante do exposto, requer seja reconhecido o descabimento e a nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária lavrado contra o Impugnante, na medida em que este não

detinha qualquer função diretiva na Qualicorp Corretora à época dos fatos que originou a presente autuação fiscal e, por consequência, não participou das deliberações pela amortização do ágio e dedução das despesas com debêntures que supostamente originaram os créditos tributários constituídos no presente caso.

II.1.2 – Da Inexistência de Relação Entre os Fundamentos do Lançamento Fiscal e a Imputação da Responsabilidade Tributária – Fundamentos da Autuação se Referem a Outra Empresa que não o Sujeito Passivo Principal

(...)

- Em outras palavras, não há uma linha sequer no TVF no sentido de demonstrar em que medida o Impugnante teria atuado na Qualicorp Corretora (empresa autuada) para colaborar com a suposta ação conjunta, contínua e coordenada, mencionada no item 206 do TVF (acima transcrito).

- Prosseguindo na justificativa do porquê responsabilizou solidariamente determinadas pessoas físicas e jurídicas, traz considerações relacionadas a outras partes, vinculadas ao Grupo Carlyle, e, na seqüência, conclui pela responsabilidade e solidariedade do Impugnante, sem fazer qualquer referência a eventuais atos por ele praticados.

- Não há no TVF a necessária demonstração da relação entre o Impugnante e a companhia autuada, que autorizasse a sua responsabilização e inclusão no pólo passivo da autuação fiscal.

- O silêncio do Fisco sobre qual situação constituiu o Impugnante com eventual interesse comum no fato gerador autuado, requisito do art. 124, I, do CTN, se deu simplesmente porque tal prova é impossível de ser realizada, por ser inexistente.

- É simplesmente impossível que o Impugnante possua interesse comum na deliberação sobre a possibilidade de amortização de ágio, ou de decidir sobre a dedutibilidade de debêntures, se durante todo o ano de 2011 não possuía qualquer cargo na diretoria e na gestão da empresa que é acusada de supostas infrações fiscais.

- Da simples leitura do TVF é possível concluir que a Autoridade Fiscal não traz nenhuma linha ou argumento sobre qual a posição que o Impugnante teria na Qualicorp Corretora, sujeito passivo principal, para que pudesse ser responsabilizado por atos praticados com excesso de poderes ou infração ao estatuto social da empresa.

II.1.3 – Da Falta de Motivação da Responsabilidade Tributária Atribuída ao Impugnante

- Os atos administrativos devem ser motivados, conforme disposto no art. 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9.784/99, combinado com o art. 50, II, da mesma lei.

- Nesse medida, todos os atos administrativos devem ser devidamente motivados.

- O TVF que fundamentou o lançamento e o Termo de Responsabilidade Tributária não fazem qualquer menção aos motivos e fatos infringidos que levariam à responsabilização do Impugnante.

(...)

- Nem se alegue que as menções feitas no campos “Demais Responsáveis Tributários” e no Termo de Responsabilidade Tributária, supririam tal deficiência, pois não há sequer uma palavra ou qualquer demonstração que leve à conclusão de que o Impugnante teria praticado atos personalíssimos com dolo, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no art. 135 do CTN.

- Portanto, tendo em vista os vícios na fundamentação da atribuição de responsabilidade solidária ao Impugnante, deve ser reconhecida a nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária.

II.2 – DO MÉRITO

II.3.1 – Da Inaplicabilidade do Artigo 124, I, do CTN

A fundamentação da solidariedade atribuída sem qualquer demonstração ou comprovação de qual seria esse “interesse comum” que decorre a regulamentação do artigo 124, inciso I, do CTN, não merece prosperar, porquanto simplesmente inexistente no cenário em questão a presença do “interesse comum”.

- O Impugnante, além de não ocupar cargo de diretoria, era acionista minoritário da autuada. E é evidente que o acionista não tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Caso assim fosse, chegaríamos 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, o que não ocorre.

- A expressão “interesse comum” adotada pelo legislador do CTN se dirige às pessoas que participam do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Não por outra razão o inciso I do art. 124 do CTN determina serem solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

- A defesa cita trecho do voto do Conselheiro Relator Domingos de Sá Filho, proferido no Acórdão n.º 3403-003.534:

(...)

- É posição firme na doutrina e jurisprudência pátria que a expressão “interesse comum” do art. 124, I, do CTN se refere apenas àqueles que ocupem a mesma posição comum na relação jurídica questionada. Imperioso, portanto, que as pessoas solidárias tenham participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária, o que, no caso em tela, não se verifica.

- Nem se alegue que o interesse comum do Impugnante poderia se dar em razão de eventual vínculo do impugnante em uma das empresas do Grupo Qualicorp envolvidas nas operações societárias questionadas na autuação fiscal imputada à Qualicorp Corretora.

- Não há que se falar em responsabilidade solidária do Impugnante com relação ao crédito tributário exigido da Qualicorp Corretora nos autos do presente processo, por não ter restado configurada a existência de interesse comum que justifique a aplicação do art. 124, I, do CTN.

II.2.2 – Impossibilidade de Atribuição da Sujeição Passiva Solidária ao Impugnante – Diferenças entre os Institutos da “Solidariedade” e da “Responsabilidade Tributária”

- O art. 124 do CTN, citado pela Autoridade Fiscal, 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).

- Como Misabel Derzi Abreu, “a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. (...) A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.

- No campo da solidariedade por interesse comum, 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.

- Houve notório equívoco ao estender ao Impugnante, uma “responsabilidade tributária” com base no art. 124, 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.

II.2.3 – Da Confusão Entre Institutos de Solidariedade Tributária que Não se Relacionam/Excluem Entre si – Artigo 124 (Licitude) X Artigo 135 (Illicitude)

- Outro ponto que merece destaque é o fato da Autoridade Fiscal responsabilizá-lo por dois fundamentos que não se relacionam, e cujas condutas são excludentes entre si.
- Os artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN, possuem fundamentos contraditórios.
- O art. 124, do CTN, que aborda o “interesse comum”, ocorre quando, na situação que constitui o fato gerador há uma pluralidade de pessoas concorrendo na situação. Tal responsabilidade ocorre no campo da licitude.
- O art. 135, III, do CTN, é aplicável quando os atos praticados pelos agentes nele mencionados tenham sido praticados com dolo, ou seja, no campo da ilicitude, na medida em que os atos são praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
- É manifesta a impossibilidade de se enquadrar o Impugnante como responsável com base no art. 124, I, e, ao mesmo tempo, no art. 135, III, do CTN, sendo que se tratam de fundamentações que não se tocam e não coexistem em harmonia.

II.2.4 – Inexistência de Responsabilidade Tributária do Impugnante (Artigo 135 do CTN)

II.2.4.1 – Da Incompatibilidade entre a Tributação da Pessoa Jurídica como Devedora Principal e, concomitantemente, a responsabilização de terceiros com fundamento no art. 135, III, do CTN – Erro na Identificação do Sujeito Passivo e Impossibilidade de Correção pelo Julgador Administrativo

- Em respeito à finalidade teleológica da norma veiculada no mencionado art. 135 do CTN, não se pode admitir o paradoxo de se tributar, concomitantemente com os responsáveis pessoais sócios e a pessoa jurídica a eles relacionada. A responsabilidade do art. 135 é pessoal.
- Em razão dos argumentos expostos, tendo em vista a impossibilidade de coexistência, em um mesmo processo administrativo, de lançamento do crédito tributário em face da pessoa jurídica e de terceiros supostamente pessoalmente, responsáveis, com fundamento no art. 135, III, do CTN, requer-se o cancelamento integral dos autos de infração lavrados.

II.2.4.2 – Falta de Comprovação de Intuito Doloso – Impossibilidade de Aplicação do Artigo 135 do CTN

- Ainda que se entenda – apenas a título de argumentação – pela existência de compatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como devedora principal e, concomitantemente, a responsabilização de terceiros, com base no art. 135 do CTN, bem como se admita o absurdo de que o Impugnante pode ser responsabilizado por supostos atos praticados e deliberados no âmbito de uma empresa que não possuía cargo diretivo, é certo que em nenhum momento a Autoridade Fiscal demonstrou no TVF os tais atos praticados com dolo pelo Impugnante, elemento indispensável para aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN.
- O que e quais seriam as infrações apontadas como “conjunta, contínua e coordenada” que o Impugnante praticou junto com os Investidores e seus agentes? Por que e por qual razão o Impugnante foi acusado e está incluído nesse rol de acusação? Qual o vínculo o Impugnante possuía com a Qualicorp Corretora na época dos fatos geradores autuados (anos-calendário 2012 a 2014)? Qual o suposto cargo diretivo o Impugnante possuía na Qualicorp Corretora? Qual o ato personalíssimo e doloso praticado pelo Impugnante que corresponda à fraude à lei ou excesso de poderes do estatuto social da empresa?
- Se não houve a comprovação do dolo por parte do Impugnante, impossível se faz a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do cTN, uma vez que a Autoridade Fiscal se olvidou de apontar os atos do Impugnante e, conseqüentemente, de traçar qualquer comentário a respeito do elemento dolo eventualmente praticado pelo Impugnante em sua atuação.

II.2.4.3 – Da Não Ocorrência de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos

- A responsabilidade em tela também se afigura inoportuna pelo fato de não terem sido preenchidos os requisitos versados no caput do art. 135 do CTN (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos).

II.3 – Inexistência de Fraude e Conluio – Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada

- Não restou caracterizada nos autos a ocorrência de fraude ou conluio por parte do Impugnante, responsabilizado tributariamente de forma solidária pelos débitos, razão pela qual, por mais esse motivo, se faz necessário o cancelamento da responsabilidade em questão.

- Não restou comprovada qualquer prática dolosa pelo Impugnante, ou seja, não houve a fraude ou o conluio necessários à imposição da multa agravada e por consectário a sujeição passiva, razão pela qual deve se cancelada a solidariedade imposta ao Impugnante.

- Impossível alega que o impugnante agiu em conluio.

II.4 – Do Princípio da Pessoalidade da Pena

- No tocante à multa agravada, independentemente de os fatos acima serem suficientes para afastar a atribuição de responsabilidade solidária do Impugnante, vale ressaltar que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado.

- Ainda que o crédito tributário fosse devido e passível de ser exigido do Impugnante na qualidade de responsável solidário, deve-se, ao menos, ser afastada a multa indevidamente imposta ao Impugnante.

II.5 – QUANTO AO MÉRITO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS

No que se refere à contestação do mérito dos autos de infração lavrados, a defesa é equivalente à apresentada pela autuada. Dessa forma, por questões de economia processual, as alegações não serão reproduzidas.

III – DO PEDIDO

Requer:

(i) o reconhecimento da inexistência de responsabilidade solidária e o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária;

(ii) o cancelamento integral dos autos de infração lavrados em face da Qualicorp Corretora com o consequente cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária.

III.3 – IMPUGNAÇÃO SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (fls. 11683/11748).

A ciência se deu em 13.12.2017, conforme atesta as fls. 10566. A defesa foi apresentada em 11.01.2018, conforme fls. 11679.

As razões apresentadas pela impugnante para afastar a responsabilidade tributária a ela atribuída foram assim resumidas:

i) a atribuir responsabilidade tributária ao Impugnante supostamente com base nos artigos 124, I e 134, III do CTN os autos de infração não descreveram as razões pelas quais tais artigos seriam supostamente aplicáveis, sendo, portanto, nulos por falta de motivação;

ii) a regra do artigo 124, I do CTN não se aplica ao caso concreto dada a total inexistência de interesse comum do Impugnante na situação que constitui o suposto fato gerador da obrigação tributária;

iii) os Impugnantes não têm sequer interesse econômico na situação que constitui o suposto fato gerador da obrigação tributária, o que confirma de qualquer modo a inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN ao caso concreto.

iv) a regra do artigo 134, III do CTN também não se aplica ao caso concreto por três motivos distintos, cada um deles suficiente para obstar por completo a responsabilização do Impugnante, a saber:

a) por não ter o i. fiscal autuante demonstrado a "impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte" (mesmo porque no caso concreto as demonstrações financeiras do contribuinte — que são de conhecimento público — demonstram sua plena capacidade para cumprir a obrigação tributária que lhe foi atribuída);

b) por não ter o Impugnante praticado qualquer ato atinente ao fato gerador dos tributos exigidos, e;

c) pelo fato de que o administrador de um fundo de investimentos não se confunde com a figura do administrador de bens de terceiros prevista no inciso III do artigo 134 do CTN;

v) ainda que para argumentar o artigo 134, III do CTN se aplicasse ao caso concreto, o Impugnante só poderia ser responsabilizado por tributos eventualmente devidos pelos investidores estrangeiros, mas nunca por tributos supostamente devidos pela QUALICORP;

vi) o enquadramento da suposta responsabilidade do Impugnante no artigo 134, III do CTN por si só exclui a possibilidade da exigência da multa de ofício e da multa isolada em razão da regra do parágrafo único deste artigo;

vii) de qualquer forma o Impugnante não praticara nenhuma conduta que pudesse lhe transferir responsabilidade pela multa qualificada de 150%, e;

viii) não tendo os Impugnantes qualquer ingerência sobre o pagamento mensal de estimativa efetuado pela QUALICORP, não é possível sua responsabilização no que tange à exigência da multa isolada;

ix) por fim, os valores lançados a título de multa isolada de IRPJ são muito superiores ao que de fato poderia ser exigido a tal título.

DO DIREITO

I – NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO

- Em ponto algum do tópico do TVF que trata “DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA”, do qual constam os parágrafos 206 a 219, o Fiscal Autuante sequer buscou demonstrar a razão da atribuição de responsabilidade tributária ao Impugnante.

- Em momento algum a Fiscalização aponta concretamente quais atos ou fatos em sua opinião permitiriam enquadrar os Impugnantes nos artigos 124, I e 134, III do CTN.

II – INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO DO ARTIGO 124 INCISO I DO CTN

- É evidente que não se pode vislumbrar a existência de um vínculo de “solidariedade natural” entre o Impugnante, que meramente prestara serviços aos investidores estrangeiros do Grupo Carlyle quanto ao BHCS FIP do qual eram cotistas, e a QUALICORP, que incorporou a QCII e posteriormente praticou os atos que no entender do fiscal autuante deram origem aos créditos tributários lançados.

- O “interesse comum” referido no dispositivo deve ser jurídico, abrangendo situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica.

- A jurisprudência administrativa não destoia desse entendimento, na medida em que reconhece que o interesse econômico ou a eventual participação em acontecimentos relacionados ao fato gerador não define o vínculo de solidariedade.

- Dos precedentes jurisprudenciais trazidos à baila, verifica-se que a hipótese descrita no artigo 124, I do CTN é bastante estreita, restringindo-se às pessoas que possuem “interesse comum” na relação jurídica descrita na hipótese de incidência, assim entendidas aquelas que figuram no mesmo pólo dessa relação (v.g., co-proprietários de um bem imóvel em relação aos tributos sobre ele incidentes), e que, por isso, podem

responder, solidariamente, pelo crédito tributário correspondente, o que evidentemente não se verifica no caso concreto.

II.1 – NÃO HÁ NO CASO SEQUER INTERESSE ECONÔMICO DOS IMPUGNANTES NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI FATO GERADOR DOS TRIBUTOS EXIGIDOS DO CONTRIBUINTE

Eventualmente, se considerar aplicável a regra do art. 124, inciso I, do CTN ao mero interesse econômico, no caso concreto o Impugnante não tem sequer interesse econômico na situação que constitui o suposto fato gerador dos tributos exigidos da Qualicorp, o que se pode constatar com a leitura do próprio TVF, onde se lê que os Impugnantes recebiam “remuneração anual”, a título de taxa de administração (“Taxa de Administração”), no montante equivalente aos seguintes percentuais sobre o valor do Patrimônio Líquido do Fundo”.

Com efeito, considerando-se que a remuneração do Impugnante não se vinculou de forma alguma à amortização do ágio ou à dedução de despesas financeiras pela Qualicorp, resta evidenciada até mesmo a inexistência de interesse econômico na situação que constituiu o suposto fato gerador dos tributos exigidos desta empresa.

III – INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO DO ARTIGO 134 INCISO III DO CTN

- A regra do art. 134, III do CTN não se aplica ao caso concreto por três motivos distintos, a saber:

- a) por não ter o Fisco demonstrado a “impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”;
- b) por não ter o Impugnante praticado qualquer ato atinente ao fato gerador dos tributos exigidos, e;
- c) pelo fato de que o administrador de um fundo de investimento não se confunde com a figura do administrador de bens de terceiros prevista no inciso III do art. 134 do CTN.

- O Impugnante se limitou a prestar serviços aos investidores estrangeiros integrantes do Grupo Carlyle na qualidade de administradores do BHCS FIP (no caso o BANCO SANTANDER desde a constituição do fundo até 08.07.2011 e SANTANDER SECURITIES a partir dessa data), por meio do qual tais investidores estrangeiros fizeram as aquisições no âmbito das quais atos posteriores da QUALICORP sobre os quais os Impugnantes não tiveram ingerência alguma resultaram na prática dos supostos fatos geradores.

- De acordo com a doutrina e jurisprudência, nos casos em que admite a responsabilidade tributária de terceiros administradores ou sócios de empresas pelos tributos por ela devidos com base no artigo 134 do CTN, restringe-se à hipótese de extinção da pessoa jurídica ou da impossibilidade do pagamento do tributo que desta é exigido.

- No caso concreto, além da Autoridade Fiscal não ter sequer procurado demonstrar a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” exigida pelo artigo 134 do CTN para a atribuição de responsabilidade a terceiro, o que por si só acarreta a nulidade do lançamento, os fatos revelam que não há qualquer dúvida de que a QUALICORP pode sim cumprir a obrigação principal que lhe é exigida.

- De acordo com o art. 134 do CTN, respondem solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (...). Considerando-se que o único papel exercido pela Impugnante foi o de administradora do BHCS FIP, fundo utilizado pelo Grupo Carlyle para viabilizar a aquisição de seus investimentos na QualiPar, “data máxima vênica” não procede a pretensão do i.fiscal autuante de atribuir responsabilidade tributária por atos praticados em momento posterior pelo grupo empresarial adquirido.

- A corroborar tal fato, cabe salientar que no próprio item pertinente à “DESCRIÇÃO DOS FATOS” que consta do TVF, a última referência a ato praticado pelo fundo BHCS FIP ocorre no parágrafo 18, no qual se noticia que “Conforme AGE da QCI, em 1º de setembro de 2010, a empresa tem seu capital aumentado de R\$ 1.000,00 para R\$ 1.107.705.146,98 pelo BHCS FIP, veículo de investimento do grupo Carlyle”.

Por outro lado, a “posterior cisão” do “acervo” da Qualicorp Participações “às suas controladas” que na visão do i. fiscal atuante viria eventualmente a “permitir (indevidamente) o aproveitamento fiscal dos encargos de amortização desse ágio artificialmente internalizado, de modo a reduzir o resultado tributável ou aumentar o prejuízo da empresa investida”, somente é tratada no parágrafo 29 do TVF, e o aproveitamento alegadamente indevido do ágio é noticiado somente no parágrafo 40 do TVF, onde se lê que “em razão dos fatos acima elencados, apurou-se, nos anos-calendário de 2012 a 2014, uma amortização indevida de ágio”.

- Como se vê, até mesmo a “DESCRIÇÃO DOS FATOS” constante do próprio TVF atesta que não pode ficar caracterizada suposta responsabilidade da Impugnante por não ter incorrido em qualquer intervenção ou omissão quanto aos atos que o i. fiscal atuante entende terem gerado os tributos supostamente devidos.

- Por fim, cabe observar que muito embora a Impugnante tenha chegado a exercer a função de gestora do BHCS FIP, somente assumiu tal função, antes exercida pela BRL TRUST SERVIÇOS FIDUCIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, a partir de 08.07.2011, como consta do parágrafo 215 do TVF.

- Nesse contexto, considerando-se que todas as operações que na visão da fiscalização resultaram nas supostas infrações incorridas pela QUALICORP ocorreram antes de ter a Impugnante assumido a gestão do BHCS FIP em 08.07.2011 (no caso as debêntures cujas despesas foram glosadas foram emitidas em 17.08.2010 e o ágio foi contabilizado na QCI em 01.09.2010), resta evidente que ela não concorreu de forma alguma para a prática dos referidos fatos, não lhe podendo por óbvio ser atribuída a responsabilidade pretendida pela fiscalização como já expressamente reconhecido no acórdão 02-073.753 da 10ª Turma da DRJ/BHE, preferido em relação à própria Impugnante e aos mesmos fatos de que tratam os lançamentos em questão.

- De todo modo, cabe salientar que tal como esclarecido pela Impugnante e reproduzido no parágrafo 211 do TVF, “segundo o Regulamento do FIP, não cabia à Fiscalizada – Administradora e Gestora – a análise e a aprovação dos investimentos e desinvestimentos realizados pelo FIP, mas apenas a mera execução das orientações e das deliberações emanadas dos quotistas, por meio da AGO, e do Comitê Gestor e de Investimentos”, comitê este composto pelos investidores estrangeiros do Grupo Carlyle.

- Muito embora o Fisco tenha pretendido aplicar ao Impugnante o inciso III, do art. 134, do CTN, os “administradores de bens de terceiros”, que prestam serviços gerais de administração disciplinados pelo Código Civil de acordo com as normas atinentes ao mandato (arts. 653 a 692), não se confundem com os administradores de Fundos de Investimentos em Participações (FIP), cuja atividade é rigorosamente regulada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Instrução CVM nº 578/16).

- A distinção entre essas duas atividades e as pessoas que lhes prestam é feita pela própria legislação tributária, constando da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

- Os administradores de bens de terceiros referidos no inciso III do art. 134 do CTN são aqueles que prestam os serviços de apoio administrativo de “Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros” previstos no item 17.12 da lista, que não se confundem com os serviços prestados pelos Impugnantes de “Administração de fundos quaisquer” previstos no item 15.01.

(...)

- Ademais, ainda que apenas para argumentar o art. 134, III, do CTN se aplicasse aos Impugnantes, eles só poderiam ser responsabilizados por tributos eventualmente devidos pelos cotistas do BHCS FIP, mas nunca por tributos supostamente devidos pela QUALICORP.

V – O ENQUADRAMENTO DA SUPOSTA RESPONSABILIDADE DOS IMPUGNANTES NO ART. 134 DO CTN POR SI SÓ EXCLUI A POSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA

- Ao impor ao Impugnante a responsabilidade pela totalidade do crédito tributário exigido da Qualicorp com base no inciso III do art. 134 do CTN, deixou-se de observar a seu parágrafo único que determina aplicar, em matéria de penalidades, somente às de caráter moratório.

- Se mantivesse a responsabilidade do Impugnante com base no art. 134, III, do CTN, jamais lhes poderá ser exigida a multa de ofício e a multa isolada que são cobradas da Qualicorp.

VI – DO NÃO CABIMENTO DA RESPONSABILIZAÇÃO DOS IMPUGNANTES PELO PAGAMENTO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

- Não caberia a responsabilização dos Impugnantes pela multa qualificada, já que não praticaram nenhuma conduta que pudesse justificar que lhe fosse transferida responsabilidade pela multa qualificada de 150%.

VII – DO NÃO CABIMENTO DA RESPONSABILIZAÇÃO DOS IMPUGNANTES PELO PAGAMENTO DA MULTA ISOLADA

- Considerando-se que o Impugnante jamais teve qualquer ingerência sobre os pagamentos de estimativa mensal feitos pela QUALICORP, considera absurda a responsabilização do Impugnante por essa suposta infração, seja com base no art. 124, I, do CTN, seja com base no art. 134, III, do Código.

VIII – DO ERRO QUANTO AO VALOR DA MULTA ISOLADA LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO AO IRPJ

Os valores exigidos a título de multa isolada apostos às fls. 10390 quanto aos anos de 2012 e 2013, na soma de R\$ 46.974.255,84, não refletem as somas corretas que constam das folhas 10532 a 10534 onde está demonstrado o seu cálculo, tal como abaixo se demonstra:

(...)

De todo modo, mesmo com a correção do erro acima para o total de R\$ 43.317.353,18 ainda assim esta quantia exigida a título de multa isolada de IRPJ representaria monta muito superior ao valor apurado pelo próprio fiscal autuante às fls. 10532 a 10534 nos valores de R\$ 8.498.212,54 (2012), R\$ 11.685.462,94 (2013) e R\$ 11.723.131,73 (2014), totalizando R\$ 31.906.807,21. Aparentemente, a fiscalização no auto de infração de IRPJ considerou indevidamente todo o valor da multa isolada de CSLL, o que todavia evidentemente não tem base legal, como já reconhecido pelo CARF no Acórdão nº 1802001.879 – 2ª Turma Especial – 1ª Seção – 05/11/13).

O PEDIDO

- Requer seja acolhida a presente Impugnação para o fim de que seja excluída a suposta responsabilidade tributária solidária dos Impugnantes, caso não seja reconhecida a nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária.

III.5 – DEFESAS DE FERNANDO CEZAR DANTAS BORGES, FERNANDO DE OLIVEIRA PINTO e JUAN CARLOS FELIX ESTUPINAN.

III.5.1 – IMPUGNAÇÃO FERNANDO CEZAR DANTAS BORGES (fls. 13229/13662).

A ciência se deu em 13.12.2017, conforme atesta fls. 10567. A defesa foi apresentada em 11.01.2018, conforme fls. 13228.

III.5.2 – IMPUGNAÇÃO FERNANDO DE OLIVEIRA PINTO (fls. 14103/14175).

A ciência se deu em 13.12.2017, conforme fls. 10568. A defesa foi apresentada em 11/01/2018, conforme fls. 14102.

III.5.3 – IMPUGNAÇÃO JUAN CARLOS FELIX ESTUPINAN (fls. 13665/13737).

A ciência se deu em 13.12.2017, conforme fls. 10569. A defesa foi apresentada em 11.01.2018, conforme fls. 13664.

III.5.4 – RESUMO DAS DEFESAS (COMUM PARA OS REFERIDOS IMPUGNANTES)

Adiante se compendiam suas razões.

- (...)

O impugnante ressalta que a presente impugnação é voltada a debater, exclusivamente, o vínculo de responsabilidade tributária que foi atribuído ao Impugnante. Contudo, manifesta sua discordância com o mérito da autuação fiscal, no que diz respeito aos fundamentos de fato e de direito apresentados para fundamentar a suposta indedutibilidade de despesas (i) de amortização de ágio; e (ii) financeiras, devendo ser aproveitadas, em seu favor, as razões de defesa apresentadas pela QUALICORP CORRETORA e/ou pelos demais responsáveis tributários, nos termos do disposto na Portaria RFB nº 2.284/2010.

- 16. O Termo de Responsabilidade Tributária em questão não merece prosperar, na medida em que não há qualquer respaldo fático ou jurídico para que prevaleça qualquer pretensão de responsabilização do Impugnante, sucintamente, pelas seguintes razões:

(i) preliminarmente, nulidade do Termo de Verificação Fiscal, em razão da ausência de motivação para imputação da responsabilidade tributária, visto que a fiscalização não apontou o suposto ato praticado pelo Impugnante e o motivo pelo qual tal ato estaria enquadrado nas hipóteses previstas nos artigos 124, inciso I, e 134, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional, importando, inclusive, em cerceamento do seu direito de defesa;

(ii) subsidiariamente, nulidade material insanável, por afronta ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional, em razão de erro na indicação do sujeito passivo, na medida em que ao Impugnante não se aplicam as hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos artigos 124, inciso I, e 134, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional. Isto porque:

(ii.a) artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - para fins de imputação da responsabilidade tributária nele prevista haveria a necessidade de que o Impugnante tivesse interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal exigida. Contudo, no presente caso, considerando que o Impugnante e a QUALICORP CORRETORA não realizaram conjuntamente o fato gerador do IRPJ e da CSLL ora exigidos, sendo certo que não figuram no mesmo pólo da relação jurídica que foi eleita como suporte factual da incidência do IRPJ e da CSLL, não há que se falar em interesse comum a suportar a responsabilidade tributária do Impugnante, conforme já decidido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pelo Superior Tribunal de Justiça;

(ii.b) subsidiariamente, caso, apenas para fins de argumentação, seja admitido que haveria interesse comum do Impugnante, tal interesse deixou de existir a partir dos anos-calendário de 2013 e 2014, na medida em que o BHCS deixou de ter participação no Grupo Qualicorp em dezembro do ano-calendário de 2012, com a venda da participação no Grupo Qualicorp, tendo sido extinto em 28.12.2012. Logo, além de o Impugnante e os demais membros do Comitê Gestor e de Investimento não terem qualquer ingerência na decisão de dedutibilidade das despesas em questão pela QUALICORP CORRETORA, eles também não tiveram qualquer benefício/interesse em decorrência de tal dedução nos anos-calendário de 2013 e 2014, visto que o investimento na referida empresa não mais existia e o Fundo BHCS já estava extinto;

(ii.c) não se aplica a imputação da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 134, inciso III, do Código Tributário Nacional, na medida em que:

(ii.c.1) o Impugnante não era administrador do BHCS, atribuição esta expressamente conferida pela Instrução (CVM nº 391/2003 a pessoa credenciada/registrada junto à CVM, que não era o caso do Impugnante. O Impugnante era apenas integrante do Comitê Gestor e de Investimento, um comitê deliberativo do fundo de investimento BHCS, não podendo, portanto, ser qualificado como administrador de qualquer bem de terceiro;

(ii.c.2) ainda que o Impugnante fosse administrador do BHCS, o que se admite apenas para fins de argumentação, o sujeito passivo da obrigação tributária em questão não é o fundo de investimento BHCS, mas sim a QUALICORP CORRETORA, em face da qual o crédito tributário objeto do processo administrativo em referência foi, de fato, exigido. Logo, considerando que o BHCS jamais foi sujeito passivo da obrigação tributária em questão, não há que se falar na existência de qualquer crédito tributário devido pelo BHCS (terceiro) e que possa ser cobrado do Impugnante (na qualidade de administrador de bem de tal terceiro, por ter sido membro do Comitê Gestor e de Investimento do fundo);

(ii.c.3) subsidiariamente, considerando que o contribuinte do crédito tributário ora exigido é a QUALICORP CORRETORA e, não tendo o Impugnante, na qualidade de membro do Comitê Gestor e de Investimento do BHCS, qualquer ingerência sobre a decisão da referida empresa em deduzir as despesas de amortização do ágio ora glosado (infração apurada na autuação fiscal), não foi apresentada qualquer prova efetiva de conduta omissiva ou comissiva do Impugnante que ensejaria a sua responsabilização;

(iii) caso seja admitida, apenas para fins de argumentação, a manutenção da imputação de responsabilidade tributária com fundamento no artigo 134, inciso III, do Código Tributário Nacional, devem ser afastadas as multas de ofício aplicadas, quais sejam: isolada e qualificada, em atendimento ao parágrafo único de tal dispositivo, o qual veda a exigência de multa punitiva em face dos responsáveis; e

(iv) caso sejam superados os argumentos anteriores, o que também se admite apenas para fins de argumentação, ao menos, deve ser afastada a multa de ofício qualificada imposta com base no artigo 44, parágrafo 1, da Lei nº 9.430/96, na medida em que a autoridade fiscal não trouxe qualquer prova efetiva de que a QUALICORP CORRETORA e/ou o Impugnante tenham cometido fraude, simulação e/ou conluio.

18. Esses são os fatos e fundamentos que sustentam a nulidade e a improcedência do Termo de Responsabilidade Tributária em questão, os quais serão detidamente analisados a seguir.

Quanto ao interesse comum do Impugnante no Fato Gerador praticado pela Qualicorp Corretora, os impugnantes alegam a ausência do referido interesse. Retoma que a Fiscalização não motivou a existência do interesse comum. Argumenta que a suposta infração tributária foi praticada pela QUALICORP CORRETORA, sem qualquer ingerência do BHCS, ou, muito menos, de seu Comitê Gestor e de Investimento, do qual participava o Impugnante.

Defende que não haveria como se alegar que o Impugnante, na qualidade de membro de um comitê do fundo de investimento BHCS, teria interesse comum na situação que constituiu o fato gerador autuado, quando o Impugnante:

- (i) não praticou o fato gerador;
- (ii) não possui direitos e deveres idênticos àqueles do contribuinte;
- (iii) não estava no mesmo polo da relação jurídica que o contribuinte.

Sustenta que além de não ter praticado o fato gerador em conjunto com a empresa autuada, o que já seria suficiente para afastar a alegação de interesse comum, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, cumpre destacar, ainda, que o

Impugnante sequer figurou como diretor, gerente ou administrador da empresa atuada, QUALICORP CORRETORA, sendo certo que, por esta razão, o Impugnante nunca teve qualquer ingerência sobre as supostas infrações praticadas por tal empresa. Ou seja, o Impugnante jamais teve competência, tampouco qualquer influência, acerca da decisão da empresa atuada em deduzir as despesas com amortização de ágio e/ou as despesas financeiras em questão, o que, na realidade, está relacionado à realização do fato gerador do crédito tributário constituído nesse processo, evidenciando a inexistência de qualquer interesse comum capaz de ensejar a imputação de sua responsabilidade solidária.

Inclusive, a ausência de interesse comum do Impugnante no fato gerador, restaria ainda mais evidente diante do fato de que o BHCS, no final do ano-calendário de 2012, deixou de ter participação no Grupo Qualicorp, conforme informações públicas constantes das Demonstrações Financeiras Padronizadas da QUALICORP S.A. de 31.12.2012 (doc. 04):

(...)

E, após a alienação de tal participação, o BHCS acabou sendo extinto, em 28.12.2012, conforme se verifica dos seguintes documentos a seguir descritos, os quais estão anexados a presente defesa:

(...)

Conclui que se o BHCS já não detinha mais participação no Grupo QUALICORP a partir do final do ano-calendário de 2012, tendo sido, inclusive, extinto, como poderia o Impugnante, como membro de um Comitê Gestor e de Investimento que já não mais existia, ter qualquer interesse comum na dedutibilidade de despesas pela QUALICORP CORRETORA na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2013 e 2014?!

Entende que resta plenamente evidenciada a ausência de interesse econômico do Impugnante no fato gerador atuado, de modo que deve ser afastada a imputação de responsabilidade tributária, com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Argumenta, caso se admita, que a responsabilidade tributária imputada ao Impugnante decorreria do fato de que ele, na qualidade de membro do Comitê Gestor e de Investimento do BHCS, teria atuado diretamente nas decisões sobre o investimento em questão, tal situação também não configuraria o interesse comum capaz de justificar tal imputação, com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Isto porque, em verdade, na qualidade de membro do Comitê Gestor e de Investimento, o Impugnante não possuía competência para aprovar os investimentos que seriam realizados pelo BHCS.

Alega que de acordo com o Regulamento do Fundo, os investimentos do BHCS eram realizados da seguinte forma:

- (i) o Comitê Gestor e de Investimento identificava uma oportunidade de investimento;
- (ii) essa oportunidade de investimento era submetida para aprovação da Assembléia Geral de Quotistas do BHCS; e
- (iii) após a aprovação da Assembléia Geral de Quotistas do BHCS, em casos específicos, o Administrador do BHCS poderia vetá-la.

79. Tanto isso é verdade que, em relação ao investimento do BHCS na QC I, inicialmente foi realizada uma reunião do Comitê Gestor e de Investimento do BHCS, a qual deliberou sobre a identificação da oportunidade de investimento na QC 1 (doc. 09) e, posteriormente, essa deliberação foi submetida à aprovação pela Assembléia Geral de Quotistas, que efetivamente a aprovou (doc. 10), não sendo vetada pelo Administrador do BHCS.

80. Portanto, mesmo que o Comitê Gestor e de Investimento tenha identificado a oportunidade de investimento (doc. 09), a Assembléia Geral de Quotistas é

soberana para decidir pela efetiva realização, ou não, deste investimento, conforme se comprova da respectiva Ata de Assembléia (doc. 10).

81. Portanto, não se poderia pretender imputar competência ao Comitê Gestor e de Investimento do BHCS para deliberar e aprovar a aquisição do investimento na QC I, conforme se verifica pela simples leitura da Ata da Reunião do Comitê Gestor e de Investimento do BHCS de 23 de agosto de 2010, às 11:00h (doc. 09), na , qual consta expressamente a informação de que seria deliberada a identificação da oportunidade de investimento na QC I, a qual deveria, ainda, ser submetida à Assembléia Geral de Quotistas do Fundo, para prévia aprovação, nos termos do artigo 30, inciso I, Regulamento do Fundo, conforme trecho a seguir transcrito:

(...)

Da leitura da Ata da Assembléia Geral de Quotistas de 23 de agosto de 2010, às 12:00h (doc. 10), a qual contou com a presença da totalidade dos quotistas do BHCS, verifica-se, ainda, que tal Assembléia foi a efetiva responsável pela aprovação do investimento a ser realizado pelo BHCS na QC I, nos seguintes termos:

(...)

83. O trecho acima transcrito, repita-se, mais uma vez, reforça a competência do Comitê Gestor e de Investimento do BHCS de apenas identificar e submeter à Assembléia Geral de Quotista uma oportunidade de investimento, como a hipótese do investimento na QC I, a qual sempre estará sujeita à aprovação de tal Assembléia, nos termos do Regulamento do Fundo.

84. Tais documentos confirmam que o procedimento previsto pelo Regulamento do BHCS, para fins de realização de determinado investimento, foi rigorosamente observado, ou seja, o Impugnante não aprovou (e nem poderia ter aprovado, haja vista que jamais possuía poderes para tanto) o investimento do BHCS na QC I.

85. Até porque, isso faz todo o sentido em um Fundo de Investimento, ou seja, a existência de profissionais competentes para a indicação de oportunidades de investimentos, mas a centralização da decisão/aprovação quanto a determinado investimento nas mãos da Assembléia de Quotistas, que é quem detém o capital a ser investido.

86. Portanto, diante da devida análise da competência que tinha o Comitê Gestor e de Investimento do BHCS, do qual o Impugnante era membro, está claro que, diferente do que constou no auto de infração, este não atuou diretamente nas decisões sobre o investimento em questão, não podendo ser a ele atribuído qualquer interesse comum decorrente/vinculado a esse investimento.

87. Além do que, se o Impugnante sequer tinha poder de decisão/aprovação quanto à realização do investimento na qualidade de membros do Comitê Gestor e de Investimento do Fundo, como poderia, nessa qualidade, ter qualquer participação na realização do fato gerador pela empresa atuada?!

Sustenta que também não há como se pretender a imputação da responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, em decorrência da suposta prática de qualquer ato ilícito, conforme já decidido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no julgamento do acórdão n.º 1801-001.943:

(...)

Conclui que está claro que, sob qualquer ângulo que se analise o caso concreto, não se evidencia qualquer interesse comum do Impugnante a justificar a responsabilidade tributária que lhe foi imputada em relação ao auto de infração objeto do presente

processo administrativo, com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, tendo em vista:

(i) a clara ausência de interesse comum, já que, no presente caso, não se verificou a realização conjunta do fato gerador da obrigação principal exigida, além do que, o BHCS, e conseqüentemente os membros de seu Comitê Gestor e de Investimento, não poderiam sequer ter qualquer interesse comum nos anos-calendário de 2013 e 2014, quando tal Fundo BHCS não mais detinha participação no Grupo Qualicorp, inclusive sendo o Fundo extinto;

(ii) não restou evidenciado que o Impugnante teria poder decisório para fins de atuação direta na aquisição do investimento na QUALICORP e, conseqüentemente, teria algum interesse comum decorrente de tal investimento; e (iii) a suposta prática de ato ilícito, a qual sequer foi evidenciada, conforme será a seguir demonstrado.

90. Resta caracterizado, assim, erro na identificação do sujeito passivo, o qual constitui vício material insanável por afronta ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional, impondo-se o reconhecimento da nulidade do lançamento.

- (...)

PEDIDO

- Requer o provimento de sua impugnação para que seja julgado improcedente o Termo de Responsabilidade Tributária e subsidiariamente, em se mantendo a responsabilidade com fundamento no art. 134, III, do CTN, sejam afastadas as multas de ofício qualificada. Ainda, seja afastada a multa de ofício qualificada e não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

É o relatório.

Em seqüência, o Acórdão da DRJ prosseguiu com detalhada análise do feito, de modo a manter parte considerável da autuação. O dispositivo ficou assim resumido:

I - REJEITAR todas as preliminares argüidas e INDEFERIR o pedido de produção posterior de provas e o pedido de encaminhamento de intimações e notificações a endereço diverso do domicílio fiscal do sujeito passivo;

II - MANTER PARCIALMENTE as exigências do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 69.611.435,77 e de R\$ 25.086.036,87, respectivamente, conforme demonstrado no item “4.6. Da indevida glosa adicional referente a Dezembro de 2013”, acrescidas das multas de ofício nos percentuais lançados e dos juros de mora;

III - MANTER PARCIALMENTE a exigência da Multa Isolada a título de IRPJ, valor de R\$ 31.693.729,12, conforme demonstrado no item “4.10.2. Do erro quanto ao valor da multa isolada lançado no AI relativo ao IRPJ”;

IV – CONSIDERAR devida a incidência dos juros de mora sobre as multas aplicadas, se não pagas no vencimento;

V – AFASTAR a responsabilidade tributaria imputada à sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários;

VI – MANTER a responsabilidade tributaria a José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito tributário e a exclusão

da responsabilidade tributária procedidas por este acórdão só serão definitivas após o julgamento em segunda instância.

Nota-se, pois, que, em essência, a DRJ considerou como abusiva a operação societária, estruturada para aproveitamento do ágio. Nessa trilha, asseverou a existência de fraude engendrada pelos responsáveis do planejamento tributário, quais sejam os Srs. José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Feliz Estupinam (apontados como responsáveis tributários, devido a participação na constituição do fato gerador, manifestando-se o interesse em comum à operação).

Transcrevo os principais trechos do indigitado Voto condutor:

3. DA PRELIMINAR RELACIONADA AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1. DA DECADÊNCIA INVOCADA EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL

(...)

Os fatos geradores tributários (fatos impositivos previstos nas hipóteses de incidência tributárias) não se confundem com os atos jurídicos que culminam na formação de ágio, bem como de seus respectivos registros contábeis. Assim, não se cogita o início do prazo decadencial antes de a contribuinte amortizar o ágio e reduzir o lucro real tributável. É a partir da amortização fiscal do ágio que se inicia a contagem do prazo decadencial para constituir o lançamento, seja pela regra do art. 150, § 4º, seja pela regra do art. 173, § 1º, ambos do CTN.

A ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência tributária é que dá nascimento à obrigação tributária. Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, é a partir de então que a autoridade tributária tem cinco anos para constituir o respectivo crédito tributário, via lançamento. Na situação em apreço, em relação ao ágio, o fato gerador de IRPJ e CSLL de um ano-calendário específico somente é afetado quando, e se houver, a sua amortização. Antes disso, não há o que lançar nem se pode cogitar em fruição do prazo para decadência.

(...)

Sendo assim, não prosperam os argumentos apresentados, uma vez que as despesas de amortizações com ágio glosadas na presente ação fiscal referem-se ao período de apuração dos anos-calendário de 2012 a 2014, ou seja, fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de cada um desses anos, tendo em vista a opção do contribuinte pela apuração do imposto e da contribuição pelo lucro real anual. Como os sujeitos passivos foram cientificados das autuações em 11.12.2017 e em 13.12.2017, não se verificou a decadência, ou seja, não se implementou o prazo de cinco anos a partir da ocorrência dos fatos geradores, na hipótese de aplicação do art. 150, § 4º, nem do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso do art. 173, I, ambos do CTN.

Rejeita-se, portanto, a decadência postulada pela defesa.

4. DO MÉRITO

4.1. ÁGIO. ASPECTOS FISCAIS

(...)

Como se percebe, estando sujeito às regras do Método da Equivalência Patrimonial - "MEP" (art. 384, do RIR/1999), quando efetuar investimento representado por aquisição de participação societária, o contribuinte deve desdobrar o custo de aquisição em função do (i) valor do patrimônio líquido da investida (art. 387 do RIR/1999) e (ii) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença entre o valor pago (ou custo

do investimento) e o do item (i); e (iii) contabilmente, registrá-los em subcontas distintas.

O registro contábil do ágio deve indicar o seu fundamento econômico, dentre aqueles elencados no transcrito §2º, do art. 385, do RIR/1999, quais sejam, (a) o valor de mercado de bens do ativo da controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade, (b) valor da rentabilidade da controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros e (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

(...)

Entretanto, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a lei permitiu expressamente a dedução fiscal do ágio, na determinação do lucro real, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, à luz do art. 386, III, §6º, II, c/c o art. 385, §2º, II. Para tanto, impôs que a pessoa jurídica absorva patrimônio de outra, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento econômico seja o de rentabilidade futura da coligada ou controlada, ou, ainda que a empresa incorporada, fusionada ou cindida seja aquela que detinha a propriedade daquela participação societária.

(...)

4.2. DA NECESSÁRIA CONFUSÃO PATRIMONIAL. INVESTIDA. INVESTIDORA

Alega-se que é descabida a pretensão do Fisco de coibir o direito da Impugnante à amortização fiscal do ágio pelo fato de não ter sido observada a “confusão patrimonial” na operação, pois tal requisito não se encontra positivado nas normas tributárias como condição para o aproveitamento do aludido benefício de amortização fiscal do ágio.

Sustenta que o requisito trazido pela legislação fiscal para o aproveitamento do ágio é a absorção do patrimônio da pessoa jurídica adquirida em virtude de (i) incorporação, (ii) fusão ou (iii) cisão (absorção reversa), o qual teria sido integralmente cumprido no caso concreto, em que houve a incorporação reversa da QC II pela QualiPar, seguida de cisão desta e incorporação da parcela cindida pela Impugnante.

Defende que quando a QC II adquiriu a QualiPar, registrando um ágio, devidamente pago, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, e, posteriormente, foi incorporada pela adquirida, ocorreu a absorção do investimento e do ágio pela QualiPar (“confusão patrimonial”), possibilitando o início da amortização fiscal do ágio.

No entanto, tal argumento não merece prosperar. Embora o § 6º do art. 386 do RIR/1999 não tenha explicitado de forma literal que a incorporação reversa deva ocorrer entre a investida e investidora originária, numa interpretação teleológica da norma é o que deve prevalecer, considerando o fundamento que autorizou a amortização fiscal do ágio.

(...)

De se ressaltar que essa condição essencial para amortização fiscal do ágio foi definida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acórdão nº 9101-002.312, de 3 de maio de 2016.

A interpretação que prevaleceu no referido acórdão é de que a investidora originária e investida devem se transformar em uma só universalidade. Nessa linha, sob o aspecto pessoal, a hipótese de incidência se “dirige à pessoa jurídica investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.”

(...)

Repisando-se, a neutralização das receitas de equivalência patrimonial decorrentes da rentabilidade realizada na investida, impedindo assim que a investidora reconheça ganhos inexistentes, é acompanhada também da exclusão das contrapartidas contábeis

da amortização do ágio ou deságio. Ou seja, se o lucro, na investidora, resultante da aplicação do método da equivalência patrimonial, decorreu do lucro da investida e já foi nela tributado, não se tributa o resultado da investidora, pois, do contrário, seria dupla tributação. Da mesma forma, a despesa com a amortização do ágio, que decorre justamente da realização desse lucro, não pode ser fiscalmente deduzida, pois, na verdade, trata-se de custo na aquisição do investimento, tanto é que o ágio será computado futuramente como custo do investimento se alienado. Será nesse momento que o ágio irá ter efeito fiscal, reduzindo o ganho de capital.

Não obstante, se o investimento é eliminado, pela confusão patrimonial entre investidora originária e investida, deve-se permitir que parte do custo anterior do investimento, ou seja, o ágio, seja deduzido fiscalmente, porque não mais poderá compor o custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital. É nesse cenário que a legislação fiscal permitiu sua dedução na razão de 1/60 avos. É, portanto, esse o espírito do art. 386 do RIR/1999.

Dessa forma, dado que em 31.08.2010, o BHCS FIP transfere R\$ 1.107.715.866,06 para a QCI que o transfere, na mesma data, integralmente, para a QCII e em 01.09.2010, a QCII adquire 72,96% da Qualipar, não se pode considerar que a QCII é a investidora originária da QualiPar, não se observando a condição para que se amortizasse fiscalmente o ágio pago, de maneira que não há subsunção dos fatos à norma disposta no art. 386 do RIR/1999.

Portanto, nessas condições, não há permissivo legal para amortização fiscal do ágio pago na aquisição das ações da impugnante.

(...)

4.3. DA NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL

A impugnante refuta a acusação fiscal de que tanto a QC I quanto a QC II seriam “empresas veículo”, desprovidas de propósito negocial e utilizadas visando exclusivamente a obtenção de economia tributária.

Frisa que o CARF vem entendendo que o instituto do “propósito negocial” não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, tendo surgido com base exclusivamente em corrente doutrinária, que foi refletida em parte da jurisprudência.

Pois bem, vejam-se os fundamentos utilizados pela Autoridade Autuante para concluir que houve falta de propósito negocial na utilização das empresas QCI e QCII na operação:

- 1 – ausência de motivação extratributária na interposição das empresas veículo QCI e QCII na aquisição da Qualicorp Participações, posteriormente cindida, tendo como destinatária de parte de seu acervo a fiscalizada;
- 2 – inexistência de funcionários na QCI, de 2011 a 2015, período no qual teve apenas 3 diretores, sendo que, em grande parte do período mencionado, teve apenas um diretor, conforme comprovam as folhas de pagamento;
- 3 – constituição das empresas QCI e QCII, em 2010 e 2009, respectivamente, sem a apresentação de qualquer fato contábil relevante, exceto aqueles relacionados ao planejamento tributário abusivo, até a cisão da Qualicorp Participações ou sua incorporação, no caso da QCII;
- 4 - engenharia societária efetivada num curto intervalo de tempo, a qual consistiu em meras providências formais (constituição de empresas, alterações jurídicas, lançamentos contábeis, supostas capitalizações, extinção de empresas e cisão) sem maiores repercussões no mundo fático;

Tais elementos levaram a Autoridade Autuante a concluir que a criação de duas empresas veículo, a capitalização em cascata das empresas veículo QC I e QC II pelo BHCS FIP (em primeira instância capitalizado pelos investidores do grupo Carlyle, sediados no exterior) e, logo após, a aquisição da participação societária da Qualicorp

Participações, bem como a incorporação reversa da QC II, substituíram uma simples aquisição que poderia ter sido efetuada diretamente pelo BHCS FIP.

(...)

Sustenta que a QC I e a QC II e as atividades por elas desempenhadas mostram-se em tudo compatíveis com o seu papel de sociedade holding pura, as quais não são constituídas para ter empregados, na medida em que seu objeto social corresponde unicamente a deter participações societárias em outras companhias e que a função primordial de uma holding pura não envolve a prática de atividades operacionais além da gestão de participação acionária em uma ou mais empresas.

De fato, o objeto social das sociedades holding é a participação societária em outras companhias. No entanto, conforme colocado pela própria impugnante os fatos não podem ser vistos isoladamente. Nesse contexto, cabem trazer ao voto alguns fatos relacionados às sociedades QCI e QCII e analisá-los dentro do contexto do propósito negocial:

A QCI, antiga Vallabah Empreendimentos e Participações S/A, fora constituída em 12/02/2010, com capital social de R\$ 1.000,00.

A QCII, antiga Bahed Empreendimentos e Participações, fora constituída em 8 de julho de 2009, com capital social de R\$ 1.000,00.

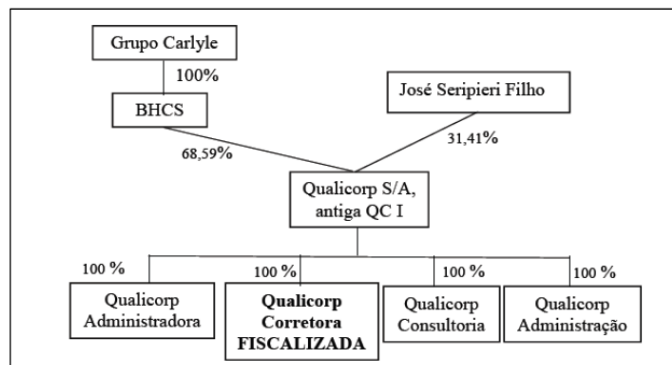
(...)

Em 31/03/2011, é realizada a AGE da QCII aprovando a sua incorporação pela sua subsidiária integral (QualiPar). O ágio, passou, então, para o patrimônio da QualiPar. Esta sociedade é cindida com versão das parcelas de seu patrimônio para suas controladas, as operacionais: a Impugnante, Qualicorp Benefícios, Qualicorp Consultoria e Qualicorp Administração.

Em abril de 2011, a Impugnante passa a amortizar mensalmente o ágio transferido no processo de cisão.

(...)

Estrutura final após a reorganização societária:



Em suma, o que se conclui é que a QCII foi utilizada para que o ágio fosse posteriormente transferido para a QualiPar, com a incorporação reversa. Veja-se que o ágio é gerado na QCII com a aquisição do investimento na QualiPar. Posteriormente, para manter a estrutura inicial (holding e operacionais), as ações da QualiPar, de titularidade do Senhor José Seripieri Filho, são substituídas por ações da QCII. Em seguida, as ações da QCII, de titularidade também do Senhor José Seripieri Filho, são substituídas por ações da QCI. Com isso, a QCII passa a ser a única titular direta da QualiPar, de maneira que a QCII poderia ser incorporada pela QualiPar, resultando na QCI como única titular da QualiPar, que seria posteriormente cindida, voltando-se à estrutura inicial do investimento (uma holding e várias operacionais).

Ao contrário do que se alega, não se verifica nenhum propósito negocial na reorganização societária, nos moldes em que foi implementada. Tampouco convencem os argumentos trazidos na impugnação, senão veja-se.

(...)

Assim, pode-se concluir que, a priori, a emissão de debêntures não foi vedada pela CVM, como se sugere. Nesse contexto, nem se alegue que caberia a esta Autoridade Julgadora trazer dispositivos da CVM que autorizassem a emissão de debêntures, com o fim de afastar a alegação da defesa em análise. É exatamente o contrário, na medida em que alega que é vedada a emissão de debêntures por Fundo de Investimento de Participação – FIP, cabe à impugnante apresentar os elementos de fato e de direito que comprovam a sua afirmação. No entanto, conforme se verifica, não há vedação expressa para emissão de debêntures, tal como se alega.

No que se refere ao argumento de que o art. 35, III, da Instrução CVM nº 391/03, veda ao administrador, direta ou indiretamente, em nome do fundo, prestar fiança, aval, aceite ou coobrigar-se sob qualquer outra forma, de maneira que o fundo não poderia oferecer garantias às referidas debêntures, tampouco a qualquer outro tipo de obrigação, também não é suficiente para justificar a utilização da QCII na operação, pois, a emissão de debêntures por tal sociedade tivera também como intervenientes-garantidores a Qualicorp Benefícios, a Qualicorp Serviços e a Impugnante, de maneira que as debêntures estariam garantidas por outros intervenientes. Cabe pontuar, ainda, que a emissão de debêntures ocorrera no dia 17 de agosto de 2010, data na qual o Capital Social da QC II era de apenas R\$ 1.000,00. Apenas em 31 de agosto de 2010, ocorre o aumento de capital, por meio da transferência, pelo BHCS FIP de R\$ 1.107.715.866,06 para a QCI que o transferira, na mesma data, integralmente, para a QC II. Ou seja, para os adquirentes das debêntures obviamente não existia garantia efetiva alguma pela QCII, já que na época da sua emissão o seu Capital Social era de apenas R\$ 1.000,00. Dessa forma, sob esse aspecto, a utilização da QC II também não está justificada.

Quanto ao argumento de que a utilização da QC II, ao invés do BHCS FIP, foi instrumento útil para limitar a responsabilidade dos cotistas e restringir eventuais perdas no investimento, já que a aquisição da QualiPar era um negócio ainda não conhecido em profundidade, não guarda coerência com os demais atos realizados na reorganização societária, pois o BHCS FIP, mesmo sem conhecer bem o negócio, como se alega, e conforme anteriormente mencionado, transferiu, no dia 31 de agosto de 2010, R\$ 1.107.715.866,06 para a QCI que, no mesmo dia, o transferiu integralmente para a QCII para aumento de capital, de maneira que, em 01 de setembro de 2010, esta sociedade adquirira diretamente 72,96 % da Qualipar. Ora, se o grupo Carlyle, por meio do BHCS FIP, não queria assumir o risco do empreendimento, como justifica a transferência dessa quantia de recursos e a aquisição do empreendimento com o pagamento de ágio? Não convence tal justificativa.

(...)

Destarte, todas as razões apresentadas para justificar a utilização da QCII na aquisição do controle da QualiPar não se sustentam. A prestação de garantia foi feita por outros intervenientes que possuíam Capital Social muito superior ao Capital Social da QCII (R\$ 1.000,00) existente na época da emissão das debêntures; a limitação da responsabilidade e dos riscos dos cotistas permitida com a utilização da QCII, sob a justificativa de não conhecimento do negócio, não guarda coerência com a aquisição de investimento na ordem de R\$ 1.107.715.866,06. A liberdade de negociação obviamente já havia sido deliberada pelos reais investidores, tanto é que o BHCS FIP transferiu a referida quantia de recursos para a aquisição do investimento. Se houvesse alguma burocracia que pudesse travar o negócio, com certeza, essa seria manifestada com a decisão da transferência da vultosa quantia.

Assim, o que se conclui é que não havia propósito negocial na utilização da QCII na aquisição do investimento. Está claro que o único propósito foi a geração do ágio para a

sua posterior transferência para a investida e sua posterior incorporação reversa, de maneira a se amoldar no art. 386 do RIR, que permite a sua amortização fiscal.

Ademais, diferentemente do que se afirma, não se trata de ingerência do Fisco na escolha dos contribuintes acerca da organização de seus negócios. É que, além das condições legais apresentadas no item “3.1. ÁGIO. ASPECTOS FISCAIS”, deste voto, à amortização fiscal do ágio impõem-se outras condições, fundamentalmente em razão dos limites que se estabelecem nos denominados planejamentos tributários.

Nesse contexto, a liberdade de auto-organização do contribuinte não é absoluta, pois fica sujeita a restrições tais como a livre concorrência, a boa-fé, a função social da empresa, que permitem a ação do Estado. Por óbvio que tal liberdade também não pode ser admitida nas hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito, pois nessas circunstâncias não se está exercendo liberdade algum e sim esquivando-se de uma norma.

Destarte, as operações realizadas devem ter um propósito negocial, sob pena de se caracterizar abuso de direito. Diferentemente do que se alega, o instituto do propósito negocial não deve ser afastado em razão do princípio da legalidade., já que pode ser observado implicitamente em vários dispositivos legais no ordenamento jurídico pátrio. Vale lembrar que, atualmente, o Código Civil, no seu art. 187, veda o abuso de direito, nos seguintes termos: “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé e os bons costumes”. (Grifos acrescentados) Nesse sentido, a falta de propósito negocial macula os negócios jurídicos, notadamente nos planejamentos tributários feitos unicamente no intuito de obter vantagens fiscais, como abusivos dos direitos, o que é, hodiernamente, ato ilícito, implicando em evasão fiscal, e não elisão. Mais ainda, os negócios jurídicos pactuados com abuso de direito ferem o princípio constitucional da capacidade contributiva, o que afeta a justiça fiscal. O próprio Código Civil de 2002 dispõe, ainda, em seu artigo 421, que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

O abuso de direito é, pois, caso de ineficácia parcial de um ato praticado, cuja figura tem como características uma norma, um direito e um excesso cometido no seu exercício.

No caso em tela, ficou caracterizado o abuso do direito, visto que a impugnante praticou atos societários que resultaram em uso abusivo de auto-organização. A fraude à lei caracterizou-se pela inobservância da norma impositiva que somente permite a amortização fiscal do ágio no caso de incorporação reversa (norma contornada), tendo a interessada utilizado de uma sequência de operações de modo a enquadrar a reorganização societária nos termos do art. 386 do RIR/1999 (norma de contorno), o que resultou na redução dos tributos devidos.

Por fim, ainda que se insista em algum propósito negocial na utilização da das empresas veículo, ainda assim não se justificaria a utilização das duas. Dessa forma, para que se pudesse admitir a presença do propósito negocial na operação, nos moldes em que foi efetivada, necessariamente deveria haver justificativa para utilização de ambas sociedades. Qual o propósito de manter duas holding? A QCI I (holding) de outra holding (QCII)? Está evidente que a utilização das duas sociedades pretendeu somente se amoldar no art. 386 do RIR/1999 e justificar a transferência do ágio para a investida para que pudesse ser amortizado fiscalmente, mantendo-se a estrutura inicial do negócio adquirido, ou seja, uma holding e suas operacionais.

Não há, portanto, propósito negocial na reorganização societária, nos moldes em que foi estruturada. Destarte, não se pode admitir a amortização fiscal de ágio em virtude de operações de aquisições de participações societárias decorrentes de reorganizações societárias sem tal propósito e que foram estruturadas de forma a se amoldar no art. 386 do RIR/1999, pois não basta atender aspectos puramente formais dos atos e operações.

4.4. DA DATA DA DEMONSTRAÇÃO DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO

Pontua que a Autoridade Fiscal entendeu por também questionar o Laudo de Rentabilidade Futura apresentado, sob a justificativa de que este não estaria apto a comprovar o fundamento econômico do ágio pago pela QC II na aquisição da participação societária na QualiPar, por ser posterior ao Contrato de Compra e Venda de Ações e à efetivação do pagamento pela aquisição do investimento.

Sustenta que tal argumentação não pode prosperar, nos termos da doutrina, da legislação e da jurisprudência administrativa, uma vez que o documento apresentado com a finalidade de comprovar a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio pago pela QC II na aquisição de participação societária na QualiPar, embora datado de 02/03/2011, teria sido produzido com base em informações disponíveis até 31/08/2010, i.e., antes do fechamento da operação (que se deu em 01/09/2010).

No entanto, tal alegação não merece prosperar. Apesar de o laudo ter sido produzido com base em informações disponíveis até 31/08/2010, é datado de 02/03/2011, meses após a aquisição do investimento.

(...)

Diante disso, resta fácil concluir que o registro do ágio em função da projetada rentabilidade futura da investida deve ser efetuado contemporaneamente à aquisição do investimento. Esse lançamento deve restar baseado em documento que aponte o cabimento do ônus extra por parte do investidor. O lançamento efetuado na escrita deve caracterizar o documento que ensejou o registro do ágio. No caso dos autos, esse documento, devidamente caracterizado, deve indicar a previsão de resultados futuros da sociedade investida de sorte a justificar o esforço adicional do investidor.

São inválidos para tal mister documentos posteriores à efetivação do negócio ou não caracterizados na escrita.

4.5. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. JUROS INCORRIDOS PELA QC II. CAPTAÇÃO DE RECURSOS POR MEIO DE DEBÊNTURES

(...)

A Autoridade Autuante pontuou que, a teor do art. 299 do RIR/1999, a usualidade e normalidade são atributos que uma despesa deve apresentar para ser dedutível, porém, antes disso, a despesa deve ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ou seja, deve ter sido paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ademais, consigna que tais requisitos são pressupostos do art. 374 do RIR/1999 e, nessa linha, ao estabelecer, no seu parágrafo único que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional” não está atribuindo ampla dedutibilidade a todo e qualquer montante pago a título de juros, mas sim, complementando as condições impostas pelo art. 299 do RIR/1999, ao estabelecer critérios para classificação, rateio e contabilização das modalidades de despesas financeiras.

(...)

A impugnante, por outro lado, considera equivocada a interpretação da Autoridade Autuante de condicionar a dedutibilidade das despesas do empréstimo realizado pela QC II à avaliação do ativo correspondente, o que, no caso concreto, os ativos que correspondem às debêntures não seriam necessários à atividade da QualiPar ou da Impugnante, pois beneficiaram apenas seus acionistas/investidores. Alega que tal entendimento não merece prosperar, pois o Fisco (i) deixou de observar previsão legal expressa de dedutibilidade (art. 374 do RIR/99); (ii) não considerou corretamente os efeitos da incorporação; (iii) interpretou erroneamente o disposto no art. 299 do RIR/99; e (iv) deixou de observar que as despesas com os juros das debêntures emitidas pela QC II eram dedutíveis para a Impugnante, eis que necessárias ao desenvolvimento da sua atividade.

(...)

Alega que o empréstimo em questão viabilizou um aumento substancial no crescimento e desenvolvimento da Impugnante e do seu Grupo (Qualicorp), o que evidencia que o

benefício decorrente das supracitadas despesas não se restringiu aos acionistas/investidores. Sustenta que em razão da aquisição do controle do Grupo Qualicorp pelo Grupo Carlyle, foi possível a) realizar-se o IPO da Qualicorp, b) captar valores que viabilizaram diversas aquisições relevantes, c) obter rating por agência de classificação de risco internacional e d) iniciar a negociação de suas ações nos Estados Unidos.

(...)

Com essa visão estruturada, fica fácil compreender que o RIR/1999, em seu art. 299, tratou de regra geral de dedutibilidade das despesas e trouxe, ainda, outras condições a serem observadas pelas despesas especificadas ao longo dos demais artigos, entre os quais se insere o art. 374, que se refere às despesas financeiras. Não foi sem propósito que o RIR/1999 utilizou a mencionada estrutura. Seguiu a lógica contábil de apuração do resultado societário, que parte do lucro operacional determinado pela dedução dos custos, despesas operacionais e encargos das receitas brutas. Nesse contexto, a despesa financeira é considerada uma despesa operacional, assim como a sua receita respectiva. O adjetivo operacional também não é sem propósito. Decorre do fato de que as empresas têm como objetivo apurar lucro e, para alcançarem esse resultado, operacionalizam o seu objeto social. Por isso, as despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais para a fonte produtora, onde se insere a lógica contábil de que as despesas operacionais são incorridas para gerarem receitas também operacionais, repisa-se, decorrente da fonte produtora que explora o objeto social a que se destina a empresa. Nesse contexto, cabe trazer a baila o disposto no Parecer Normativo CST nº 32, de 19 de agosto de 1981, que apesar de ter tratado de fato relacionado aos rendimentos líquidos da exploração agrícola ou pastoral e das indústrias extrativas vegetal e animal, enfrentou conceitos gerais aplicáveis a qualquer caso. É que, ao interpretar o art. 191 do RIR/1980, cuja redação é a mesma do art. 299 do RIR/1999, assim definiu:

(...)

Portanto, a primeira condição de dedutibilidade de despesas é que elas sejam operacionais e necessárias à atividade da empresa. Será necessária a despesa quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos (Parecer Normativo nº 32, de 19.8.1981). Noutras palavras, despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Mas não é tudo, requer-se também que as despesas operacionais sejam também usuais e normais para serem consideradas necessárias. Destarte, necessária é a despesa operacional, usual e normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Nessa linha, à dedutibilidade fiscal das despesas de juros, impõe-se o confronto com o critério de sua necessidade em face dos objetivos sociais da empresa. Desse modo, serão necessárias as despesas de juros pagos ou incorridos que remunerem capitais emprestados para manter as fontes de receitas da pessoa jurídica. Assim, os capitais recebidos em mútuo (como é o caso de debêntures) devem ser utilizados na realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Entretanto, no caso vertente, após a teia das reorganizações societárias realizadas pelos investidores que adquiriram as empresas operacionais do grupo Qualicorp, tal requisito não se encontra presente, uma vez que os recursos captados não compuseram o capital de giro das empresas autuadas. É inequívoco que os recursos captados pela QC II, por meio das debêntures emitidas, o foram em favor dos investidores, e não das empresas operacionais do grupo (dentre elas a Impugnante) que, ao final, assumiram o ônus de pagar os encargos com os juros decorrentes do referido empréstimo.

(...)

Veja-se que a motivação para a aquisição do empréstimo é justamente a aplicação em bens que serão utilizados na exploração do objeto social da impugnante, já que o ativo imobilizado compreende bens que são mantidos por uma entidade para uso na produção

ou comercialização de mercadorias ou serviços, tais como parque industrial, maquinário etc.

Portanto, como premissa, os empréstimos contraídos para aplicação na aquisição de bens do ativo imobilizado serão utilizados na exploração do objeto social, sendo, por decorrência, os juros, taxas de gerência, comissões, bem como quaisquer outras despesas incidentes sobre tais bens, considerados despesas operacionais.

(...)

Portanto, a ementa do Parecer Normativo CST n.º 127/73, a qual dispõe que as despesas de financiamento decorrentes de empréstimos contraídos, quando destacados no contrato, são consideradas despesas operacionais, independentemente do valor mutuado vincular-se ou não à aquisição de bens de capital, deve ser interpretada no contexto da questão enfrentada pelo parecer. Ora, não se pode simplesmente utilizar a ementa de um Parecer Normativo sem conhecer o seu contexto. Tampouco se podem aplicar ementas como regra geral, pois estas não esgotam o caso examinado. Da mesma forma, deve-se proceder na leitura do Parecer Normativo CST n.º 26/79, que também não se relaciona com o caso concreto.

Destarte, mantêm-se as glosas procedidas pelo Fisco nesse ponto da autuação.

4.6. Da Indevida Glosa Adicional Referente a Dezembro de 2013

De acordo com o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, nos casos de lançamento de ofício deve ser imputado ao sujeito passivo uma penalidade, cuja graduação dependerá das circunstâncias do caso concreto. No caso de descumprimento da obrigação principal, a multa poderá ser básica, qualificada, agravada ou, ainda, qualificada ou agravada.

Havendo dúvida, em cada caso concreto, sobre as circunstâncias qualificadoras ou agravantes, cabe a interpretação mais benéfica ao sujeito passivo, imputando-lhe a multa básica. Tal previsão é diferente de deixar de aplicar a multa, quando se decide por voto de qualidade. Isso porque esse resultado de julgamento é plenamente aceito para decidir questões em litígio, do contrário, poder-se-ia questionar o cabimento da própria infração em si, o que já torna a premissa adotada pelo impugnante incoerente.

(...)

Havendo empate não significa que haja dúvida, mas apenas divisão entre os integrantes da turma, sendo resolvido pelo voto de qualidade. Esse foi o critério eleito para decidir os conflitos em apreciação.

(...)

4.8. DA MULTA PROPORCIONAL

4.8.1. DAS CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICADORAS

De fato, outra não pode ser a conclusão a se chegar, posto que não se identificou nenhum propósito negocial na utilização das empresas veículos QCI e QCII para a aquisição do investimento e tampouco na incorporação reversa da investidora. O que ficou claro, conforme já decidido anteriormente, é que o único propósito da reorganização societária nos moldes em que ocorreu foi a economia tributária, por meio de abuso de direito com o contorno da norma de incidência tributária.

A intenção dolosa do ilícito tributário foi evidenciada pela ação coordenada dos participantes desse processo, com operações efetivadas em seqüência, decididas em assembléia realizadas, em alguns momentos, horas após uma decisão anterior.

(...)

A conduta ilícita consistiu na criação artificial da situação prevista nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, a fim de ser obtida vantagem fiscal. Houve a utilização de empresas veículo apenas para possibilitar a transferência do ágio.

De fato, a contribuinte não escondeu os atos do Fisco nem das demais autoridades e os meios utilizados para alcançar a redução ilícita do tributo devido, não devem ser analisados isoladamente para configuração da infração à legislação tributária. No

entanto, a sequência das operações, ou seja, a análise do filme, como reclama a impugnante, revela a artificialidade dos negócios jurídicos praticados.

No entanto, engana-se a impugnante quando defende que só fraudula quem realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. A adulteração de documentos, utilização de interpostas pessoas e de documentos falsos e inidôneos não é a única forma de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Tanto é que existe a figura de fraude à lei, e que ocorreria no caso concreto.

Paradoxalmente, os dispositivos legais criados com o objetivo de restringir as operações de incorporação, fusão e cisão, “às hipóteses de casos reais”, está sendo aplicado para obter vantagens tributárias a partir da criação de novas hipóteses de casos artificiais, elaboradas em outro contexto.

Ademais, a situação dos autos não pode ser vista como mera divergência na interpretação da legislação aplicável, se é clara a intenção de realizar as operações apenas para se amoldar à norma que permite a amortização fiscal do ágio, em claro abuso de direito.

Destarte, mantém-se a multa de ofício qualificada.

4.8.2. DA ALEGADA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E CONLUÍO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA

(...)

Feito esse esclarecimento, diferentemente do que se alega, restou plenamente comprovada a participação do impugnante na fase executiva do fato gerador, conforme decidido no item “6.3.3.5.1.1. DA PARTICIPAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS NO FATO GERADOR”, o que autoriza a qualificação da multa, bem como a manutenção do responsável no pólo passivo da obrigação tributária na qualidade de responsável solidário, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

4.8.3. DO ALEGADO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA

(...)

Não assiste razão ao impugnante. Conforme decidido no item “6.3.3.5.1.1. DA PARTICIPAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS NO FATO GERADOR”, houve evidente participação do responsável na fase executiva do fato gerador, de modo que a multa qualificada decorre de infração praticada pela autuada conjuntamente com o impugnante, o que autoriza a sua exigência.

(...)

Nesse contexto, o art. 124, I, do CTN, admitido neste voto como fundamento para manter a responsabilidade do impugnante, ao prever que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, definiu-se o critério que une as partes, ou seja, que estabelece a solidariedade entre elas. Nessa linha, é necessário que o interesse esteja relacionado com a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, é dizer, não se trata de qualquer interesse, conforme será tratado mais adiante. No entanto, a relação de interesse com o fato gerador da obrigação principal não elimina a responsabilidade pela multa decorrente do descumprimento do pagamento do tributo correspondente à referida obrigação.

(...)

4.9. DA INEXISTÊNCIA DE CONFISCO

(...)

Destarte, quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabem, apenas, cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

(...)

4.10. DA MULTA ISOLADA

4.10.1. DA MULTA ISOLADA E DA POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM A MULTA DE OFÍCIO

(...)

A multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, é devida sempre que houver falta de recolhimento de estimativa, ainda que o período de apuração tenha se encerrado. Dessa forma, pode ser lançada inclusive concomitantemente com a multa de ofício sobre o tributo apurado pela Fiscalização, em relação ao final do período de apuração.

(...)

Não cabe à autoridade fiscal usar do poder discricionário para aplicação da norma regulante inserida no ordenamento jurídico. Ocorrido o fato e estando ele perfeitamente enquadrado no dispositivo legal, a autoridade deve obrigatoriamente aplicar a lei ao caso concreto.

(...)

No que se refere à Súmula CARF nº 105, esta não tem efeito vinculante, pois o Ministro de Estado da Fazenda não lhe atribuiu essa característica. Ademais, a referida Súmula cita expressamente em seu texto o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo este revogado. A redação original, constante do inciso IV, § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, previa a aplicação do percentual de 75%, além da possibilidade de qualificação e majoração desse percentual nas hipóteses descritas no inciso II e no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente. Posteriormente, a Medida Provisória (MP) nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, reduziu e limitou o percentual da multa a 50%, e ainda determinou como base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal, diferentemente da redação original, que previa a aplicação da multa sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Portanto, o conteúdo da referida súmula não deve ser aplicado ao caso concreto, pois a situações enfrentadas não são idênticas.

Quanto à Súmula CARF nº 82, a situação por ela tratada é completamente distinta do caso concreto. Veja-se o enunciado da referida súmula:

(...)

4.10.2. DO ERRO QUANTO AO VALOR DA MULTA ISOLADA LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO AO IRPJ

4.10.2.1. Da alegação do impugnante

(...)

4.10.2.2. Da divergência entre os valores do Auto de Infração e do Anexo 3 ao TVF

De fato, analisando-se os autos, confirma-se que houve equívoco no lançamento da multa isolada decorrente da falta de recolhimento da estimativa do IRPJ. No Auto de Infração do IRPJ, especificamente fls. 10390 e 10391, foram lançados os valores mensais de estimativa que deixaram de ser pagos em razão das infrações cometidas. Na descrição dos fatos da referida infração faz-se referência ao erro no cálculo cometido pela impugnante, remetendo-se à apuração da multa no TVF. No anexo 3 do referido termo, consta às fls. 10532 a 10534 a demonstração do cálculo das estimativas/antecipações mensais elaborado pela Autoridade Fiscal Autuante.

Compulsando-se os dados extraídos dessas duas fontes de informações, constata-se que os valores apurados no Anexo 3 do TVF são inferiores aos valores lançados no Auto de Infração, conforme a seguir:

(...)

(...) Dessa forma, impende utilizar os valores constantes do Anexo 3 do TVF (fls. 10532 a 10534), já que, diferentemente dos valores que constaram do Auto de Infração, foram apurados por meio da demonstração da memória de cálculo da multa isolada anexada aos autos.

4.10.2.3. Da indevida inclusão da multa isolada da CSLL no Auto de Infração do IRPJ

(...)

Destarte, tendo contrariado a norma mencionada, deve ser exonerada a multa isolada pela insuficiência de recolhimento da CSLL, indevidamente lançada no Auto de Infração do IRPJ.

(...)

4.10.2.4. Do reflexo do ajuste na glosa dos juros sobre debêntures na BC da multa isolada do IRPJ

Em relação ao AC 2013, há ainda outro ponto que merece reparo. É que considerando-se a exoneração de R\$ 1.705.984,71 do valor da infração constituído em relação a dezembro daquele ano, conforme decidido no item “4.6 – Da Indevida Glosa Adicional Referente a Dezembro de 2013”, deve-se recalcular o valor da multa isolada que fora influenciado pelo valor exonerado da infração e reduzir a sua base de cálculo. Nessa linha, para determinar o valor da multa isolada a ser exonerado em razão do mencionado fato, deve ser considerada a memória de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal Autuante, sem os demais ajustes indicados nos subitens anteriores, pois serão consolidados na seqüência.

(...)

4.10.2.5. Da consolidação do valor exonerado da multa isolada lançado no Auto de Infração do IRPJ

Diante do decidido nos subitens anteriores, consolida-se o valor exonerado da multa isolada que fora lançado no Auto de Infração do IRPJ, conforme a seguir:

(...)

4.11. DA INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS GLOSADAS

(...)

A amortização do ágio levada a efeito na escrita comercial e fiscal nada mais é do que parte da mensuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que culmina no montante do tributo devido. Como o texto legal acima transcrito fixa que o processo de mensuração é equivalente para o IRPJ e a CSLL, a reclamação do impugnante não tem procedência.

4.12. DA LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA

(...)

Embora não possua efeito vinculante, essa jurisprudência é apenas ilustrativa. Nessa linha, a jurisprudência citada pela impugnante também deve ser recebida apenas como ilustrativa e não reflete a posição dominante no CARF, considerando que há julgados em sentido contrário ao defendido por ela.

Destarte, dado o contexto do presente julgado e a eficácia dos dispositivos legais supracitados, deve também ser mantida a incidência dos juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício, a partir do vencimento.

5. DEMAIS QUESTÕES

5.1. DA FALTA DE PREVISÃO PARA INTIMAÇÃO A ADVOGADO

(...)

Assim, caso a contribuinte fosse intimada, via postal, no endereço de seu advogado, tal ato não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto n.º 70.235/1972.

Sendo assim, improcede o pleito da impugnante.

5.2. DO PROTESTO PARA PRODUÇÃO DE PROVAS

Quanto ao protesto por todos os meios de prova em direito admitidos, cabe destacar que, conforme disposto no art. 16, III, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a interessada já deveria ter mencionado, em sua impugnação, todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui.

6. DA RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

6.1. DOS FUNDAMENTOS E BASES LEGAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA

(...)

6.2. DAS PRELIMINARES SUSCITAS RELACIONADAS À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

6.2.1. DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO NA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Alega-se que a imputação da responsabilidade tributária não foi motivada, pois a Autoridade Autuante não descreveu os atos realizados pelos responsáveis que foram identificados como causa da responsabilização.

No entanto, tal alegação não procede, pois a Autoridade Autuante descreveu no TVF todas as operações realizadas na reorganização societária e indicou os participantes de cada uma dessas etapas. Notadamente nos parágrafos 206 a 219 do TVF tratou mais especificamente sobre a responsabilidade tributária e, ainda, concluiu, no item 201, que atuando de forma conjunta, contínua e coordenada durante todo o período, os Investidores, seus agentes e o Sr. José Seripieri Filho e a GA Brasil FIP, esses dois últimos, alienantes - visaram, imbuídos de dolo, as indevidas vantagens decorrentes do ilícito tributário, não o fazendo de forma inadvertida, mas de maneira absolutamente pensada, planejada, determinada e intencional.

Ademais, nos autos do processo, há provas da atuação dos responsáveis, de maneira que, por mais que não se concorde com os fundamentos apresentados, não se pode afirmar que falta motivação na imputação da responsabilidade tributária. Por oportuno, o enfrentamento da motivação utilizada para responsabilizar os sujeitos passivos será enfrentada nos próximos itens, para cada responsável impugnante.

Destarte, afasta-se a preliminar suscitada.

6.2.2. DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE MATERIAL POR AFRONTA AO ART. 142 DO CTN EM RAZÃO DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

(...)

Destarte, não há que se falar em nulidade, pois os atos administrativos foram lavrados por autoridade competente, o lançamento foi devidamente motivado, inclusive quanto à responsabilidade tributária imputada a terceiros, e os interessados exerceram os seus direitos de defesa, atacando os fundamentos utilizados para a responsabilização tributária, conforme será enfrentado nos próximos itens, para cada responsável impugnante.

Afasta-se, portanto, a nulidade suscitada.

6.3. DA APRECIÇÃO DAS BASES LEGAIS UTILIZADAS PARA IMPUTAR AS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS

6.3.1. DA RESPONSABILIDADE IMPUTADA COM BASE NO ART. 135, III, DO CTN

(...)

Na Ata de Assembléia Geral Extraordinária da QC II (fls. 8710 a 8712), realizada em 31 de março de 2011, foi aprovada a sua incorporação com a conseqüente versão da totalidade do PL da Companhia para a Qualicorp Participações, sociedade controlada diretamente pela Companhia. Como resultado, a QCII foi extinta e a Qualicorp Participações passou a suceder a Companhia em todos os seus bens, direitos e obrigações. Assinou como acionista a Qualicorp S.A. (antiga QC I), por Heráclito de Brito Gomes Júnior e Wilson Olivieri. Ressalta-se que a Qualicorp S.A. é a antiga QC I (CNPJ 11.992.680/0001-93) e não se confunde com a Qualicorp Participações S.A, que é a investida (CNPJ 07.760.307/0001-30).

No entanto, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária (fls. 8861 a 8865) da Qualicorp Corretora de Seguros S.A. (CNPJ 07.755.207/0001-15), realizada no dia 31 de março de 2011, decidiu-se aprovar a versão, para a Companhia, de parcela do PL da Qualicorp Participações cindido em virtude da Cisão Total. Como resultado, a Qualicorp Participações foi extinta e as Sociedades Cindendas, entre elas a Qualicorp Corretora de Seguros S.A., a sucederam em todos os seus bens, direitos e obrigações. Assinou como acionista a Qualicorp S.A. (antiga QC I), por Heráclito de Brito Gomes Júnior e Wilson Olivieri.

A Fiscalização não descreveu e tampouco anexou aos autos documentos que demonstrassem o ato praticado pelo Impugnante com excesso de poderes, dolo, culpa ou com infração à lei, contrato social ou estatutos na fiscalizada, conforme preceitua o art. 135, III, do CTN.

(...)

Não há, portanto, nos autos e nem nos sistemas da RFB prova de que o responsável era diretor, gerente ou representante da fiscalizada, na época dos fatos geradores.

Cabe à Fiscalização produzir, necessariamente, provas nesse sentido, mas não o fez. Qual então teria sido o ato praticado pelo Impugnante com excesso de poderes, dolo, culpa ou com infração à lei, contrato social ou estatutos na fiscalizada, para imputar a responsabilidade com fundamento no art. 135, III, do CTN? A fundamentação posta no TVF definitivamente não esclarece isso.

(...)

6.3.2. DA RESPONSABILIDADE IMPUTADA COM BASE NO ART. 134, III, DO CTN

A Autoridade Fiscal Autuante utilizou o art. 134, III, do CTN, como uma das bases legais para fundamentar a responsabilidade tributária imputada aos sujeitos passivos Santander Securities Services Brasil, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, conforme consta no TVF, parágrafos 206 a 219. (...)

(...)

No que se refere à alegação de que a responsabilidade de que trata o art. 134 do CTN é subsidiária e não solidária, de modo que não poderiam os responsáveis constarem como sujeitos passivos conjuntamente com o contribuinte, cabe esclarecer que se trata de responsabilidade solidária com benefício de ordem – solidariedade por dependência -, tal como já existe no direito civil, na figura do fiador (art. 827 e 837 do CC). Nessa linha, de acordo com essa concepção do art. 134 do CTN, à Fiscalização cabe o ônus de prova de que as pessoas elencadas nos incisos do artigo intervieram ou foram omissas quanto aos atos relacionados ao fato gerador. Nesta solidariedade com benefício de ordem, todos os sujeitos passivos – contribuinte e responsáveis solidários por

dependência – devem constar do lançamento, uma vez que a RFB exigirá o crédito de todos simultaneamente, pois a cobrança administrativa concede ao responsável a possibilidade de pagar todo o crédito tributário, sem arcar com o ônus da inscrição em Dívida Ativa. Cabe aos responsáveis demonstrar a ausência de vínculo ou que o contribuinte tem bens suficientes para responder pela totalidade do crédito tributário. No entanto, o responsável só pode discutir no contencioso administrativo a ausência de vínculo ou o mérito do lançamento, pois a discussão quanto à suficiência de bens do contribuinte deve ser deslocada para a fase da execução. Nesta fase, o responsável pode se opor à cobrança judicial e alegar benefício de ordem para que primeiro se exija o débito do contribuinte. Essa oposição é ônus do responsável no processo de execução e não da Administração Tributária. A Administração Tributária constituirá o crédito tributário e arrolará os responsáveis. Na impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, poderá exigir do responsável, na fase de execução do referido crédito.

(...)

O que se extrai do TVF é que as pessoas arroladas fazem parte de comitê gestor de fundo pertencente aos investidores estrangeiros, especificamente o “BHCS Fundo de Investimento em Participações – BHCS FIP”. São elas, assim, administradoras de bens dos investidores estrangeiros, mas não da autuada. Não sendo os responsáveis relacionados pela Autoridade Autuante administradores de bens da autuada, não deve subsistir o art. 134, III, do CTN, como fundamento legal da responsabilidade tributária a eles atribuída.

Esclareça-se, ainda, que pelo fundamento do art. 134, III, do CTN, não cabe discutir o dolo ou a participação dos responsáveis na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. No caso de os terceiros mencionados nos incisos do aludido art. 134 agirem com dolo, excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, a responsabilidade será pessoal, nos termos do art. 135, I, do CTN:

(...)

Logo, deve ser afastado o art. 134, III, do CTN como fundamento da responsabilidade tributária imputada a Santander Securities Services Brasil, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam.

6.3.3. DA RESPONSABILIDADE IMPUTADA COM BASE ART. 124, I DO CTN

6.3.3.1. DAS RAZÕES APRESENTADAS PELA AUTORIDADE AUTUANTE

(...)

6.3.3.2 DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA EM RAZÃO DA DIFERENÇA ENTRE OS INSTITUTOS DA SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

(...)

Entendo que o art. 124, I, do CTN, pode ser utilizado para imputar responsabilidade tributária, desde que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Nessa linha, primeiramente, o fato de a solidariedade estar disciplinada no capítulo referente ao sujeito passivo (Capítulo III do CTN) e não no capítulo que trata da responsabilidade tributária (Capítulo V do CTN) não é argumento para considerar que o art. 124, I, do CTN não possa ser utilizado para imputar responsabilidade. É que, no caso do art. 124, I, do CTN, a responsabilidade é imputada a pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Assim, o responsável participa dessa situação desde o início. Por outro lado, as hipóteses tratadas no capítulo V relacionam-se com terceiros que não tenham interesse comum na referida situação. Devem estar vinculadas ao fato gerador, não por interesse comum, mas pelas formas prescritas nos artigos 129 a 137 do CTN ou em outras leis. Por isso, é compreensível que o CTN tenha tratado em capítulo separado a norma que autoriza imputar responsabilidade tributária a pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ao estabelecer

que tais pessoas são solidariamente obrigadas define, antes de tudo, que há responsabilidade tributária. Ou seja, não se pode falar em solidariedade sem antes falar em responsabilidade. Seria o mesmo que falar de um adjetivo, sem antes mencionar o substantivo. Dessa forma, o art. 124, I, do CTN estabelece uma regra geral de responsabilidade e também de solidariedade, de modo que toda vez que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal haverá responsabilidade e essa será solidária.

(...)

Nessa linha, o art. 124, I, do CTN, é perfeitamente passível de ser utilizado como fundamento para imputar responsabilidade tributária, pois funciona como uma cláusula geral a abarcar os casos de responsabilidade tributária não expressamente previstos em lei, mas que atendam ao requisito básico de ter interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Portanto, diferentemente do que se alega, não há equívoco algum ao se utilizar o art. 124, I, do CTN, para imputar responsabilidade tributária, pois a aplicação desse dispositivo não se limita, conforme visto, aos casos em que o sujeito passivo incorre na prática do fato gerador como contribuinte da obrigação tributária.

6.3.3.3. DA ALEGADA APLICAÇÃO DO ART. 124 APENAS NO CAMPO DA LICITUDE

(...)

Refuto o argumento de que o art. 124, I, do CTN ocorre apenas no campo da licitude, pelas razões anteriormente apresentadas. Acrescento que Carlos Jorge Sampaio Costa explica que “o que interessa à norma tributária é o fato econômico contemplado pela lei e não o ato jurídico em que poderá ser traduzido ou mascarado”. Entende o referido autor que o conteúdo econômico da norma tributária é tão relevante quanto a caracterização do sujeito passivo e, nessa linha, o art. 124 do CTN responsabiliza solidariamente todas as pessoas que tenham interesse na situação que constitua o fato imponível. Para ele, “todos os que têm interesse comum (econômico) na realização do suporte fático da obrigação tributária, têm capacidade contributiva e devem, portanto, colaborar para que o Estado possa atingir sua finalidade de promover o bem comum, bem este que se sobrepõe a qualquer interesse individual, por mais legítimo que possa ser.” Costa identifica o interesse comum tanto nas situações lícitas quanto nas que envolvem um ilícito tributário. No primeiro caso, o interesse comum seria o interesse imediato e comum dos membros de um grupo econômico, por exemplo, nos resultados decorrentes do fato gerador. No segundo caso, o interesse comum seria decorrente do ajuste entre as partes com o objetivo de sonegar. Segundo Costa, a solidariedade passiva entre aqueles que agiram fraudulentamente já era pacífica em 1978:

(...)

6.3.3.4. DA ALEGADA INCOMPATIBILIDADE ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA COMO DEVEDORA PRINCIPAL E, CONCOMITANEMENTE, A RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS COM FUNDAMENTO NO ART. 135, III.

(...)

Neste ponto, atendo-me apenas a rebater, em tese, a alegada incompatibilidade da tributação da pessoa jurídica concomitantemente com a pessoa física responsabilizada com fundamento no art. 135, III, do CTN, posto que, conforme já se decidiu, a responsabilidade tributária imputada com base no art. 135, III, do CTN, foi afastada por não haver, nos autos e nem nos sistemas da RFB, prova de que o responsável era diretor, gerente ou representante da fiscalizada, na época dos fatos geradores, o que, por si só, já seria suficiente para deixar de apreciar este item. Não obstante, por amor ao debate, é de se esclarecer que a responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN é pessoal e solidária e não exclusiva. Nesse sentido, é o entendimento do Procurador da Fazenda Nacional expresso no Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55, de 2009. Vejam-se os seguintes trechos:

(...)

6.3.3.5. DA ALEGADA INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR

6.3.3.5.1. DO INTERESSE COMUM DE QUE TRATA O ART. 124, I, DO CTN

(...)

Primeiramente, é necessário compreender do que se trata o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, previsto no art. 124, I, do CTN. A norma definida no referido dispositivo requer a compreensão de dois elementos centrais, o interesse comum e o interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Deve-se compreender, portanto, o que caracteriza um interesse, quando ele é comum e qual a relação desse interesse com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

(...)

Por essa definição, o interesse comum precisa ser jurídico e decorre da realização comum ou conjunta da situação que constitua o fato gerador. Veja-se, portanto, que há necessidade de atuação do responsável na situação que constitui o fato gerador. No entanto, essa atuação não precisa, necessariamente, corresponder à realização conjunta da fase consumativa do fato gerador.

(...)

Destarte, entendo que o interesse comum é estabelecido entre pessoas que estão em um mesmo lado de uma relação jurídica privada subjacente ao fato gerador e que revele um interesse econômico. Tal relação surge da idealização, preparação ou execução de ato ou fato jurídico eleito pela norma como fato gerador da obrigação tributária. É comum porque dada uma relação jurídica privada, os sujeitos estão todos de um mesmo lado dessa relação. A relação jurídica subjacente ao fato gerador é a que permite ao direito público considerá-la relevante para efeitos tributários e trazer para o polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis, os que dela participaram. Portanto, o interesse comum decorre da relação estabelecida entre sujeitos passivos para que o fato gerador ocorra em determinadas condições, ou seja, as pessoas solidariamente obrigadas são sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Essa relação jurídica anterior determina que o fato gerador ocorra nas condições do caso concreto e engloba tanto as relações lícitas, a exemplo de copropriedade, quanto as relações não lícitas, tais como os atos de sonegação/fraude/conluio e de desobediência deliberada à legislação de regência. Assim, os responsáveis não precisam realizar necessariamente o fato gerador da obrigação tributária (aspecto material). Serão sujeitos da relação jurídica tributária não só aqueles que pratiquem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador da obrigação tributária principal, mas também aqueles que a tenham idealizado e permitido que ela ocorresse. Precisa-se, na realidade, da participação na prática da situação que constitua o fato gerador. Não será o responsável aquele que executar o aspecto material do fato gerador da obrigação tributária, posto que não integra o aspecto pessoal da hipótese de incidência. Este sempre será realizado pelo contribuinte, mas poderá sê-lo com a participação do responsável, sem o qual não teria ocorrido. É a relação jurídica subjacente ao fato gerador que irá determinar a participação de terceiros na ocorrência do fato gerador e, mais, que este ocorra em determinadas condições. Assim ocorre, por exemplo, na copropriedade onde os responsáveis decidem dividir as suas cotas, bem como em uma fraude em que os sócios idealizam determinada situação e agem para que ela ocorra de determinada forma.

(...)

Portanto, o responsável não precisa realizar materialmente o fato gerador, bastando que com ele colabore (partícipe) ou determine a sua execução (mandante).

(...)

Portanto, conforme já comentado, o art. 124, I, do CTN, permite imputar a responsabilidade tributária àqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

No caso concreto, José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam participaram da ocorrência do fato gerador na medida em que estavam presentes na fase de execução, embora ausentes na fase de consumação. Aquela foi iniciada quando da aquisição do investimento por meio de empresas veículos, para que, ao final, houvesse a incorporação reversa e, finalmente, a amortização fiscal do ágio pela impugnante (fase consumativa). Da mesma forma, dado que a QCII foi considerada empresa veículo, a emissão de debêntures por ela e a sua efêmera extinção, juntamente com os demais atos subsequentes já relatados, acabou por transferir para a atuada a despesas com juros pagos na emissão de debêntures, que foram indevidamente deduzidas.

Destarte, rechaça-se o argumento de que apenas o contribuinte poderia responder pelo crédito tributário decorrente das deduções indevidas. Veja-se que:

I - Há nexo de causalidade entre as condutas realizadas pelos responsáveis e o resultado obtido (amortização fiscal do ágio e dedução de despesas com juros pagos na emissão de debêntures); e

II – Há conhecimento e vontade dos responsáveis no resultado fiscal final, já que, mesmo diante da inexistência de propósito negocial na utilização de empresas veículos, agiram para que o investimento fosse realizado por meio dessas empresas.

Essas conclusões são possíveis após a análise tanto da seqüência de atos e datas em que ocorreram, sob suas autorizações, quanto do papel que cada um deles teve no processo de reorganização societária.

Nesse contexto, quanto ao ágio, os atos relacionados com o ilícito estão presentes tanto na fase executiva quanto na consumativa, indo desde a decisão de investir na Qualipar, por meio de empresa veículo, passando pela decisão de a QCI incorporar a QCII e de se realizar a incorporação reversa da investidora pela investida, com a subsequente cisão da sociedade, até, finalmente, a amortização fiscal do ágio pela impugnante. No que se refere aos juros pagos na emissão de debêntures, o ilícito vai desde a decisão de sua emissão na empresa veículo até a dedução das despesas com juros pagos.

Vejam-se as participações de cada uma das pessoas arroladas como responsáveis, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

6.3.3.5.1.1. DA PARTICIPAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS NO FATO GERADOR

6.3.3.5.1.1.1 Da constituição do fundo e dos responsáveis pelas decisões:

(...)

Verifica-se que a realização de investimentos pelo Fundo é aprovada pelo Comitê Gestor e de investimento. Nesse contexto, observa-se que em 23 de agosto de 2010 deliberou-se o investimento na QC I e foi indicado o Senhor Fernando de Oliveira Pinto para comparecer e votar em nome do Fundo, nas assembléias gerais de acionistas da Companhia. A ele foi determinado, entre outros, aprovar a incorporação de ações da QC II, aprovar o protocolo e justificação e respectiva incorporação da totalidade das ações de emissão da QC II pela Companhia, convertendo-se a QC II em subsidiária integral da Companhia.

Veja-se que antes mesmo de ser efetivado o contrato de compra e venda com a Qualicorp, já havia sido estabelecido que seria investido na QCI e que esta incorporaria a QCII.

Os membros do Comitê Gestor e de Investimento que traçaram essas diretrizes foram os senhores Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estipinan e Fernando Cezar Dantas Borges.

(...)

Nessa linha, ao decidirem por realizar o investimento na Qualicorp, por meio das empresas veículo QCI e QCII, participaram da fase executiva da obrigação tributária as pessoas Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estipinan e Fernando Cezar Dantas Borges.

(...)

6.3.3.5.1.1.2 Da aquisição das empresas veículo

Segundo a Autoridade Autuante, no dia 24 de junho de 2010, a Vallabah é adquirida pelo BHCS FIP, da sua única sócia à época, a TCG FBIE Manager (Delaware) L.L.C., atuante no Brasil por meio de sua controlada TCG Gestor Ltda. (CNPJ nº 10.632.282/0001-01) e passa a se chamar QCI, a qual, no mesmo dia, adquire a Bahed, que passa a se chamar QCII.

Nas atas (fls. 9418 a 9422 e 9599 a 9600) da Assembléia Geral Extraordinária da Vallabah Empreendimentos e Participações S/A e da Bahed, respectivamente, realizadas em 24 de junho de 2010, constata-se que se aprovou a alteração da denominação social da sociedade para QC Holding I Participações S.A. e QC Holding II Participações S.A., bem como foram eleitos para compor a Diretoria os senhores Juan Carlos Felix Estupinan e o Senhor Fernando de Oliveira Pinto, que ocuparam o cargo de diretores. A ata foi assim assinada:

(...)

Veja-se que na referida data os senhores Juan Carlos Feliz Estupian e Fernando de Oliveira Pinto já assinaram como presidente e secretário, respectivamente. A TCG FBIE Manager (Delaware) L.L.C. assinara como acionista.

(...)

Portanto, as sociedades QCI e QCII, as quais foram utilizadas na reorganização societária que adquiriu a Qualicorp, eram de propriedade do grupo Carlyle, e possuíam, em 24 de junho de 2010, Capital Social de R\$ 1.000,00. Nessa mesma data, foram eleitos para compor a Diretoria os senhores Juan Carlos Felix Estupinan e o Senhor Fernando de Oliveira Pinto, com a presença da acionista TCG FBIE Manager (Delaware), L.L.C., a qual possuía desde 30/03/2009, o senhor Fernando Cezar Dantas Porfírio Borgues, como sócio.

6.3.3.5.1.1.3 Do contrato de compra e venda

Em 24 de junho de 2010, data de aquisição das empresas veículo, o contrato de compra e venda celebrado entre a Qualipar e a QCI e QCII ainda não havia sido celebrado, mas o foi 18 dias após, ou seja, em 12 de julho de 2010, já sob a gestão de Juan Carlos Felix Estupinan e Fernando de Oliveira Pinto lembrando, ainda, que tais sociedades possuíam como acionista a TCG FBIE Manager (Delaware), L.L.C., a qual possuía desde 30/03/2009, o senhor Fernando Cezar Dantas Porfírio Borgues, como sócio.

6.3.3.5.1.1.4 Da emissão de debêntures

(...)

Conforme admitido na própria defesa, tal procedimento é conhecido no mercado financeiro como “Aquisição Alavancada” onde o comprador paga parte da participação societária e transfere à própria empresa adquirida, por meio desse artifício, o ônus de “se pagar”.

Com os eventos de reorganização societária, o efeito final dessa emissão foi a transferência do passivo para a própria investida que posteriormente se cindiu, vertendo o seu patrimônio para as operacionais, entre as quais a impugnante, que passaram a deduzir indevidamente, conforme já se decidiu, as despesas com os juros pagos na emissão de debêntures, reduzindo, assim, os impostos devidos em exercícios futuros.

6.3.3.5.1.1.5 Do aumento de capital para posterior investimento na Qualipar

(...)

Como se verifica, participaram dessas deliberações, os senhores Fernando de Oliveira Pinto, José Seripieri Filho e o acionista BHCS Fundo de Investimento em Participações, o qual possuía como membros do comitê gestor e de investimento os senhores Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam e Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges.

6.3.3.5.1.1.6 Da Decisão de incorporação das ações da QCII

(...)

Veja-se que estava presente o senhor Fernando de Oliveira Pinto, que, além de Presidente, foi também relacionado como acionista, o que evidencia que participara da referida deliberação.

Mais uma vez, estava presente o acionista BHCS Fundo de Investimento em Participações, o qual possuía como membros do comitê gestor e de investimento os senhores Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam e Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges.

(...)

Veja-se que a partir de 1º de setembro de 2010, o Conselho de Administração da Companhia passara a ser composto pelos senhores Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges e José Seripieri Filho, este como presidente. Assim, diante da competência do Conselho de Administração, está evidente a participação no processo decisório dos atos subseqüentes da reorganização societária.

6.3.3.5.1.1.7 Da decisão sobre a incorporação reversa

(...)

Veja-se que participaram da referida deliberação o Senhor Fernando de Oliveira Pinto, bem como os acionistas José Seripieri Filho e a QC Holding I Participações S.A.

Diante do exposto, é de se concluir que os responsáveis José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Feliz Estupinam, tiverem interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, pois, sem a participação deles, a infração lançada não teria ocorrido. São partícipes do fato gerador da obrigação tributária, na fase de execução.

Destarte, é de concluir que está correta a responsabilização dos senhores José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Feliz Estupinam, imputada com base no art. 124, I, do CTN.

6.3.3.5.1.2 DA INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS DA PARTICIPAÇÃO DO SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL NO FATO GERADOR

No que se refere ao Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários, alega que não tem interesse jurídico e tampouco econômico na constituição do fato gerador da obrigação tributária.

(...)

Cabe ressaltar que a Autoridade Autuante, no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, ao arrolar o Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários como responsável, assim consignou em sua motivação: “Do presente caso, Administrador de Fundo significa também Gestor do Fundo, tendo em vista que a instituição atuou de ambas as formas.”

Na fl. 10516, consta o seguinte extrato de documento que indica que a transferência, a partir de 08/07/2011, da gestão carteira do Fundo passando de BRL TRUST SERVIÇOS FIDUCIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para a CRV DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A., que, posteriormente, teve sua denominação alterada para Santander Securities:

(...)

Na referida data, o investimento, nos moldes realizados, já havia sido efetivado, de modo que não se pode identificar qualquer ação coordenada do Santander Securities Services Brasil Distribuidora relacionado com o ilícito. É dizer, a fase executória do ilícito já havia se encerrado e a fase consumativa estava sendo operacionalizada pela fiscalizada.

Apesar da estrutura final da reorganização societária se apresentar como um grupo econômico, conforme demonstrado pela Autoridade Autuante no quadro a seguir, onde o BHCS controla a Qualicorp S.A., que, por sua vez, controla a fiscalizada, a simples existência de controle não permite a responsabilização do grupo.

(...)

Dessa forma, por não ter identificado poder de influência ou de veto na avaliação de investimentos propostos pelo Comitê Gestor e de Investimento, não se pode concluir que houve ação coordenada do Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários para realização do ilícito, já que assumiu a administração e gestão do fundo somente a partir de julho de 2011.

(...)

6.3.4. DA CONCLUSÃO GERAL ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme decidido nos itens precedentes, a conclusão geral acerca da responsabilidade tributária é por:

I – Afastar a responsabilidade tributária imputada à sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários, que já não foi identificado interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, I, do CTN) e pelo fato de que tal sociedade não ser administradora de bens da autuada (art. 134, III, do CTN). É administradora de bens dos investidores estrangeiros. Ademais, tal dispositivo não decorre da prática de ato ilícito;

II – Manter a responsabilidade tributária imputada a José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam, com fundamento no art. 124, I, do CTN, por entender que participaram da constituição do fato gerador da obrigação tributária, na fase executiva, manifestando-se o interesse comum de que trata o referido dispositivo;

III – Excluir o art. 135, III do CTN, do fundamento legal da responsabilidade tributária imputada a José Seripieri Filho e o art. 134, III, do CTN, do fundamento legal da responsabilidade tributária imputada a Santander Securities Services Brasil, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam. No primeiro caso, por inexistir prova de que, na época do fato gerador, José Seripieri Filho era diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado. No segundo caso, pelo fato de a responsabilidade de que trata o art. 134, III, do CTN, não decorrer de ato ilícito.

Os Recursos Voluntários apresentados – tanto pela Qualicorp Corretora (e-fls 14.739 a 14.914), quanto pelos responsáveis – reiteram os termos veiculados nas respectivas exordiais defensivas, pelo que resumo os tópicos abaixo:

a. Recurso Voluntário da Recorrente Qualicorp Corretora – e-fls. XXX

Preliminar

- Nulidade da decisão recorrida, haja vista a necessidade de se respeitar os ditames do art. 24 da LINDB, quanto às decisões administrativas e judiciais norteadoras à época do fato gerador.

Mérito

(i) *Ágio*

- Legitimidade das operações de ágio, e seu consequente aproveitamento tributário.
- Regularidade procedimental da amortização do ágio, havendo demonstração de seu fundamento econômico e propósito negocial.
- Inexistência do requisito legal de “confusão patrimonial”.
- Inexistência de utilização de empresas-veículo.
- Legalidade da utilização de empresas holding na reorganização societária.
- Liberdade de organização societária, sem ingerência do Fisco.

(ii) *Despesas financeiras - empréstimo*

- Reconhecimento das despesas financeiras como necessárias e passíveis de dedução.
- Existência de previsão legal expressa, quanto à dedução de despesas com juros.
- Aplicação do art. 299 do RIR/99.

(iii) *Multa de ofício (qualificada) e multa isolada*

- Impossibilidade de exigência da multa, tendo em vista a existência de celeuma sobre o tema.
- Inexistência de fraude ou conluio, de modo a afastar a qualificadora aplicada pelo Fisco.
- Vedação ao caráter confiscatório da multa.
- Impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa.

(iv) *Impossibilidade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas supostamente não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.*

(v) *Preclusão/Decadência*

- Impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela Recorrente.

(vi) *Ilegalidade de cobrança de juros sobre a multa*

b. Recurso Voluntário de José Serpieri Filho (responsável) – e-fls. XXX

Preliminar

- Da falta de motivação da imputação da responsabilidade tributária ao Recorrente.
- Nulidade da decisão recorrida, em virtude da preterição do direito de defesa.

*Mérito**(i) Imputação de responsabilidade solidária ao Recorrente*

- Inaplicabilidade da responsabilidade do art. 124 CTN, distinguindo-se os institutos da “solidariedade” e “responsabilidade tributária”.
- Ausência de relação entre os institutos previstos nos arts. 124 e 135 do CTN.
- Inexistência de fraude ou conluio, afastando-se a multa qualificada.
- Necessidade de respeito ao princípio da pessoalidade da pena.

(ii) Regularidade operacional do ágio realizado pela Qualicorp Corretora

- Inaplicabilidade da responsabilidade do art. 124 CTN, distinguindo-se os institutos da “solidariedade” e “responsabilidade tributária”.
- Legitimidade das operações de ágio, e seu consequente aproveitamento tributário.
- Regularidade procedimental da amortização do ágio, havendo demonstração de seu fundamento econômico e propósito negocial.
- Inexistência do requisito legal de “confusão patrimonial”.
- Inexistência de utilização de empresas-veículo.
- Legalidade da utilização de empresas holding na reorganização societária.
- Liberdade de organização societária, sem ingerência do Fisco.

(iii) Despesas financeiras - empréstimo

- Reconhecimento das despesas financeiras como necessárias e passíveis de dedução.
- Existência de previsão legal expressa, quanto à dedução de despesas com juros.
- Aplicação do art. 299 do RIR/99.

(iv) Multa de ofício (qualificada) e multa isolada

- Impossibilidade de exigência da multa, tendo em vista a existência de celeuma sobre o tema.
- Inexistência de fraude ou conluio, de modo a afastar a qualificadora aplicada pelo Fisco.
- Vedação ao caráter confiscatório da multa.

- Impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa.
- (v) *Impossibilidade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas supostamente não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.*
- (vi) *Preclusão/Decadência*
- Impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela Recorrente.
- (vii) *Ilegalidade de cobrança de juros sobre a multa*

c. Recurso Voluntário de Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges (responsável) – e-fls. 15.457 a 15.577

Preliminar

- Nulidade da decisão recorrida, em virtude da inovação nos fundamentos jurídicos e fáticos para a manutenção do art. 124 do CTN, bem como supressão de instância e cerceamento do direito de defesa.

Mérito

- Inaplicabilidade do art. 124 CTN, por ausência de interesse comum no fato gerador, haja vista o recorrente figurar como membro do comitê gestor e de investimento do BHCS.
- Ausência de interesse comum do recorrente ao fato gerador praticado pela Qualicorp Corretora.
- Inexistência de interesse comum na suposta participação do recorrente na “fase executória” do fato gerador.
- Necessidade de afastamento da multa qualificada, por inexistir fraude.

d. Recurso Voluntário de Fernando Oliveira Pinto (responsável) – e-fls. 15.580 a 15.728

- Identidade de argumentos do Recurso Voluntário do Sr. Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges

e. Recurso Voluntário de Juan Carlos Estupinan (responsável) – e-fls. 15.580 a 15.728

- Identidade de argumentos do Recurso Voluntário do Sr. Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges

Em sequência ao trâmite do PAF, juntou-se aos autos (por intermédio do Ofício SEI n.º 33/2018/SERAP/DIAES/PDF1R/PRFN1/PGFN-MF) a decisão proferida na 16ª Vara Federal Cível da SJDF (e-fls. 15.294 a 15.317), cuja lavra consta no processo n.º 1000166-

05.2018.4.01.3400. O indigitado *decisum* contou com o deferimento da tutela provisória de urgência para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário materializado nos Autos de Infração objeto do Processo Administrativo n.º 16561-720.076/2017-96, até ulterior decisão do Juízo.

Nesse aspecto, mister ressaltar que não consta nos presentes autos a informação completa acerca do processo judicial retromencionado. A única peça trasladada foi justamente a decisão que ora se comenta. De igual sorte, não foi possível acessar o inteiro teor processual no sítio virtual da Justiça Federal.

De arremate, presentes as Contra-razões da Fazenda Nacional (e-fls. 15.731 a 15.804), em que requer sejam negados *in totum* os Recursos Voluntários.

Por fim, o objeto do Recurso de Ofício é tema afeto à desoneração parcial de IRPJ e CSLL (indevida glosa adicional referente a Dez. 2013), e da redução da Multa Isolada de IRPJ (Do erro quanto ao valor da multa isolada lançado no AI relativo ao IRPJ); bem como o afastamento da responsabilidade tributária imputada à sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários.

Sem provas adicionais em sede recursal, tanto pelo Contribuinte, quanto pela Procuradoria Fazendária.

É o Relatório”.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator *ad hoc*.

Como já mencionado, na condição de redator *ad hoc*, transcrevo, na literalidade, o voto do relator originário, Breno do Carmo Moreira Vieira, que, não necessariamente reflete o meu entendimento sobre a matéria, deixando claro que serão suprimidas as discussões acerca do mérito, que não foram conhecidas pelo colegiado.

“Admissibilidade

Requisitos extrínsecos

Os Recursos Voluntários atendem aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Admite-se Recurso de Ofício, em razão de alçada. Todas as peças apresentadas respeitaram os prazos do RICARF e, portanto, encontram-se tempestivas. Igualmente adimplidos os requisitos formais de representatividade das partes.

Requisitos intrínsecos - *Da possível existência de concomitância de instâncias (Súmula Vinculante CARF nº 01)*

No entanto, a instrução dos autos encontra-se insuficiente para oferecer a este Colegiado a viabilidade de análise integral dos requisitos intrínsecos, conforme se exporá nas linhas vindouras.

Segundo se observa nas peças juntadas neste PAF (o qual conta com mais de 15 mil páginas), há o encaminhamento do Ofício SEI n.º 33/2018/SERAP/DIAES/PDF1R/PRFN1/PGFN-MF) a decisão proferida na 16ª Vara Federal Cível da SJDF (e-fls. 15.294 a 15.317), cujo lavra consta no processo n.º 1000166-05.2018.4.01.3400.

A aludida decisão contou com o *deferimento* da tutela provisória de urgência para “determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário materializado nos Autos de Infração objeto do Processo Administrativo nº 16561-720.076/2017-96, até ulterior decisão do Juízo”. Contudo, não há no PAF qualquer elemento adicional ao processo judicial, inviabilizando a análise de eventual imersão do Judiciário ao *meritum causae* ora sob debate nesta instância administrativa. Nessa esteira, tive o cuidado de proceder com a busca do inteiro teor daquele processo nº 1000166-05.2018.4.01.3400, mas não logrei êxito, haja vista a indisponibilidade virtual daquele:

23/02/2020

<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>Tribunal Regional Federal da Primeira Região

Tribunal Regional Federal da Primeira Região
(61) 3221-6000
Processo não foi encontrado.
Emitido pelo site www.trf1.jus.br em 23/02/2020 às 13:29:41 Consulta respondida em 0,016 segundos
Este serviço tem caráter meramente informativo, portanto, SEM cunho oficial.
Edifício Sede 1: SAU/SUL Quadra 2, Bloco A, Praça dos Tribunais Superiores
CEP: 70070-900 | Brasília/DF
Aguarde...

Quanto ao mais, impende ressaltar que a concomitância de instâncias também foi tema em debate nos processos 16561.720221/2016-58 e 16561.720219/2016-89, os quais circundam as mesmas matérias veiculadas no presente PAF. Todavia, no julgamento daqueles logrou-se avaliar o inteiro teor do processo judicial em trâmite, de modo que ventilou-se exatamente a oportunidade de não-conhecimento dos Recursos Voluntários em virtude do malferimento à Súmula CARF nº 01. A seguir cito os trechos dos respectivos Acórdãos lavrados no PAFs em comento:

a. Acórdão 1302-003.474, rel. Cons. Rogério Aparecido Gil, sessão de 15/04/2019 (Processo nº 16561.720219/2016-89)

Recurso Voluntário da Contribuinte

O exame dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário da contribuinte, no caso, deve considerar a seguinte situação, previamente ao conhecimento do recurso.

Na forma relatada, a contribuinte, juntamente com a Qualicorp Corretora, ajuizaram ação declaratória, com pedido de tutela provisória de urgência, face ao não acolhimento pela fiscalização e DRJ da (i) dedução das despesas havidas com amortização do ágio, pago pela empresa QC Holding II Participações S.A. ("QC II") na aquisição da Qualicorp Participações S.A. ("Qualipar") (de 2012 a 2017 para a Autora Qualicorp Administradora de Benefícios S.A., e de 2015 a 2017, para a Autora Qualicorp Corretora de Seguros S.A.), bem assim de (ii) despesas financeiras incorridas em razão da emissão de debêntures, no tocante aos períodos de apuração delimitados na inicial.

Em 06/02/2018, a contribuinte obteve tutela provisória de urgência (Proc. 101827504.2017.4.01.3400, 16ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal) determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referente às glosas relativas à (i) amortização de ágio; e (b) juros pagos sobre debêntures, nos seguintes termos:

Isso posto, DEFIRO o pedido de tutela provisória de urgência para, em caráter meramente declaratório, determinar a suspensão da exigibilidade dos valores a título de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o LucroCSLL: que seriam devidos caso não fosse amortizado o ágio surgido quando da aquisição de 72,95% da Qualicorp Participações SA pela QC Holding II Participações S.A., nos anos-calendário de 2012 a 2017 para a Autora Qualicorp Administradora de Benefícios S.A. e 2015 a 2017, para a

Autora Qualicorp Corretora de Seguros S.A.; ii) correspondentes às despesas financeiras decorrentes das debêntures emitidas pela QC II; até ulterior decisão deste Juízo.

[em pesquisa no site www.trf1.jus.br/PJe verifiquei que ainda não há julgamento de mérito e a liminar não foi cassada]

Tal decisão foi trazida aos autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em 08/03/2018 (fls. 6570/6591).

Nova petição foi apresentada pela PFN, em 18/03/2019 (fls. 6595/6656), por meio da qual junta a petição inicial da referida ação judicial e requer a declaração de concomitância em relação às matérias e períodos tratados no presente processo administrativo (2011), coincidentes com as matérias e períodos submetidos ao Poder Judiciário (2012/2017).

Arguiu-se que, somente em relação às questões que envolvem a dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, haveria delimitação temporal (2012 a 2017) na petição inicial de ação declaratória ajuizada pela contribuinte. Tal cautela para a não caracterização de concomitância (Súmula CARF nº 1) não teria havido, no que diz respeito às despesas financeiras decorrentes da referida emissão de debêntures. Sendo assim, sustenta a PFN que haveria concomitância, quanto a esse último ponto.

Das Despesas de Amortização de Ágio

Verifica-se, portanto, que a contribuinte manteve em seu recurso voluntário matérias que coincidem com o objeto da citada ação judicial, diferenciando-se somente no que diz respeito ao período abrangido na esfera administrativa da via judicial.

Não obstante o referido destaque quanto à diferenciação temporal, observa-se que a contribuinte registrou que os pedidos apresentados em juízo, referem-se às mesmas operações societárias, objeto deste processo administrativo. Veja-se os seguintes termos específicos da petição inicial:

3. Direito

Apresentado todo o contexto e considerando que as operações que deram ensejo à amortização do ágio no ano-calendário de 2011 são exatamente as mesmas que implicaram a amortização do ágio nos anos seguintes e dos anos que ainda estão por vir já se tem como certos os pontos de dissenso entre as Autoras e a Ré.

De qualquer forma, a contribuinte pretende afastar a concomitância, com base no argumento de que, embora as discussões decorram das mesmas operações societárias, mesmo objeto, mesma causa de pedir e mesmas partes, o fato de se referirem a períodos distintos, afastaria a concomitância: nesta via administrativa, exclusivamente 2011; e na via judicial, 2012 a 2017.

Dessa forma, chegar a uma conclusão segura sobre a pertinência desse argumento (questão temporal) é fundamental para se decidir sobre o conhecimento ou não do recurso voluntário, quanto às matérias que envolvem as glosas de amortização de ágio e de juros sobre debêntures. Veja-se o seguinte trecho da petição inicial:

Em vista da postura anterior do Fisco [autuação nos presentes autos] já é possível antever com clareza a resistência da Ré [Fazenda Nacional] quanto ao direito de dedução das despesas havidas com a amortização do ágio, bem como de despesas financeiras incorridas em razão da emissão de debêntures.

Voltando-se à análise. Não há dúvida quanto à delimitação temporal. Nestes autos administrativos a discussão cinge-se aos fatos geradores ocorridos em 2011. A discussão judicial, refere-se a períodos posteriores (2012/2017).

Nesse ponto específico, a petição inicial citada assim destacou:

Considerando o recorte ora posto (refletido nos pedidos formulados na presente exordial), tem-se a observância ao quanto dispõe o Parecer Normativo COSIT nº 7/14, que trata da concomitância entre processos administrativo fiscal e judicial

com o mesmo objeto (nesse caso, há prevalência do processo judicial e consequente renúncia às instâncias administrativas).

Em relação à expressão "mesmo objeto", o Parecer dispõe ser a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. De modo que, havendo divergência quanto aos períodos em discussão, evidente não se estar diante de mesmo pedido, motivo pelo qual não há qualquer concomitância entre a presente demanda e os processos administrativos acima referidos.

Analisando esse ponto específico, entendo que a referida delimitação temporal, no caso, afasta a concomitância, isto é, não há como considerar que teria havido renúncia tácita pela contribuinte à esfera administrativa, em relação a 2011, ainda que o objeto da discussão judicial seja coincidente com o pedido, a causa de pedir e as partes, neste processo administrativo.

Assim, vejo que cumpre conhecer do recurso voluntário quanto à discussão sobre a possibilidade jurídica de, nesse caso concreto (especificamente no que diz respeito aos fatos geradores verificados no ano calendário 2011) considerar-se dedutível as despesas de amortização do ágio.

Das Despesas de Juros sobre Debêntures

Analisando esse último ponto da decisão judicial de tutela provisória de urgência, verifica-se que não houve exposto registro, tanto na petição inicial como na decisão, de que, a decisão só deveria refletir sobre os anos de 2012 e 2017, não somente em relação às questões relativas às despesas de ágio, mas também no que se refere às despesas financeiras decorrentes das debêntures.

No entanto, não obstante a falta de exposto registro, é possível concluir que a delimitação temporal deve ser considerada, tanto para a discussão sobre as despesas de ágio, como para as despesas financeiras decorrentes das debêntures. Pois, se a contribuinte frisou que, os efeitos jurídicos de tal decisão só devem refletir sobre os anos 2012 a 2017 e de forma alguma, poderia coincidir com o ano de 2011, cujos fatos são discutidos, exclusivamente, nos presentes autos de processo administrativo fiscal, não há como negar que a discussão sobre as despesas financeiras decorrentes da emissão de debêntures, também se restringe aos respectivos anos de 2012 a 2017.

Nessa linha, cumpre conhecer do recurso voluntário da contribuinte, também nesse ponto.

b. Acórdão n.º 1302-003.475, rel. Cons. Rogério Aparecido Gil, sessão de 15/04/2019 (Processo n.º 16561.720221/2016-58)

Recurso Voluntário da Contribuinte

Conheço parcialmente do recurso voluntário da empresa contribuinte, em virtude de concomitância (Súmula Carf nr. 1) em pontos específicos, conforme a seguir exposto.

Na forma relatada, a contribuinte, juntamente com a Qualicorp Corretora, ajuizaram ação declaratória, com pedido de tutela provisória de urgência, face ao não acolhimento pela fiscalização e DRJ da (i) dedução das despesas havidas com amortização do ágio, pago pela empresa QC Holding II Participações S.A. ("QC II") na aquisição da Qualicorp Participações S.A. ("Qualipar"), bem assim de (ii) despesas financeiras incorridas em razão da emissão de debêntures, no tocante aos períodos de apuração delimitados na inicial (de 2012 a 2017 para a Autora Qualicorp Administradora de Benefícios S.A., e de 2015 a 2017, para a Autora Qualicorp Corretora de Seguros S.A.).

Em 06/02/2018, a contribuinte obteve tutela provisória de urgência (Proc. 101827504.2017.4.01.3400, 16ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal) determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referente às glosas relativas à (i) amortização de ágio; e (b) juros pagos sobre debêntures, nos seguintes termos:

Isso posto, DEFIRO o pedido de tutela provisória de urgência para, em caráter meramente declaratório, determinar a suspensão da exigibilidade dos valores a título de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro-CSSL: que seriam devidos caso não fosse amortizado o ágio surgido quando da aquisição de 72,95% da Qualicorp Participações SA pela QC Holding II Participações S.A., nos anos-calendário de 2012 a 2017 para a Autora Qualicorp Administradora de Benefícios S.A. e 2015 a 2017, para a Autora Qualicorp Corretora de Seguros S.A.; ii) correspondentes às despesas financeiras decorrentes das debêntures emitidas pela QC II; até ulterior decisão deste Juízo.

[em pesquisa no site www.trf1.jus.br/PJe verifiquei que ainda não há julgamento de mérito e a liminar não foi cassada]

Tal decisão foi trazida aos autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em 08/03/2018 (fls. 6570/6591).

Nova petição foi apresentada pela PFN, em 18/03/2019 (fls. 6595/6656), por meio da qual junta a petição inicial da referida ação judicial e requer a declaração de concomitância em relação às matérias e período tratados no presente processo administrativo (2011), coincidentes com as matérias e período submetidas ao Poder Judiciário (2012/2017).

Das Despesas de Amortização de Ágio. Matéria Conhecida. Não há Concomitância

Verifica-se, portanto, que a contribuinte manteve em seu recurso voluntário matérias que coincidem com o objeto da citada ação judicial, diferenciando-se somente no que diz respeito ao período abrangido na esfera administrativa da via judicial.

Não obstante o referido destaque quanto à diferenciação temporal, observa-se que a contribuinte registrou que os pedidos apresentados em juízo, referem-se às mesmas operações societárias, objeto deste processo administrativo. Veja-se os seguintes termos específicos da petição inicial:

3. Direito

Apresentado todo o contexto e considerando que as operações que deram ensejo à amortização do ágio no ano-calendário de 2011 são exatamente as mesmas que implicaram a amortização do ágio nos anos seguintes e dos anos que ainda estão por vir já se tem como certos os pontos de dissenso entre as Autoras e a Ré.

Mesmo assim, a contribuinte pretende afastar a concomitância, com base no argumento de que, embora as discussões decorram das mesmas operações societárias, mesmo objeto, mesma causa de pedir e mesmas partes, o fato de se referirem a períodos distintos, afastaria a concomitância: nesta via administrativa, exclusivamente 2011; e na via judicial, 2012 a 2017.

Dessa forma, chegar-se a uma conclusão segura sobre a pertinência desse argumento (questão temporal), é fundamental para se decidir sobre o conhecimento ou não do recurso voluntário, quanto às matérias que envolvem as glosas de amortização de ágio e de juros sobre debêntures. Veja-se o seguinte trecho da petição inicial:

Em vista da postura anterior do Fisco [autuação nos presentes autos] já é possível antever com clareza a resistência da Ré [Fazenda Nacional] quanto ao direito de dedução das despesas havidas com a amortização do ágio, bem como de despesas financeiras incorridas em razão da emissão de debêntures.

Voltando- se à análise. Não há dúvida quanto à delimitação temporal. Nestes autos administrativos a discussão cinge-se aos fatos geradores ocorridos em 2011. A discussão judicial, refere-se a períodos posteriores (2012/2017).

Nesse ponto específico, a petição inicial citada assim destacou:

Considerando o recorte ora posto (refletido nos pedidos formulados na presente exordial), tem-se a observância ao quanto dispõe o Parecer Normativo COSIT n.º 7/14, que trata da concomitância entre processos administrativo fiscal e judicial

com o mesmo objeto (nesse caso, há prevalência do processo judicial e consequente renúncia às instâncias administrativas).

Em relação à expressão "mesmo objeto", o Parecer dispõe ser a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. De modo que, havendo divergência quanto aos períodos em discussão, evidente não se estar diante de mesmo pedido, motivo pelo qual não há qualquer concomitância entre a presente demanda e os processos administrativos acima referidos.

Analisando esse ponto específico, entendo que a referida delimitação temporal, no caso, afasta a concomitância, isto é, não há como considerar que teria havido renúncia tácita pela contribuinte à esfera administrativa, em relação a 2011, ainda que o objeto da discussão judicial seja coincidente com o pedido, a causa de pedir e as partes, neste processo administrativo.

Assim, vejo que cumpre conhecer do recurso voluntário quanto à discussão sobre a possibilidade jurídica de, nesse caso concreto (especificamente no que diz respeito aos fatos geradores verificados no ano calendário 2011) considerar-se dedutível as despesas de amortização do ágio.

Das Despesas de Juros sobre Debêntures

Analisando esse último ponto da decisão judicial de tutela provisória de urgência, verifica-se que não houve expresse registro, tanto na petição inicial como na decisão, de que, a decisão só deveria refletir sobre os anos de 2012 e 2017, não somente em relação às questões relativas às despesas de ágio, mas também no que se refere às despesas financeiras decorrentes das debêntures.

No entanto, não obstante a falta de expresse registro, é possível concluir que a delimitação temporal deve ser considerada, tanto para a discussão sobre as despesas de ágio, como para as despesas financeiras decorrentes das debêntures. Pois, se a contribuinte frisou que, os efeitos jurídicos de tal decisão só devem refletir sobre os anos 2012 a 2017 e de forma alguma, poderia coincidir com o ano de 2011, cujos fatos são discutidos, exclusivamente, nos presentes autos de processo administrativo fiscal, não há como negar que a discussão sobre as despesas financeiras decorrentes da emissão de debêntures, também se restringe aos respectivos anos de 2012 a 2017.

Nessa linha, cumpre conhecer do recurso voluntário da contribuinte, também nesse ponto.

Nota-se, pois, que o tema da concomitância foi algo controvertido, nos outros dois PAFs, cujo desiderato final restou alcançado por conta do acesso integral aos autos judiciais.

Nessa mesma esteira, o conhecimento dos presentes Recursos Voluntários (da recorrente principal e de seus responsáveis solidários, por arrastamento) merecem seguir a mesma análise criteriosa a respeito da concomitância de ações. Aliás, merece destaque o fato do Juiz Federal da 16ª Vara/DF ter *expressamente mencionado a conexão com o processo nº 1018275-04.2017.4.01.3400* (objeto da análise dos Acórdãos CARF retro), o que indica verossimilhança ao tema sob debate, e implica cuidado na avaliação de seus consectários. Veja-se o seguinte trecho:

Tendo em vista as informações contidas na petição autoral de fls. 3.529/3.532, foram remetidos os presentes autos a este Juízo, em razão da conexão com o processo nº 1018275-04.2017.4.01.3400, conforme determinado pelo despacho de fl. 3.533.

Vieram os autos conclusos.

É o relatório. Decido.

Pondero que a temática versada neste feito encontra idêntica correspondência fático-jurídica com o quanto discutido no processo nº 1018275-04.2017.4.01.3400, em trâmite neste Juízo.

Sob tal perspectiva, verifico que a magistrada que me antecedeu naquela ação, respondendo pelo acervo deste Juiz Titular em regime de substituição, adentrou no mérito da demanda, razão pela qual adoto *in totum* os argumentos ali expostos:

(...)

Isso posto, DEFIRO o pedido de tutela provisória de urgência para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário materializado nos Autos de Infração objeto do Processo Administrativo nº 16561-720.076/2017-96; até ulterior decisão deste Juízo.

De mais a mais, é possível notar o decote temporal realizado nos Acórdãos 1302-003.474 e 1302-003.475, no que cinge à repercussão ao ano-calendário de ambos, que foram de 2011. No caso ora sob análise, os anos-calendários são de 2012 a 2015, o que aduz precaução ainda maior na verificação da concomitância, por razões óbvias que porventura resultariam no não-conhecimento dos Recursos em debate nesta presente ocasião.

Assim, entendo como absolutamente temerária qualquer avaliação das matérias veiculadas neste PAF, haja vista a possibilidade de direta afronta à Súmula CARF nº 01, *verbis*:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ante o exposto, proponho esta Resolução no sentido de determinar à Recorrente a juntada integral neste PAF, dos autos judiciais do processo 1000166-05.2018.4.01.3400, com a respectiva certidão de objeto e pé.

Cumpridas tais determinações, este processo deve ser devolvido a este órgão julgador para prosseguimento do julgamento.

Vencido quanto à proposta de resolução, passo à análise das demais matérias.

1. PRELIMINARES

1.1 Do respeito aos ditames do art. 24 da LINDB

Conforme se aduz do teor recursal da Recorrente Qualicorp, esta entende que a Turma Julgadora (DRJ) desconsiderou a jurisprudência – de decisões administrativas e judiciais – vigentes à época da operação ora questionada pelo Fisco. Em sua cadeia argumentativa, cita jurisprudência da CSRF, bem como a vertente legislativa cujo desiderato conduz à necessidade de respeito às “orientações gerais da época”, conforme teor do art. 24 da LINDB:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Nessa esteira, a Recorrente suplica respeito aos princípios da segurança jurídica e eficiência, os quais entende por malferidos pela DRJ quando de sua análise legal e casuística.

Com a devida vênia, ousou discordar da Recorrente. Por primeiro, não há que se falar em qualquer violação à segurança jurídica e eficiência; é de conhecimento público e notório o fato das controvérsias deste PAF (ágio, empresa veículo, ágio interno, etc) serem objeto de amplo debate no CARF, cuja jurisprudência há anos oscila. Não é possível afirmar a existência de um cenário firme e unânime sobre as matérias ora em debate, de modo que esse simples fato, por si só, já esvaziaria o argumento da Contribuinte. Aliás, os indigitados temas apresentam profundo debate até os presentes dias, não indicando – ao menos em minha opinião – qualquer vertente uníssona a pacificá-los.

Nessa esteira, este Colegiado Administrativo tem decidido pela impossibilidade de se considerar os efeitos do art. 24 da LINDB, quando presente controvérsia sobre a matéria:

a. Acórdão 1301-004.168, Rel. Cons. Roberto Silva Junior, sessão de 11/11/2019

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO. REGISTRO CONTÁBIL. QUOTAS DE AMORTIZAÇÃO. GLOSA DECADÊNCIA.

O prazo de decadência para a glosa das quotas de amortização de ágio começa a fluir do momento em que a amortização gera efeitos sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, independentemente da data de constituição e de registro contábil do ágio.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. NÃO DEDUTIBILIDADE. As quotas de amortização do ágio nascido de operações envolvendo empresas do mesmo grupo econômico são insuscetíveis de dedução do IRPJ e da CSLL, em razão da falta de substância econômica.

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. PARTES INDEPENDENTES. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

São passíveis de dedução as quotas de amortização de ágio fundado na perspectiva de rentabilidade futura, desde que o ágio seja oriundo de negócio entre partes independentes, tenha havido efetivo pagamento do preço e esteja ausente qualquer vício de simulação.

PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO. INSUBSISTÊNCIA PARCIAL.

É passível de glosa a compensação de prejuízo fiscal quando se constata que o valor do prejuízo compensado é superior ao prejuízo efetivamente existente.

ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO-LINDB. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. MATÉRIA CONTROVERSA. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB se destina à proteção da confiança e da boa-fé daquele que se comportou segundo orientação emanada do Poder Público, não se aplicando, portanto, a situações em que havia clara controvérsia na interpretação e aplicação da lei.

b. Acórdão 9202-007.943, Rel. Cons. Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, sessão de 17/06/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LEI Nº 13.655, de 25/04/2018 - LINDB. APLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente

predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo.

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Aliás, o Acórdão *a quo* chega, de certa forma, a abordar este tema em suas fls. 64 e 65:

A impugnante, em vários itens da impugnação, faz referência a entendimentos jurisprudenciais para fundamentar suas alegações. Ocorre que decisões administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais são ineficazes para conformar decisões neste momento do processo, pois não constituem normas complementares de Direito Tributário, nos termos do art. 100, II, do CTN, logo se aplicam apenas aos limites dos casos concretos em que foram proferidas.

O Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, já se manifestou com relação a esse assunto. Segundo o referido ato, embora o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. Não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho (CARF ou CC), não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência se não aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte-parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Quanto às Súmulas do CARF, esclareça-se que nos termos do caput e parágrafo 2º do art. 75 do Anexo II do Regimento do CARF, Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, o Ministro da Fazenda poderá atribuir a elas efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição de portaria específica. Somente em tal hipótese fica a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante) mediante portaria da autoridade competente.

(...)

Por fim, cabe ressaltar que o inciso VI do § 1º do art. 489 da Lei n.º 13.105/2015 deve ser interpretado considerando-se todo o ordenamento jurídico pátrio que, embora venha caminhando para maior valorização da jurisprudência, não pode ser considerado common-law. Nesse contexto, a única interpretação possível do referido dispositivo é que os precedentes e jurisprudência nele mencionados são aqueles que possuem caráter vinculante, conforme as normas que lhes atribuem tal efeito e que, conforme já demonstrado, não se verificam no caso concreto. E nem poderia ser diferente, pois, da mesma forma que existe, em tese, jurisprudência favorável a situações análogas ao caso concreto, existem inúmeros julgados em sentido contrário, que, em alguns casos, foram citados apenas de forma ilustrativa. Digo, em tese, pois somente à luz das provas relacionadas ao caso concreto é que se pode, de fato, afirmar que se trata de situações análogas. Ainda assim, a jurisprudência não é vinculante conforme já apresentado.

Por fim, cumpre ressaltar que a Fiscalização sempre se mostrou contrária à ideia de deduzir a amortização do ágio, nos moldes encampados pela Recorrente, de modo que o CARF estava (à época) iniciando sua edificação jurisprudencial sobre o tema. Portanto, a a listagem dos precedentes no Recurso Voluntário deveria obedecer todo universo amostral de

casos já analisados por este Colegiado Recursal, e não apenas efetuar o decote daqueles que lhe presta à atual circunstância.

Rejeito, pois, a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB.

1.2 Da falta de motivação da imputação da responsabilidade tributária ao Recorrente José Seripieri Filho

Entende o Contribuinte José Seripieri Filho que houve falta de motivação da imputação de sua responsabilidade tributária (*ipso facto*, solidariedade, prevista no art. 124, I, CTN). Em sua percepção, o TVF faz apenas uma abordagem superficial e imprecisa quanto ao seu interesse comum ao Fato Gerador; entende, assim, que não faz qualquer referência fática a atos por ele praticados. Em resumo, assevera que (i) não existe qualquer fundamentação ou motivação da razão pela qual foi imputada a responsabilidade tributária do Recorrente, e (ii) que não há qualquer tipo de elo, vínculo ou citação do Recorrente com a Qualicorp Corretora.

Não vejo como encampar esta percepção.

O TVF (e depois também o Acórdão da DRJ) deixa absolutamente evidentes os fundamentos que lastrearam a solidariedade imputada ao Recorrente. Em breve resumo, o Fisco chegou à sua conclusão (certa ou errada) considerando todo o plexo holístico da operação de M&A ora sob debate. Portanto, em exato oposto ao que alega o Recorrente, a fundamentação da Autoridade Fiscal foi absolutamente ampla, apontando a participação do Sr. Seripieri em toda estrutura societária existente, bem como em sua reorganização subsequente. Assim, a imputação feita sob a letra do art. 124, I, do CTN restou devidamente motivada (art. 50, II, da Lei n.º 9.784/99), indicando os elementos factuais que nortearam a vertente hermenêutica assumida pela Autuante. De mais a mais, é evidente o aspecto circundante à participação do Recorrente em toda essa operação ora sob questionamento, haja vista a impossibilidade de sua concretização sem que o Sr. Seripieri tivesse participado de todo reordenamento societário.

Assevero, contudo, que a negativa de preliminar erigida em suposta “falta de motivação” da solidariedade imputada não implica o reconhecimento meritório daquela. Este, por sua vez, será debatido na parte seguinte do Voto.

Rejeito, pois, esta preliminar de José Seripieri Filho.

1.3 Da nulidade por preterição do direito de defesa e em virtude da inovação nos fundamentos jurídicos e fáticos para a manutenção do art. 124 do CTN, bem como supressão de instância e cerceamento do direito de defesa.

Outra preliminar abordada pelas Partes aduz à suposta ocorrência de nulidade da decisão recorrida, em virtude da preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Dec. n.º 70.235/72). Entende que a DRJ cometeu ilação, por listar uma série de atos societários que, supostamente, comprovariam que os Recorrentes tinham “interesse comum” à reorganização societária; quando, por sua vez, tais atos societários jamais foram objeto de análise da Autoridade Fiscais, com o intuito de evidenciar a solidariedade dos Recorrentes no processo.

Impossível acolher tal alegação.

Ora, peço vênias para parafrasear o tão famoso brocardo nesses casos de ágio, em que se solicita ao *Julgador não avaliar a foto, mas sim o filme*. Ao estudar todo rearranjo societário, queda-se demonstrado com hialina clareza a participação do Recorrente em toda operação. Admitir o inverso seria literalmente subjugar a inteligência do *homem médio*. Por diversas vezes tanto a Fiscalização quanto os demais Recorrentes fizeram questão até mesmo de

ilustrar o M&A realizado, de modo a apontar de forma cabal o posicionamento do Sr. Seripieri em toda cadeia societária. Ou seja, a percepção da Fiscalização e da DRJ observam justamente o filme!

O Auto de Infração (e o TVF) apontou precisamente toda capitulação legal das ações que a Autoridade Fiscal entendeu como infração, fundamentando o lançamento de forma cabal e precisa. E, nessas ocasiões, o CARF tem repellido com veemência a alegação de cerceamento do direito de defesa:

a. Acórdão n.º 3302-007.739, Rel. Cons. Denise Madalena Green, sessão de 19/11/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

(...)

PROCEDIMENTO FISCAL. MOTIVAÇÃO ADEQUADA E SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa procedimento fiscal apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de ressarcimento/compensação formulado pelo contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO PROVADA A MUDANÇA DE FUNDAMENTO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, a decisão primeira instância se não comprovado que houve a alegada alteração o fundamento jurídico do despacho decisório proferido pela autoridade fiscal da unidade da Receita Federal de origem, que apreciou todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante de forma fundamentada e motivada.

b. Acórdão n.º 1401-003.973, Rel. Cons. Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, sessão de 12/11/2019

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

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

c. Acórdão n.º 3401-006.518, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, sessão de 17/06/2019

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/12/2012

NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade por carência de fundamentação ou cerceamento de defesa quando, ainda que sucintamente, as decisões atacadas apresentem fundamentos de fato e de direito, tornando possível o exercício ao contraditório.

NULIDADE. DESVIO DE FINALIDADE. INEXISTÊNCIA

Não há nulidade por desvio de finalidade quando as decisões atacadas cumprem a função teleológica das normas que lhe dão suporte.

Nessa esteira, o “interesse comum” veiculado pela DRJ em nada inovou na análise fática. Tampouco representou malferimento ao sagrado direito de defesa. Nessa linha, observo que o presente PAF seguiu com absoluta higidez, oportunizando de forma integral e transparente todo exercício defensivo. Tanto assim é, que os Contribuintes lograram êxito em combater ponto a ponto todos os aspectos elencados no TVF e, posteriormente, no Acórdão da DRJ, em suas (consideravelmente) longas petições. Ademais, repisa-se o adimplemento documental farto neste processo administrativo, que reflete a oportunização à defesa da mais absoluta observância ritualística.

Se os Recorrentes entendem como inaplicáveis os efeitos deletérios da solidariedade, isso é tema afeto ao mérito da causa, que será avaliado em ocasião subsequente (e não em Preliminar).

Quanto ao mais, no que cinge à suposta inovação nos fundamentos jurídicos e fáticos para a manutenção do art. 124 do CTN, ousou também, discordar da percepção das Recorrentes (Responsáveis/Solidários). Pela simples leitura do Acórdão da DRJ percebe-se que não houve qualquer mudança de critério fático-jurídico na avaliação do caso, conforme vedado pelo art. 146 do CTN. Nessa esteira, o regular exercício da hermenêutica não pode ser vedado no diálogo processual, de modo que a adição argumentativa – que não altera o substrato do caso, e não obstaculiza o pleno exercício do direito de defesa – não pode ser coibida. Fosse o contrário, não haveria qualquer discussão processual, dada a rigidez semântica plena; logo, os argumentos das Recorrentes nesse sentido são contraditórios à própria pretensão, haja vista a dialeticidade processual favorecer justamente o amplo contraditório.

Aliás, mister reconhecer que a Autoridade Fiscal dedicou parte da vasta fundamentação aduzida no TVF para apontar supostos vícios e inadequações societárias na conduta dos Contribuintes, que implicariam nas eventuais responsabilidades e solidariedades. Em resumo: os contribuintes detinham, desde a gênese processual, absoluto conhecimento da matéria em testilha, não lhes sendo nenhuma novidade qualquer vertente hermenêutica derivativa dos fatos.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa e de inovação de argumentos.

2. DECADÊNCIA

Os Recorrentes Qualicorp Corretora e José Seripieri alegam ocorrer decadência, cujos efeitos acarretam na impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela Recorrente.

Não há como acolher tal pretensão.

Por representar absoluta correção em sua abordagem, faço uso do teor do Acórdão da DRJ como parte integrante do presente Voto, conforme permissivo do art. §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999, e no § 3º, do artigo 57 do Anexo II do RICARF:

3. DA PRELIMINAR RELACIONADA AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**3.1. DA DECADÊNCIA INVOCADA EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL**

Com base no art. 150, §4º, do CTN, a defesa invoca a decadência, em síntese, sustentando que o Fisco não poderia no ano de 2017 questionar operações realizadas em 01.09.2010, as quais geraram o direito ao aproveitamento do ágio.

Entretanto, as teses de decadência levantadas pelas defesas não prosperam. Senão veja-se.

A decadência constitui uma das hipóteses de extinção do crédito tributário a que se refere o art. 156 do CTN, cuja regra geral foi definida no art. 173, nos seguintes termos:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”
(Grifou-se)

Nos casos em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar-se o pagamento do tributo sem prévio exame da Autoridade Administrativa, o prazo decadencial foi definido em cinco anos a contar da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, transcrito em seguida:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

.....
§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.(grifos acrescentados)

Os fatos geradores tributários (fatos impositivos previstos nas hipóteses de incidência tributárias) não se confundem com os atos jurídicos que culminam na formação de ágio, bem como de seus respectivos registros contábeis. Assim, não se cogita o início do prazo decadencial antes de a contribuinte amortizar o ágio e reduzir o lucro real tributável. É a partir da amortização fiscal do ágio que se inicia a contagem do prazo decadencial para constituir o lançamento, seja pela regra do art. 150, § 4º, seja pela regra do art. 173, § 1º, ambos do CTN.

A ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência tributária é que dá nascimento à obrigação tributária. Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, é a partir de então que a autoridade tributária tem cinco anos para constituir o respectivo crédito tributário, via lançamento. Na situação em apreço, em relação ao ágio, o fato gerador de IRPJ e CSLL de um ano-calendário específico somente é afetado quando, e se houver, a sua amortização. Antes disso, não há o que lançar nem se pode cogitar em fruição do prazo para decadência.

O entendimento aqui expresso encontra amparo em decisões do Carf como estas:

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS. É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato. (Carf, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1102-000.875, sessão de 12/6/13 – Matéria: amortização de ágio)

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL. Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento. (Carf, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1402-001.337, sessão de 6/3/13)

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não

podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN). (Carf, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1402-001.211, de 3/10/12, e Acórdão 1402-001.229, de 6/11/12).

Sendo assim, não prosperam os argumentos apresentados, uma vez que as despesas de amortizações com ágio glosadas na presente ação fiscal referem-se ao período de apuração dos anos-calendário de 2012 a 2014, ou seja, fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de cada um desses anos, tendo em vista a opção do contribuinte pela apuração do imposto e da contribuição pelo lucro real anual. Como os sujeitos passivos foram cientificados das autuações em 11.12.2017 e em 13.12.2017, não se verificou a decadência, ou seja, não se implementou o prazo de cinco anos a partir da ocorrência dos fatos geradores, na hipótese de aplicação do art. 150, § 4º, nem do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso do art. 173, I, ambos do CTN.

Rejeita-se, portanto, a decadência postulada pela defesa.

Observo que nessa mesma toada esta Turma Ordinária julgou tal matéria (decadência em amortização de ágio) e concluiu unanimemente por não acolher a pretensão do contribuinte:

- a. *Acórdão nº 1302-002.786, Rel. Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca, sessão de 15/05/2018*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA - ÁGIO - PRAZO QUE SE INICIA DO FATO GERADOR E NÃO DOS ATOS QUE CONTRIBUÍRAM PARA A SUA OCORRÊNCIA

A jurisprudência deste Conselho é uníssona a afirmar que a decadência ocorre quanto ao fato-signo presuntivo de riqueza, ensejador da obrigação tributária, e não dos atos/fatos pretéritos, de efeitos prospectivos, que apenas contribuem para a materialização da hipótese de incidência.

b. Acórdão n.º 1302-002.694, Rel. Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca, sessão de 09/04/2018

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2009, 2010

DECADÊNCIA - ÁGIO - PRAZO QUE SE INICIA DO FATO GERADOR E NÃO DOS ATOS QUE CONTRIBUÍRAM PARA A SUA OCORRÊNCIA

A jurisprudência deste Conselho é uníssona a afirmar que a decadência ocorre quanto ao fato-signo presuntivo de riqueza, ensejador da obrigação tributária, e não dos atos/fatos pretéritos, de efeitos prospectivos, que apenas contribuem para a materialização da hipótese de incidência.

Anoto, por fim, que tal percepção está em absoluta consonância com a Súmula Vinculante n.º 166 do CARF:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

(**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Afasto, pois, o reconhecimento de decadência”.

3. MÉRITO

Como o relator restou vencido com relação ao conhecimento do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte principal, supre-se, neste ponto, a parte da minuta do voto disponibilizado que tratava do mérito do lançamento dos créditos tributários. Por outro lado, o relator original tratou das responsabilidades no tópico denominado “da fraude ou conluio”, que transcreve-se, *in verbis*:

“3.2. Da fraude ou conluio

No que circunda o tema adstrito à existência de fraude ou conluio, entendo que este debate encontra-se esvaziado, haja vista minha compreensão circundante à regularidade da organização societária e da amortização do ágio.

Contudo, apenas por amor ao debate, filio-me àquela compreensão firmada no já mencionado Acórdão n.º 1302-003.474:

À vista dos fatos e fundamentos arguidos pelos responsáveis solidários e das razões de decidir da DRJ, considerando, principalmente, a alegação dos recorrentes que a DRJ teria inovado, verificamos os pontos específicos consignados no TVF e nos autos de infração e observamos que, de fato, a fiscalização centrou-se em fatos que, em seu entendimento, caracterizariam fraude (art. 72, Lei n.º 4.502/64) e conluio (art. 73, Lei n.º 4.502/64), por parte dos investidores e alienantes.

Observa-se que, a fiscalização partiu do pressuposto de que a estruturação de uma operação societária, independentemente de haver efetivo fluxo financeiro e respectiva tributação, além do atendimento de outros requisitos dispostos nos arts. 385 e 386 do Dec. n.º 3.000/1999, vigente à época, já seria uma fraude, só pelo fato de resultar em

dedutibilidade de amortizações de ágio. Sabemos, de qualquer forma, que esse entendimento não encontra embasamento legal.

Assim, à vista dos exatos fundamentos da fiscalização, analisamos a arguição de inovação apresentada pelos recorrentes, responsáveis solidários, e concluímos que a DRJ realmente inovou, ao fundamentar sua conclusão de que a responsabilidade solidária, disposta no art. 124, inc. I, CTN, estaria caracterizada no fato de que os agentes teriam participado da fase de execução da operação e que, mesmo não tendo colhido frutos da fase de consumação, teriam agido com interesse comum com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Também apresentou extensa digressão sobre fatos históricos e movimentos societários que envolveram as empresas e os responsáveis solidários, sem contudo, aproximar do ponto em questão, isto é, se estaria por eles caracterizada a situação prevista no art. 124, inc. I, CTN.

Entendo, portanto, que se trata de um entendimento totalmente distante dos fundamentos da fiscalização. Não vejo, nos autos a demonstração e enquadramento dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, CTN. Sendo assim, a conclusão é a de que assiste razão aos devedores solidários, tendo em vista a evidenciação de que não houve, por parte de nenhum deles, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Não identifico, pois, qualquer ação dolosa, com inequívoco intuito de burlar o Fisco. Aliás, vale ressaltar que toda operação societária foi feita às claras, sem qualquer ocultação de informações, tampouco qualquer turbacão às ações de fiscalização. Nessa trilha, a jurisprudência do CARF tem se direcionado na necessidade de demonstração cabal da participação das pessoas na ação fraudulenta, com descrições mais pormenorizadas possíveis, o que claramente escapa ao presente caso.

Assim, voto por dar provimento aos Recursos Voluntários de José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam”.

Nos termos do ata de julgamento, a maioria do colegiado, contudo, acompanhou o relator originário pelas conclusões, de modo que, nos termos do art. 63, §8º do RI/CARF, reproduzo os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

DA ANÁLISE DAS RESPONSABILIDADES. DAS PREMISAS QUANTO AO ALCANCE DO ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Como demonstrado, o acórdão proferido pela DRJ manteve as responsabilidades atribuídas a José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Feliz Estupinam apenas com base no artigo 124, inciso I do CTN.

Antes, contudo, de analisar a acusação fiscal e as defesas apresentadas por cada um dos responsáveis, entende-se como necessária a apresentação de algumas premissas sobre a aplicação do dispositivo legal em comento.

É que, no que tange à imputação de responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I do CTN, este julgador tem uma visão mais restrita para a aplicação do dispositivo em comento, que tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

A leitura deste dispositivo leva o intérprete à conclusão de que o "interesse comum" está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão

"interesse comum" se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

Esse entendimento já foi exarado por este colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/03/2011 ALIENAÇÃO. PESSOA FÍSICA. SÓCIO, SIMULAÇÃO.

As transformações societárias realizadas pelas sócias da atuada e que foram o foco da presente autuação, visaram desmembrar parte do acervo operacional da Autuada (incluído o atribuído pela sócia que permaneceu), para ser vendida a outra empresa, pela pessoa física do sócio; o processo de transferência para a pessoa física do sócio envolveu o valor contábil do acervo e a venda pela pessoa física se deu pelo valor de mercado, incidindo a tributação à alíquota de 15% , caracterizando que as operações foram simuladas, dado que o objetivo foi a venda de parte do acervo pela pessoa jurídica.

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 31/03/2011 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

IR RECOLHIDO. DEDUÇÃO.

Procede o pleito da atuada e da pessoa física que efetuou os recolhimentos, de que os valores de Imposto de Renda recolhidos pela pessoa física, em relação à mesma transação atuada na pessoa jurídica, sejam deduzidos dos valores de IRPJ exigidos da autuação, antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, uma vez que aquela operação foi descaracterizada, porém o imposto foi recolhido espontaneamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/03/2011 JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na autuação.

VOTO DE QUALIDADE. ART. 112, CTN.

Descabe aplicação do art. 112 do CTN, no caso de empate de votação no CARF. (Acórdão nº 1201-001.778 - Processo nº 16561.720079/2015-68 - Sessão de 21/06/2017) (destacou-se)

O Superior Tribunal de Justiça também tem entendimento fixado neste sentido, como se observa do julgado, cuja ementa segue citada abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das

empresas' (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador')" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. "Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ" (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015) (destacou-se)

Assim, na imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, é dever do agente que promove a autuação comprovar que os eventuais responsáveis, de alguma forma, tenham "*interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal*".

Neste sentido, entende-se, com Andréa M. Darzé, que as hipóteses que autorizam a imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, são bem restritas. Confira-se os ensinamentos daquela professora:

"Em estreita síntese, entendemos que o artigo 124, I do CTN, serve como fundamento para imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

i. consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;

ii. nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integram o mesmo polo da relação e tão-somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, 'no ITBI, quando dois ou mais são compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador'. (DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. pág. 239)

Quando se analisa a imputação das responsabilidades contida no TVF, depois de transcrever os artigos do CTN e discorrer longamente sobre as operações societárias que deram ensejo ao ágio amortizado e as despesas com a emissão de debentures, o agente autuante apontou que:

201. Atuando de forma conjunta, contínua e coordenada durante todo o período, esses atores – os Investidores, seus agentes e o Sr. José Seripieri Filho e a GA Brasil FIP, esses dois últimos, alienantes - visaram, imbuídos do já demonstrado dolo, as indevidas vantagens acima descritas. E o fizeram não de forma inadvertida, mas de maneira absolutamente pensada, planejada, determinada, intencional.

Ainda, no tópico específico sobre a responsabilidade, a fiscalização ratificou o entendimento de que "*as infrações apontadas no presente TERMO resultaram de ação conjunta, contínua e coordenada tanto dos Investidores, através de seus agentes, quanto também do Sr. José Seripieri Filho*", limitando-se a discorrer sobre as funções dos gestores dos fundos e da participação do Santander Securities nas operações societárias e financeiras que deram ensejo ao ágio amortizado, apontando, ao final, tão-somente que:

219. Em razão dos fatos acima, SOLIDARIZAMOS TRIBUTARIAMENTE AS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS ABAIXO, enquadradas nos artigos da Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN):

- Sr. José Seripieri Filho CPF n.º 106.922.508-83 - Art. 124, I e 135, III do CTN;
- Sr. Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges CPF n.º 486.440.641-34 - Art. 124, I e 134,III do CTN
- Sr. Juan Carlos Felix Estupinam CPF n.º 228.571.718-03 - Art. 124, I e 134,III do CTN
- Sr. Fernando de Oliveira Pinto CPF n.º 151.228.358-45 - Art. 124, I e 134,III do CTN
- Santander Securities Services Brasil DTVM: CNPJ n.º 62.318.407/0001-19 - Art. 124, I e 134,III do CTN

E é com base nesta acusação e nas premissas colocadas acima que se deve analisar as imputações de responsabilidades atribuídas a Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam e José Seripieri Filho. É o que se passa fazer.

DAS RESPONSABILIDADES ATRIBUÍDAS A FERNANDO CÉSAR DANTAS BORGES, FERNANDO DE OLIVEIRA PINTO E JUAN CARLOS FELIZ ESTUPINAM.

Como demonstrado, a imputação de responsabilidade feita em face de Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Feliz Estupinam está arrimada, basicamente, no fato de eles serem gestores do fundo de investimentos que adquiriu a participação societária que deu origem ao ágio que a fiscalização considerou como não amortizável e aos debentures que cujos respectivos juros foram considerados como indedutíveis.

Assim, a fiscalização entendeu que os integrantes do comitê gestor do fundo teriam praticado as operações societárias, comerciais e tributárias que deram origem ao ágio e aos debentures que, aos olhos do agente atuante, não poderia ser amortizado e dedutíveis, respectivamente, uma vez que teria sido gerado unicamente para se obter uma redução dos tributos devidos na operação.

E justamente por serem administradores de um fundo que adquiriu a participação societária e não de um fundo da própria atuada, é que a DRJ entendeu pela inaplicabilidade do artigo 134, inciso III do CTN. Confirma-se trecho do acórdão recorrido:

O que se extrai do TVF é que as pessoas arroladas fazem parte de comitê gestor de fundo pertencente aos investidores estrangeiros, especificamente o “BHCS Fundo de Investimento em Participações – BHCS FIP”. São elas, assim, administradoras de bens dos investidores estrangeiros, mas não da atuada. Não sendo os responsáveis relacionados pela Autoridade Atuante administradores de bens da atuada, não deve subsistir o art. 134, III, do CTN, como fundamento legal da responsabilidade tributária a eles atribuída.

Contudo, mesmo partindo da premissa de que os responsáveis não eram administradores dos bens da atuada e que “*o interesse comum é estabelecido entre pessoas que estão em um mesmo lado de uma relação jurídica privada subjacente ao fato gerador e que revele um interesse econômico*”, a Turma de Julgamento a quo manteve as responsabilidades destes com base no artigo 124, inciso I do CTN, nos seguintes termos, *in verbis*:

No caso concreto, José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam participaram da ocorrência do fato gerador na medida em que estavam presentes na fase de execução, embora ausentes na fase de consumação. Aquela foi iniciada quando da aquisição do investimento por meio de empresas veículos, para que, ao final, houvesse a incorporação reversa e, finalmente, a amortização fiscal do ágio pela impugnante (fase consumativa). Da mesma forma, dado que a QCII foi considerada empresa veículo, a emissão de debêntures por ela e a sua

efêmera extinção, juntamente com os demais atos subseqüentes já relatados, acabou por transferir para a atuada a despesas com juros pagos na emissão de debêntures, que foram indevidamente deduzidas. (destacou-se)

Logo em seguida, no voto proferido, aquela Turma de Julgamento faz longa exposição para descrever supostas condutas praticadas pelos responsáveis, que dariam ensejo à acusação de interesse comum.

Contudo, tem razão os responsáveis quando, ao pugnarem pela nulidade do acórdão recorrido, afirmam que as condutas descritas na decisão sequer foram tangenciadas pelo agente atuante. Essa inovação, a princípio, daria ensejo à nulidade do acórdão recorrido, por cercear o direito de defesa dos responsáveis.

Todavia, como entende-se que não há que se falar aplicação do artigo 124, inciso I do CTN, a nulidade pode e deverá ser superada, nos termos autorizados pelo § 3, do artigo 59 do Decreto 70.235/72¹.

É que, no mérito da discussão, é importante destacar, as responsabilidades devem ser afastadas, porque a fiscalização não demonstrou e muito menos provou as condutas dos responsáveis para fins caracterização do interesse comum na prática do fato gerador.

Em nenhum trecho da acusação fiscal, ficou demonstrado que os responsáveis teriam realizado “*o fato gerador da obrigação tributária*” em conjunto com o contribuinte principal, nos termos exigidos na redação do artigo 124, inciso I do CTN.

Não se pode olvidar, por outro lado, que os responsáveis demonstraram que, embora fossem gestores dos fundos, não tinham poder de decisão quanto aos investimentos que seriam realizados pelo fundo e muito menos quanto às operações societárias, comerciais e tributárias realizadas para viabilizar a aquisição das participações societárias, que deram ensejo ao ágio amortizado e à emissão das debêntures.

Neste sentido, ficou demonstrado pelos responsáveis que, na condição de membros do comitê gestor do fundo, tinham como atribuição apenas “*identificar e submeter à Assembleia Geral de Quotistas, para prévia aprovação, os investimentos e desinvestimentos em Valores Mobiliários e Ativos Financeiros a serem realizado pelo Fundo.*” Veja-se a redação do item I, do artigo 31 do Regulamento do BHSC Fundo de Investimentos em Participações (juntado aos autos às fls. 13.926), que corrobora com essa afirmação dos responsáveis:

Artigo 30 – É de competência exclusiva do Comitê Gestor de Investimentos:

I. identificar e submeter à Assembleia Geral de Quotistas, para prévia aprovação, os investimentos e desinvestimentos em Valores Mobiliários e Ativos Financeiros a serem realizado pelo Fundo

E o que se percebe daquele Regulamento, na linha defendida pelos responsáveis, é que a Assembleia Geral do Fundo que tinha competência (exclusiva) para “*deliberar sobre a realização de qualquer investimento ou desinvestimento nas Companhias investidas, de qualquer valor ou natureza, que tenham sido identificados e submetidos à aprovação do Comitê Gestor e de Investimentos na forma do Artigo 30 deste Regulamento*”. (redação do Artigo 20, XI do Regulamento).

Pela leitura do Regulamento do Fundo, então, fica fácil concluir que não eram os responsáveis, ora Recorrentes, que davam a palavra final sobre os investimentos que seriam

¹ § 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.

realizados (entenda-se investimentos, no presente caso, como aquisição de participação societária). Cabia a eles, como membros do comitê gestor, tão somente recomendar eventual investimentos à Assembleia Geral, sendo desta, sempre, a decisão final sobre acatar ou não a recomendação dos gestores do Fundo.

Ora, não tendo os membros do comitê gestor decisão sobre a realização do investimento, com se pode falar que eles praticaram em conjunto com o contribuinte o fato gerador da obrigação tributária? Caso fosse possível a imputação da responsabilidade pela participação na execução (e não na consumação), essa imputação, nos termos desenvolvidos pelo agente autuante, deveria se dar em face dos membros da Assembleia Geral, que, em última análise, aprovaram o investimento que gerou o ágio e a emissão de debêntures, que são objeto do lançamento em comento.

Assim, superada a nulidade, vota-se por afastar as responsabilidades atribuídas a Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Feliz Estupinam, com base no artigo 124, I do Código Tributário Nacional (a aplicação do artigo 134, III do CTN já havia sido afastada pela DRJ), para, por consequência, DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários por eles apresentados.

DA RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A JOSÉ SERIPIERI FILHO

No presente caso, como se observa do TVF e, em especial, da decisão proferida pela DRJ, *“a Fiscalização não descreveu e tampouco anexou aos autos documentos que demonstrassem o ato praticado pelo Impugnante com excesso de poderes, dolo, culpa ou com infração à lei, contrato social ou estatutos na fiscalizada, conforme preceitua o art. 135, III, do CTN”*.

Assim, com base no entendimento de que não há *“nos autos e nem nos sistemas da RFB prova de que o responsável era diretor, gerente ou representante da fiscalizada, na época dos fatos geradores”*, a Turma de Julgamento *a quo* afastou a aplicação do artigo 135, inciso III do CTN.

Contudo, a DRJ em Belo Horizonte, após discorrer sobre o alcance do disposto no artigo 124, inciso I do CTN, afirma que *“o responsável não precisa realizar materialmente o fato gerador, bastando que com ele colabore (partícipe) ou determine a sua execução (mandante).”*

Não se pode concordar com essa afirmação.

Em primeiro lugar, com toda venia, a decisão chega a ser contraditória, quando afirmou que a fiscalização não teria apontado as condutas realizadas pelo responsável, para fins de aplicação do disposto no artigo 135, inciso III do CTN e ao mesmo tempo entendeu que o responsável teria praticado fato gerador da obrigação tributária.

Neste sentido, concorda-se com o responsável, quando aduz, em seu apelo, que *“considerando-se que os fundamentos da autuação estão relacionados aos atos praticados pela Qualicorp Corretora relativos a supostos benefícios fiscais, por certo que o Recorrente, não tendo figurado na direção da companhia autuada, não teve qualquer participação na deliberação da autorização da amortização fiscal do ágio ou da dedutibilidade das despesas com os juros das debêntures”*, o que já justificaria o afastamento da aplicação do artigo 124, inciso I do CTN ao presente caso, uma vez que, de fato, não restou comprovada qualquer conduta praticada pelo responsável em conjunto com o contribuinte principal.

Não se pode olvidar neste sentido, que este colegiado, em composição diversa da atual, superando a questão da nulidade do acórdão recorrido, por supostamente ter inovado na fundamentação do lançamento, já se manifestou pela impossibilidade de atribuição de responsabilidade ao Sr. José Seripieri Filho, tendo em vista a ausência de apontamento do interesse comum na prática do fato gerador. Veja-se trecho do voto vencedor consignado no acórdão de n.º 1302-003.475 (sessão de 15/04/2019), já citado pelo conselheiro relator:

Observa-se que, a fiscalização partiu do pressuposto de que a estruturação de uma operação societária, independentemente de haver efetivo fluxo financeiro e respectiva tributação, além do atendimento de outros requisitos dispostos nos arts. 385 e 386 do Dec. n.º 3.000/1999, vigente à época, já seria uma fraude, só pelo fato de resultar em dedutibilidade de amortizações de ágio. Sabemos, de qualquer forma, que esse entendimento não encontra embasamento legal.

Assim, à vista dos exatos fundamentos da fiscalização, analisamos a arguição de inovação apresentada pelos recorrentes, responsáveis solidários, e concluímos que a DRJ realmente inovou, ao fundamentar sua conclusão de que a responsabilidade solidária, disposta no art. 124, inc. I, CTN, estaria caracterizada no fato de que os agentes teriam participado da fase de execução da operação e que, mesmo não tendo colhido frutos da fase de consumação, teriam agido com interesse comum com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Também apresentou extensa digressão sobre fatos históricos e movimentos societários que envolveram as empresas e os responsáveis solidários, sem contudo, aproximar do ponto em questão, isto é, se estaria por eles caracterizada a situação prevista no art. 124, inc. I, CTN.

Entendo, portanto, que se trata de um entendimento totalmente distante dos fundamentos da fiscalização. Não vejo, nos autos a demonstração e enquadramento dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, CTN. Sendo assim, a conclusão é a de que assiste razão aos devedores solidários, tendo em vista a evidenciação de que não houve, por parte de nenhum deles, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Em que pese partindo de premissas mais extensivas quanto à aplicabilidade do artigo 124, inciso I do CTN, outra Turma de Julgamento do CARF, analisando a mesma acusação fiscal, apontou no acórdão n.º 1301-004.161 (sessão de 11/11/2019), 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. (destacou-se)

Ademais, como demonstrado alhures, a aplicação do artigo 124, inciso I é restrita e não cabe ao interprete e aplicador da legislação ampliar o seu alcance. Assim, não se pode concordar, com toda venia, com a afirmação da Turma de Julgamento a quo, no sentido de que os responsáveis “*estavam presentes na fase de execução, embora ausentes na fase de consumação*”.

Ora, se o dispositivo em comento – artigo 124, I do CTN – aponta a responsabilidade solidária às pessoas que “*tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, se não houve participação na fase de consumação do fato gerador, como se pode admitir a imputação da responsabilidade?

Não faz sentido, renovando a venia, o entendimento da Delegacia de Julgamento. Neste ponto, concorda-se, mais uma vez com o que restou demonstrado no Recurso Voluntário, quando o responsável afirma que “*os atos adotados na chamada "fase de execução" (composta pela reorganização societária do Grupo Qualicorp) nunca poderiam ser caracterizados como fatos geradores do IRPJ e da CSLL (tributos exigidos nestes autos)*”.

Assim, é indiscutível que o responsável em comento não participou dos fatos geradores que deram origem à acusação fiscal constante no presente processo e, por isso, não lhe pode ser atribuída responsabilidade tributária pela existência de “interesse comum”.

Por todo exposto, vota-se por afastar a responsabilidade atribuída a José Seripieri Filho, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (a aplicação do artigo 135, III do CTN já havia sido afastada pela DRJ), para, por consequência, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, ficando prejudicada, assim, a discussão das demais questões postas no apelo.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto ao Recurso de Ofício, o relator originário assim se manifestou em seu voto.

“3.6. Do Recurso de Ofício

Por fim, o objeto do Recurso de Ofício é tema afeto à desoneração parcial de IRPJ e CSLL (indevida glosa adicional referente a Dez. 2013), e da redução da Multa Isolada de IRPJ (Do erro quanto ao valor da multa isolada lançado no AI relativo ao IRPJ); bem como o afastamento da responsabilidade tributária imputada à sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários.

No que cinge às desonerações de IRPJ e CSLL e multa isolada de IRPJ, entendo que tais temas encontram-se ultrapassados, tendo em vista o provimento total da amortização do ágio. Portanto, deixo de avalia-las.

Já no que cinge à a responsabilidade tributária imputada à sociedade *Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários*, o Acórdão da DRJ corretamente a afastou. Segue o trecho do julgamento em testilha, o qual acompanho integralmente, nos termos do art. §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999, e no § 3º, do artigo 57 do Anexo II do RICARF:

Como se verifica, o Administrador do fundo tem o dever de fornecer aos quotistas estudos e análises de investimentos elaborados pelo comitê gestor e de investimentos para fundamentar a decisão na Assembléia Geral de Quotistas e de firmar, em nome do Fundo, acordos de acionistas ou quaisquer outros ajustes de natureza diversa das Companhias Investidas de que o Fundo participe, mediante prévia aprovação do Comitê Gestor e de Investimento. Ainda, mediante também determinação do Comitê Gestor e de Investimento, o Administrador outorgará procuração para que qualquer membro do referido comitê represente o Fundo nas Assembléias de acionistas das Companhias Investidas.

É, portanto, um operador das decisões do Comitê Gestor e de Investimento. Ademais, não há, no TVF, a descrição da conduta dos administradores que indiquem o interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN na constituição do fato gerador.

Cabe ressaltar que a Autoridade Autuante, no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, ao arrolar o Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários como responsável, assim consignou em sua motivação: “Do presente caso, Administrador de Fundo significa também Gestor do Fundo, tendo em vista que a instituição atuou de ambas as formas.”

Na fl. 10516, consta o seguinte extrato de documento que indica que a transferência, a partir de 08/07/2011, da gestão carteira do Fundo passando de BRL TRUST SERVIÇOS FIDUCIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para a CRV DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A., que, posteriormente, teve sua denominação alterada para Santander Securities:

(...)

Conforme se verifica, somente a partir de julho de 2011 a administração e gestão do fundo passou a ser conduzida pela CRV Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários que, posteriormente, teve sua denominação alterada para Santander Securities.

Na referida data, o investimento, nos moldes realizados, já havia sido efetivado, de modo que não se pode identificar qualquer ação coordenada do Santander Securities Services Brasil Distribuidora relacionado com o ilícito. É dizer, a fase executória do ilícito já havia se encerrado e a fase consumativa estava sendo operacionalizada pela fiscalizada.

Apesar da estrutura final da reorganização societária se apresentar como um grupo econômico, conforme demonstrado pela Autoridade Autuante no quadro a seguir, onde o BHCS controla a Qualicorp S.A., que, por sua vez, controla a fiscalizada, a simples existência de controle não permite a responsabilização do grupo.

(...)

Tais circunstâncias por si só não podem servir para caracterizar a responsabilização passiva solidária, visto que se fosse essa a vontade do legislador complementar ele teria simplesmente estabelecido que os acionistas, sócios e titulares com poderes para escolher os administradores da pessoa jurídica ou firma individual respondem solidariamente pelo crédito tributário, independentemente de terem ou não interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Ademais, se aplicado a todas as situações, esse raciocínio levaria à responsabilização de todo e qualquer sócio ou acionista, mesmo os que não controlassem a sociedade, pois é inerente à condição de sócio ou acionista ter participação nos lucros e votar nas deliberações societárias.

(...)

Dessa forma, por não ter identificado poder de influência ou de veto na avaliação de investimentos propostos pelo Comitê Gestor e de Investimento, não se pode concluir que houve ação coordenada do Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários para realização do ilícito, já que assumiu a administração e gestão do fundo somente a partir de julho de 2011.

Com lastro em tais fundamentos, nego provimento ao Recurso de Ofício”.

Todavia, também nos termos do ata de julgamento, a maioria do colegiado acompanhou o relator originário pelas conclusões, de modo que, nos termos do art. 63, §8º do RI/CARF, reproduzo os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

DO RECURSO DE OFÍCIO. DA DELIMITAÇÃO DO TEMA DEVOLVIDO AO CARF.

No voto proferido pelo relator, este entendeu por bem negar provimento ao Recurso de Ofício.

No que tange ao mérito da discussão, ou seja, se estaria correto ou não a amortização do ágio e o aproveitamento de despesas com a emissão de debêntures, o relator entendeu que a discussão estaria superada, uma vez que se manifestou por afastar por completo a acusação fiscal nos dois pontos, julgando como improcedente o lançamento.

Ocorre que, como demonstrado, a discussão do mérito foi judicializada pelo contribuinte principal (Qualicorp), não podendo ser, a princípio, analisada por este colegiado, em face da concomitância das discussões (administrativa e judicial), em especial, pelo disposto na súmula CARF n.º 01, que diz que “*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial*”.

Não se desconhece, é bom deixar claro desde já, a argumentação apresentada em petição nos autos pelo responsável José Seripieri Filho, que defende, em síntese, a ausência de concomitância, uma vez que teria se insurgido autonomamente ao contribuinte principal com relação a este ponto – mérito – da autuação.

Contudo, entende-se que essa discussão deverá ser travada tão-somente após a análise das imputações das responsabilidades. É que, uma vez sendo essas afastadas pelo colegiado, toda a discussão de mérito com relação a eles perde o objeto. Caso contrário, ou seja, caso seja mantida a responsabilidade do Sr. José Seripieri Filho, dever-se-á verificar se há ou não concomitância com relação a ele e quais os efeitos desta.

Cumpra apontar que os demais responsáveis, em seus apelos, não se insurgem contra o mérito da autuação. A defesa por eles apresentadas está fincada apenas nas respectivas imputações de responsabilidades feitas pelo agente autuante.

Pois bem.

Como se observa no voto do relator, quanto à imputação de responsabilidade à sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários, houve o entendimento de se negar provimento ao Recurso de Ofício.

E aqui, no ponto decidido pelo relator, quanto a imputação de responsabilidade afastada pela DRJ, pode-se adiantar que são irreparáveis as conclusões a que chegou a Turma de Julgamento *a quo* e que foram utilizadas, inclusive, como razões de decidir pelo relator.

Todavia, ao analisar as responsabilidades atribuídas às pessoas físicas, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) entendeu por bem afastar a aplicação dos artigos 134, III e 135, III, ambos do CTN, mantendo as responsabilidades apenas com base no artigo 124, I do mesmo diploma legal.

Entende-se, neste sentido, que esse ponto da decisão proferida pela DRJ não foi devolvido ao CARF, via recurso necessário, e, por isso, não pode ser objeto de análise por este colegiado. Explica-se.

Quando se analisa o teor da interposição do Recurso de Ofício constante no acórdão recorrido, o que se percebe é que, no que tange às imputações de responsabilidade, o apelo necessário foi apresentado apenas e tão-somente quanto à decisão que afastou a responsabilidade da sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários. Transcreve-se:

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e **Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017**, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito tributário e **a exclusão da responsabilidade tributária** procedidas por este acórdão só serão definitivas após o julgamento em segunda instância. (destacou-se).

E não poderia ser diferente, uma vez que a Portaria MF n.º 63/2017, que trata das hipóteses em que o Recurso de Ofício deve ser apresentado e que foi utilizada como motivação para apresentação do apelo necessário ora em análise, deixa bem claro que este deverá ser apresentado quando “*a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário*”. Veja-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (destacou-se)

No presente caso, como demonstrado, em que pese ter afastado a aplicação dos artigos 134, III e 135, III do CTN, as responsabilidades imputadas a José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Feliz Estupinam foram mantidas com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, sendo apresentados Recursos Voluntários por cada um deles para combater esse ponto da decisão.

Assim, sob pena de fazer o chamado *reformatio in pejus* (o que é vedado, não se pode olvidar), não pode este colegiado reformar a decisão recorrida na parte em que afastou parte da motivação do lançamento, quando entendeu pela inaplicabilidade dos artigos 134, III e do 135, III do CTN.

Por outro lado, o Código de Processo Civil, que é aplicado de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal², em seu artigo 492 é claro quando diz que “*é vedado ao juiz proferir decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado*”.

Assim, não sendo devolvida ao colegiado, via recurso de ofício, as conclusões quanto a inaplicabilidade dos dispositivos do CTN, entende-se que fica vedado a este colegiado restabelecer o lançamento na parte em que os responsáveis obtiveram um posicionamento favorável da DRJ.

Reitere-se, neste sentido, que, no que tange às imputações de responsabilidade, somente a exoneração da responsabilidade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários foi devolvida ao colegiado via recurso necessário. E, como já adiantado, nos termos do voto do relator, não há reparos a se fazer na decisão proferida pela DRJ.

Neste sentido, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo-se o acórdão recorrido na parte em que afastou a responsabilidade atribuída à sociedade Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários.

² Neste sentido, é a orientação do artigo 15 do CPC (Lei n.º 13.105/15), in verbis:

"Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente".

“DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários de José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam, e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

É como voto”.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias, redator ad hoc do voto apresentado pelo ex-conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira.

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Voto**DA DESNECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. DO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE PRINCIPAL.**

Como demonstrado, em uma análise inicial do feito, o ex-conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, então relator, entendeu pela necessidade de converter o julgamento em diligência, para que fosse acostado aos autos cópia integral da ação judicial proposta pelo contribuinte.

Segundo suas argumentações, a juntada da cópia integral dos autos, acompanhada da “certidão de objeto e pé” da demanda, seria imprescindível para “verificação da concomitância”, e, “por razões óbvias que porventura resultariam no não-conhecimento dos Recursos em debate nesta presente ocasião”.

Entretanto, com toda venia ao entendimento do então conselheiro, entende-se como desnecessária a conversão do julgamento em diligência.

A uma, porque o contribuinte, quando noticia a sua opção em judicializar a discussão, juntou aos autos a petição inicial (fls. 15.816 a 15.886), em que pode-se verificar com certa facilidade as partes (Qualicorp Corretora de Seguros S.A. e União Federal), e o objeto daquele processo que tramita perante a Justiça Federal do DF. Em especial, destaca-se o pedido inaugural feito ao juízo, que engloba a totalidade dos créditos tributários tratados no presente processo administrativo. Veja-se:

3.2. Pedido Final

Na sequência, requer-se a citação da União, assim como, ao final, o julgamento de procedência da ação para que **seja anulado o crédito tributário materializado pelos Autos de Infração objeto do Processo Administrativo nº 16561-720.076/2017-96.**

Subsidiariamente, requer-se que (i) seja anulado o crédito tributário de CSLL lavrado em face da Autora e respectivos consectários legais (no valor total histórico de R\$ 73.526.766,23); e (ii) seja determinado o cancelamento da cobrança da multa isolada exigida da Autora pelo não recolhimento das estimativas no valor entendido como devido, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996 (no patamar de 50%).

Ainda em caráter subsidiário, de rigor, ao menos, a procedência da ação para afastar a imposição penalidades de ofício qualificadas (no patamar de 150%), uma vez que não preenchidos os requisitos legais para tanto; ou, ao menos para que se declare que as penalidades não poderão ultrapassar o patamar de 20% do valor dos tributos. (destacou-se)

A duas, porque o próprio contribuinte, em sua petição, admite a concomitância e requer expressamente a aplicação do entendimento consignado na súmula CARF nº 01.

Assim, renovando a venia, ousa-se discordar do entendimento do antigo relator, uma vez que entende-se pela desnecessidade de conversão do julgamento em diligência, nos termos propostos pelo ex-conselheiro.

Por outro lado, sendo indiscutível a concomitância do objeto da ação judicial com a presente discussão e não tendo matérias a serem analisadas que não foram levadas ao poder Judiciário, nos termos da Súmula CARF nº 01, VOTA-SE por não conhecer do Recurso Voluntário apresentado pela Qualicorp Corretora de Seguros S.A .

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias, redator do voto vencedor.