



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16561.720076/2017-96
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-006.907 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1302-006.112, na sessão de 20 de setembro de 2022, nos seguintes termos:

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 Felliipe 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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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 n.º 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 consequente 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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 2012 a 2014 a partir da constatação de indevida dedução de amortizações de ágio na aquisição de Qualicorp Participações S.A. e de juros em razão da captação de recursos por meio de debêntures, com acréscimo de multa qualificada, além da exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. Houve imputação de responsabilidade a:

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

Todos impugnaram a exigência e a autoridade julgadora de 1ª instância assim concluiu em decisão submetida a reexame necessário (e-fls. 14551/14709):

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.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou conhecimento ao recurso especial da Contribuinte, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento aos recursos voluntários dos responsáveis José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinamm (e-fls. 16278/16371).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 20/10/2022 (e-fl. 16372) e em 17/11/2022 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 16373/16411 no qual a Fazenda aponta divergência parcialmente reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 16415/16449, do qual se extrai:

O recurso especial da Fazenda Nacional questionou o entendimento adotado pelo Acórdão n.º 1302-006.112 e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito da definição do “interesse comum” requerido pelo art. 124, I, do CTN, para fins de imputação de responsabilidade solidária.

Aduziu a recorrente (todos os destaques constam do original):

[...]

Narra a PGFN que o presente processo trata de planejamento fiscal praticado pelo grupo econômico da contribuinte QualiSeg (QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS S.A.), caracterizado por uma sucessão de operações societárias que a Fiscalização considerou meramente formais e que tinham como único objetivo alcançar economia tributária indevida por meio da dedução de encargos de amortização de ágios e de despesas de debêntures.

Por ocasião da autuação, a Fiscalização imputou responsabilidade solidária, fundamentada no art. 124, I, do CTN, a alguns intervenientes do processo de planejamento tributário. Segundo a recorrente, a autoridade tributária considerou “configurada a fraude, dolo, simulação e/ou conluio e, como consequência, se posicionou pela presença dos pressupostos para a responsabilização solidária”.

Relata a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido teria afastado a responsabilidade solidária daqueles coobrigados, excluindo-os do polo passivo da obrigação tributária, concluindo, “de forma bastante genérica”, que a Fiscalização não teria logrado êxito em demonstrar a existência do interesse comum dos referidos intervenientes na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, o que impossibilitaria o enquadramento dos fatos às disposições do art. 124, I, do CTN.

Além disso, a decisão recorrida teria discordado do posicionamento da Fiscalização, que “centrou seu entendimento nos fatos de que, sob sua ótica, caracterizariam fraude e conluio (art. 73, Lei n.º 4.5025/64), por parte dos investidores e alienantes”.

A PGFN defende que o acórdão recorrido, ao decidir dessa forma, teria entrado em divergência com outras decisões administrativas proferidas no âmbito do CARF, que, apreciando situações semelhantes, decidiram que os intervenientes que “tomaram parte na execução do planejamento tributário que redundou em economia tributária indevida ou forma de tributação indevida deveriam permanecer no polo passivo da obrigação tributária”.

Como paradigmas representativos do dissenso jurisprudencial arguido, a recorrente indicou os Acórdãos n.º 1402-003.751, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, e n.º 1201-001.640, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da mesma Seção de Julgamento.

Segundo a Fazenda Nacional, os acórdãos paradigmas discutem, assim como o recorrido, a imputação de responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN, em especial no que diz respeito ao enquadramento dos fatos como “interesse comum”, em situações em que intervenientes das operações societárias (“sócios, acionistas, gerentes, administradores, procuradores, controladores, ou participantes de Comitês ou Assembleias”) foram arrolados pela Fiscalização como responsáveis solidários porque “ou tomaram parte na execução, ou tomaram decisões, ou não discordaram expressamente das decisões tomadas em relação ao planejamento tributário objeto da atuação”. Em todos os casos, assim, a posição e o papel jurídico dos intervenientes seriam os mesmos.

Exposto o teor do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor de ambos os acórdãos paradigmas indicados encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). Verifica-se ainda que a recorrente reproduziu integralmente as ementas dos acórdãos, observando o requisito de admissibilidade fixado nos §§ 9º a 11 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

No mesmo sítio do CARF, é possível constatar que o Acórdão paradigma n.º 1402-003.751 não foi reformado até a data da interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. O mesmo não pode ser dito, entretanto, a respeito da outra decisão paradigma, o Acórdão n.º 1201-001.640.

Ocorre que a referida decisão foi reformada pelo Acórdão n.º 9101-004.382, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em 10/09/2019 e publicado no sítio do CARF na internet em 04/11/2019 (antes, portanto, da apresentação do recurso especial pela PGFN), que deu provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo para afastar a responsabilidade decorrente do art. 124, I, do CTN, nos termos da ementa e dispositivo:

[...]

Sendo assim, não é possível a caracterização da divergência jurisprudencial arguida pela recorrente a partir do cotejo entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma n.º 1201-001.640, por força do § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, não cabe contra tal conclusão a apresentação de agravo, nos termos do art. 71, § 2º, IV, do mesmo Regimento Interno.

De toda forma, como houve a indicação de um acórdão paradigma que atende aos requisitos recursais regimentalmente fixados (Acórdão n.º 1402-003.751), deve ser verificado se a recorrente demonstrou ou não a existência do dissídio jurisprudencial arguido entre este julgado e o acórdão recorrido.

No presente processo, discutiu-se, por ocasião do julgamento dos recursos voluntários, a responsabilidade tributária que a Fiscalização imputara às pessoas físicas José Seripieri

Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, com fulcro no art. 124, I, do CTN (este era o único fundamento legal de responsabilização que ainda não havia sido afastado àquela altura).

O i. Conselheiro Relator votou por afastar a referida responsabilidade tributária solidária por considerar que a DRJ teria inovado “*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*”. O voto do Relator dispôs ainda que não teria sido demonstrada nos autos, de forma cabal, a participação daquelas pessoas físicas na ação fraudulenta.

Ocorre que, conforme relata o i. Conselheiro que foi designado Redator ad hoc do voto condutor da decisão, a maioria dos membros do Colegiado acompanhou o Relator originário apenas pelas suas conclusões.

O entendimento que prevaleceu no Colegiado, também pelo afastamento da responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN, foi descrito da seguinte forma no voto condutor da decisão:

[...]

Depois de defender que a imputação da responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN, requer que a pessoa tenha “*tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária*” e que a “*a expressão ‘interesse comum’ se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz*”, o voto condutor analisa separadamente os casos dos responsáveis tributários.

Primeiramente a decisão trata de Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, integrantes do comitê gestor do fundo “BHCS Fundo de Investimento em Participações – BHCS FIP”, pertencente a investidores estrangeiros e que adquiriu com ágio a participação societária na empresa SERIPAR PARTICIPAÇÕES (posteriormente cindida em favor da contribuinte). Na sequência, é analisada a responsabilidade tributária atribuída a José Seripieri Filho, que era sócio majoritário da SERIPAR PARTICIPAÇÕES antes da alienação e permaneceu na sociedade (com participação menor) após as operações societárias discutidas, mantendo participação indireta na contribuinte QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS S.A.

Ao analisar a responsabilização das pessoas físicas mencionadas, fundada no art. 124, I, do CTN, o voto condutor da decisão recorrida discorda expressamente do entendimento exposto pela DRJ de que a participação daquelas pessoas na fase de execução (realização de operações societárias, tidas como artificiais, que provocaram o surgimento de ágio) seria suficiente para caracterizar o “interesse comum” no fato gerador das obrigações tributárias lançadas, mesmo que estivessem ausentes na fase de consumação (efetivo aproveitamento fiscal do ágio anteriormente gerado).

Entendeu a decisão recorrida que a Fiscalização deveria ter demonstrado que os eventuais responsáveis tinham, de alguma forma “*interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal*”. No presente caso, concluiu-se que não foi demonstrado ou provado “*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*”.

Em relação aos gestores do Fundo “BHCS FIP” (Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam), a decisão recorrida apresentou ainda um outro fundamento para afastar a responsabilidade solidária: não era deles, mas dos membros da Assembleia Geral dos Quotistas do Fundo, a palavra final quanto aos investimentos que seriam realizados (inclusive em aquisição de participações societárias). Assim, eles tampouco teriam poder de decisão quanto “*às operações societárias, comerciais e tributárias realizadas para viabilizar a aquisição das participações societárias, que deram ensejo ao ágio amortizado*”.

Aos membros do comitê gestor do Fundo caberia 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*”. Por conta disso, concluiu a decisão que não se poderia cogitar da prática, por aqueles membros, do fato gerador da obrigação tributária em conjunto com a contribuinte.

Portanto, no que diz respeito às pessoas físicas Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, a responsabilidade solidária foi afastada também com base neste fundamento.

Passando ao Acórdão paradigma n.º 1402-003.751, observa-se que a decisão aborda contexto fático semelhante, em que a Fiscalização imputou a um grupo de pessoas físicas a responsabilidade tributária fundada no art. 124, I do CTN (e também no art. 135, III, do mesmo Código) em razão de sua pretensa participação em planejamento tributário cujo objetivo era possibilitar o posterior aproveitamento tributário de ágio (no caso do paradigma, houve também acusação da prática de simulação de transferência da atividade fabril a outra pessoa jurídica que, na prática, funcionaria juntamente com a contribuinte como uma única empresa).

Ao analisar a questão da responsabilidade tributária, assim se manifestou o voto condutor da decisão paradigma:

[...]

O acórdão apontou que a contribuinte PERKONS S/A é uma empresa com constituição e gestão familiar, sendo administrada por Walter Arvido Schause, Donald Elmar Schause, Samuel Dzintar Schause, Walter Alberto Mitt Schause e Eduardo Augusto Purin Schause. Os três primeiros seriam os detentores, direta ou indiretamente, do controle das ações da empresa (com poder de mando e gestão), bem como os beneficiários da maior parte dos dividendos advindos dos resultados da contribuinte. Já os dois últimos sempre teriam participado ativamente da administração da empresa.

Segundo o entendimento exposto na decisão, estaria configurado no caso concreto, entre as pessoas físicas citadas e a contribuinte, o “*interesse comum entre as pessoas que participam da situação que origina o fato gerador*”, requerido pelo art. 124, I, do CTN, uma vez que “*os membros da família Schause eram e são os únicos proprietários da autuada, de modo que não há como admitir que os interesses da pessoa jurídica Perkons fossem divergentes e opostos aos dos sócios*”.

Continuou o acórdão expondo que “*a vontade da pessoa jurídica é, em verdade, a expressão da vontade majoritária de seus sócios e dirigentes*” e que “*todos os atos de reorganização societária (especialmente pertinentes quanto à glosa da amortização do ágio) foram deliberados e aprovados em Assembleia Geral Extraordinária e, ao que consta, nenhum dos recorrentes discordou das propostas apresentadas à votação, donde se deduz que todos anuíram aos atos praticados*”.

O interesse comum entre a contribuinte e os responsáveis solidários no fato gerador dos tributos lançados diria respeito, assim, à economia fiscal que foi gerada por meio das simulações apontadas pela Fiscalização, que refletiu-se no recebimento de dividendos mais vultosos pelos controladores da empresa. Concluiu a decisão paradigma que a lucratividade obtida pelos destinatários dos dividendos distribuídos pela contribuinte “*é justamente o elo de comunhão legal que lastreia a imputação da responsabilidade solidária*”.

Conclui-se, portanto, que o acórdão paradigma entendeu que se configura o “*interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal*”, sendo cabível a imputação da responsabilidade solidária do at. 124, I, do CTN, quando a pessoa: i) tem poder de mando/administração sobre a empresa contribuinte (ainda que na fase das operações societárias cujo objetivo é propiciar futuras economias fiscais) e ii) se beneficia financeiramente, na condição de sócio, da economia fiscal gerada pelo planejamento tributário contestado pela autoridade tributária.

Corroborando o exposto o fato de o acórdão paradigma ter afastado a responsabilidade solidária (art. 124, I, do CTN) imputada a Jefferson do Carmo Bruckheimer, que era comprovadamente apenas gestor contratado do grupo econômico, com “poder de mando”.

Quanto a este sujeito passivo, a decisão paradigma manteve sua responsabilização com suporte no art. 135, II e III, do CTN (“*tinha poderes de mando e agiu (...) diversas vezes em desconformidade com a lei*”), mas afastou aquela fundamentada no art. 124, I, do mesmo Código “*tendo em conta que, apesar dos comprovados poderes de que dispunha como gestor de alto nível do grupo, dele não era sócio ou acionista e presumivelmente não tinha o necessário e imprescindível ‘interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’ exigido pelo referido dispositivo legal para caracterizar a responsabilização*”.

Pois bem. Tomando-se o entendimento que prevaleceu no acórdão paradigma e tentando-se a sua transposição para o caso julgado no presente processo (teste de aderência, necessário à configuração da divergência jurisprudencial requerida para fins de conhecimento dos recursos especiais), conclui-se que somente haveria alteração do que o acórdão recorrido decidiu em relação ao responsável tributário José Seripieri Filho.

Somente este sujeito passivo estaria enquadrado nos requisitos que o acórdão paradigma entende necessários para a imputação da responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN: era sócio controlador da SERIPAR PARTICIPAÇÕES (cuja alienação parcial gerou o ágio debatido no processo); após a alienação parcial, permaneceu como acionista daquela empresa e, mais tarde, como acionista indireto da contribuinte QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS S.A. (que recebeu parte do patrimônio cindido da antiga SERIPAR); tinha poder de administração e participação nos resultados financeiros distribuídos pela contribuinte, que foram afetados pelos resultados do planejamento tributário contestado pela Fiscalização.

Quanto às pessoas físicas Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, a aplicação do entendimento encontrado no acórdão paradigma não alteraria a conclusão pelo afastamento da sua responsabilidade solidária. Primeiramente porque, conforme destacou o acórdão recorrido, eles não tinham a palavra final em relação aos investimentos realizados pelo Fundo que geriam, mas apenas faziam sugestões, que eram aprovadas ou rejeitadas pela Assembleia Geral de Quotistas. Depois, porque eles eram apenas gestores do Fundo de investimento, e não sócios da contribuinte ou de alguma controladora cujos dividendos pudessem ser maximizados pelos efeitos do planejamento tributário debatido.

Sendo assim, conclui-se que restou devidamente demonstrada a existência da divergência jurisprudencial arguida pela recorrente, entre o acórdão recorrido e o Acórdão paradigma nº 1402-003.751, mas somente em relação ao responsável solidário José Seripieri Filho. Quanto aos sujeitos passivos Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, cuja responsabilidade solidária foi afastada pelo acórdão recorrido, o dissenso jurisprudencial não se caracterizou.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**definição do ‘interesse comum’ previsto no art. 124, I, do CTN**”, apenas em relação ao sujeito passivo José Seripieri Filho.

Os autos foram remetidos à PGFN, que manifestou sua ciência à e-fl. 16451.

A PGFN transcreve o entendimento do acórdão recorrido que pretende confrontar e, observando que *para a decisão recorrida, não constou dos autos a demonstração dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, CTN*, bem como que *a fiscalização centrou seu entendimento*

nos fatos que, sob sua ótica, caracterizariam fraude e conluio (art. 73, Lei nº 4.502/64), por parte dos investidores e alienantes, discorda da conclusão de que restou demonstrado nos autos o enquadramento dos fatos nas disposições do art. 124, inc. I, CTN e de que não houve, por parte de nenhum dos responsabilizados, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, apontando o paradigma nº 1402-003.751 e destacando de sua ementa que:

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

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

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

Como visto, pelo cotejo dos trechos acima transcritos da decisão recorrida, fundamentação da fiscalização e dos acórdãos indicados como paradigmas, fica claro que se tratam de contextos fáticos semelhantes.

Em todos os casos, se discutia a imputação da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, em especial, a demonstração e enquadramento dos fatos como “interesse comum”.

A decisão recorrida decidiu, de forma bastante genérica, que a fiscalização não logrou êxito em sua demonstração.

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

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

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

Contudo, mesmo nesse contexto, a decisão recorrida entendeu que não haveria comprovação do interesse comum dos intervenientes em tais operações meramente formais. As decisões paradigmas, por outro lado, encamparam posicionamento oposto. Consideram os precedentes indicados que aqueles que tomaram parte na execução do planejamento tributário que redundou em economia tributária indevida ou forma de tributação indevida deveriam permanecer no polo passivo da obrigação tributária.

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

Assim, resta demonstrada a divergência jurisprudencial acerca do disposto nos arts. 121 e 124 (em especial inciso I) do CTN.

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

No mérito, transcreve os arts. 121 e 124 do CTN, para argumentar que:

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Nesse teor, cabe referendar as conclusões da DRJ de origem, com o único adendo de que tal fundamentação também vale para a responsabilizada Santander Securities Services Brasil. Cabe destacar que esta Procuradoria discorda da conclusão adotada quanto à exclusão da citada pessoa do polo passivo, considerando que os fundamentos abaixo também são extensíveis a tais pessoas. *In verbis*:

[...]

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

Além disso, sob qualquer ótica que se vislumbre a questão, a responsabilidade solidária dos coobrigados indicados no Termo de Sujeição Passiva está devidamente

fundamentada. Isso porque o sujeito passivo se defende dos fatos e não do dispositivo legal.

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

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

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

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

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

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido argumenta, na parte admitida, *para reformar o acórdão recorrido, nos quesitos objeto da presente insurgência.*

Os sujeitos passivos foram cientificados conforme e-fls. 16456/16477 e 16795/16833, mas somente José Seripieri Filho, cientificado em 19/05/2023 (e-fl. 16466), apresentou contrarrazões em 01/06/2023 (e-fls. 16479/16509) nas quais expõe *lhe foi atribuída responsabilidade solidária com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”), o qual responsabiliza àqueles elencados pela lei quando os atos autuados forem praticados com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, bem como no artigo 124, inciso I, do CTN, que prevê serem solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.*

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

Anota que o Colegiado *a quo* deu provimento ao seu recurso voluntário *para afastar a responsabilidade solidária a ele atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, excluindo-o, assim, do polo passivo*, mas a PGFN interpôs recurso especial admitido com base apenas no paradigma nº 1402-003.751, e questiona esta admissibilidade por: i) impossibilidade de rediscussão de matéria fática e probatória, vez que o acórdão recorrido concluiu que *não restou comprovada qualquer conduta praticada pelo responsável em conjunto com o contribuinte principal*, e assim não foi *comprovado nos autos o interesse comum*; e ii) ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, que são convergentes na *necessidade de demonstração nos autos da participação do responsável tributária no fato gerador*, mas no paradigma os elementos trazidos teriam evidenciado o interesse comum, e eles

elementos fático-probatórios *não guardam qualquer similitude com o presente caso*. Quanto a este aspecto, aduz que:

31. De fato, pela análise do **Acórdão Recorrido** extrai-se que, entre os motivos que levaram a Turma Julgadora a firmar seu entendimento pelo afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao Recorrido, deu-se especial destaque ao fato de o Recorrido (i) não ter figurado como diretor, gerente ou representante da Qualicorp Corretora (sujeito passivo principal), (ii) nem ter participado na deliberação da autorização da amortização fiscal do ágio ou da dedutibilidade das despesas com os juros das debêntures (fatos geradores autuados).

32. De modo totalmente diverso, contudo, no **Acórdão Paradigma n.º 1402-003.751** verifica-se que as pessoas responsabilizadas (i) figuravam como sócios controladores e administradores do sujeito passivo principal e (ii) participaram ativamente nos fatos geradores analisados, relativos à dedução de despesas fictícias e à amortização de ágio interno.

[...]

35. Em primeiro lugar, veja-se que, no Acórdão Recorrido, foi relevante para a Turma Julgadora o fato de o **Recorrido não ter poder de direção, gestão ou representação em relação à Qualicorp Corretora (sujeito passivo principal)**, uma vez que isso revelaria a inexistência de qualquer interesse comum.

36. Por outro lado, no Acórdão Paradigma n.º 1402-003.751, os responsáveis solidários tinham **poderes de mando e gestão sobre o sujeito passivo principal**, exercendo o papel de **sócios controladores e administradores**, o que foi essencial para o reconhecimento do interesse comum no caso.

37. Além disso, outro ponto que merece destaque é que, no presente caso, desde o julgamento pela DRJ, foi feita uma **separação temporal relevante dos atos analisados e da participação do Recorrido em referidos atos**, havendo (i) uma “*fase de execução*”, referente à reorganização societária do Grupo Qualicorp, na qual, na visão da DRJ, o Recorrido teria participado, e (ii) uma “*fase de consumação*”, relativa à amortização do ágio e à dedutibilidade das despesas com o pagamento de juros, **na qual restou reconhecido pela DRJ que não houve qualquer participação do Recorrido**.

38. Diante dessa **especificidade do caso analisado**, a Turma Julgadora concluiu no Acórdão Recorrido que não haveria como se atribuir responsabilidade solidária ao Recorrido, uma vez que ele não participou nos fatos geradores.

[...]

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

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

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

45. Diante disso, restam demonstradas diferenças **substanciais** entre os elementos fático-probatórios do Acórdão Recorrido e do Acórdão Paradigma n.º 1402-003.751, as

quais também inviabilizam o conhecimento do Recurso Especial da PGFN por esta C. CSRF.

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

Aponta equívocos do exame de admissibilidade, em especial que *em momento algum o Acórdão Paradigma n.º 1402-003.751 trouxe ressalva no sentido de que seria possível a responsabilização de pessoa cujo “poder de mando/administração sobre a empresa contribuinte” fosse apenas “na fase das operações societárias cujo objetivo é propiciar futuras economias fiscais”, mas sim enfatizou a todo momento que eles “sempre permaneceram como seus diretores, com todos e iguais poderes do sócio-gerente para representar e administrar isoladamente a sociedade” / “sempre participaram ativamente da administração da Perkons”*. Prossegue aduzindo que:

49. Assim, evidente que o primeiro requisito trazido pelo Acórdão Paradigma n.º 1402-003.751 para a responsabilização solidária é de que a **pessoa tenha poder de mando/administração sobre a empresa contribuinte ao longo de toda a execução e consumação do fato gerador**, e não apenas *“na fase das operações societárias cujo objetivo é propiciar futuras economias fiscais”*, como alegado no Despacho de Admissibilidade.

50. Além disso, outro ponto no qual se equivoca o Despacho de Admissibilidade é ao afirmar que o Recorrido teria tal *“poder de mando/administração sobre a empresa contribuinte”*.

51. Como demonstrado acima, o entendimento firmado no Acórdão Recorrido foi justamente no sentido contrário, tendo se afirmado expressamente que **o Recorrido não figurou na direção/administração do Qualicorp Corretora (sujeito passivo principal), não tendo, portanto, poder de mando e/ou administração sobre a empresa contribuinte**.

52. Sendo assim, é evidente que, diferentemente do quanto consignado no Despacho de Admissibilidade, no presente caso não restariam cumpridos os *“requisitos que o acórdão paradigma entende necessários para a imputação da responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN”*, não havendo, portanto, como se admitir o Acórdão Paradigma n.º 1402-003.751 como representativo de divergência jurisprudencial.

53. Diante do exposto, resta demonstrado que o Acórdão Paradigma n.º 1402-003.751 trata de situação fática diversa dos presentes autos e, dessa forma, não representa divergência jurisprudencial, motivo pelo qual não poderá ser conhecido o Recurso Especial da PGFN.

No mérito, observa que já possui decisão favorável definitiva nos termos do Acórdão n.º 1302-003.475, matéria da qual a PGFN não recorreu quanto teve oportunidade e deduz que *a própria Recorrente não tem convicção dos seus argumentos aduzidos no Recurso Especial ora contrarrazoado para requerer a reforma do Acórdão Recorrido, uma vez que, em uma primeira análise, sequer recorreu quanto ao afastamento da imputação de solidariedade ao Recorrido, o que desde já demonstra a necessidade de manutenção do Acórdão Recorrido*. Na sequência, assim argumenta contra a aplicabilidade do art. 124, I do CTN ao recorrido:

58. Conforme se verifica do Recurso Especial interposto (fl. 29), a PGFN busca a reforma do Acórdão Recorrido com base na alegação de que *“todas as pessoas responsabilizadas no presente caso tomaram parte no planejamento tributário que redundou economia tributária e/ou tributação indevida”*, uma vez que *“detinham o ‘domínio do fato’, seja pela condição de administrador, seja pela condição de controlador, tomando as decisões relativas ao encadeamento de operações que deram azo ao Auto de Infração em tela, ou mesmo dela não discordaram”*, o que comprovaria o interesse comum previsto no artigo 124, inciso I, do CTN.

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

60. Em outras palavras, mesmo que inexistente um vínculo direto com o sujeito passivo principal e com os fatos geradores analisados, sustenta a PGFN que seria possível a responsabilização solidária com base no artigo 124, inciso I, do CTN.

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

62. Ocorre que, como reconhecido pela Turma Julgadora no Acórdão Recorrido (fls. 87 e 89), além de não haver “qualquer conduta praticada pelo responsável em conjunto com o contribuinte principal”, “é indiscutível que o responsável em comento não participou dos fatos geradores que deram origem à acusação fiscal constante no presente processo”.

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

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

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

66. Assim, não figurando na direção da Qualicorp Corretora durante o período das supostas infrações fiscais, mas apenas como acionista de empresa holding que controlava a sociedade autuada, é manifestamente indevida a sua inclusão no polo passivo do lançamento fiscal originário deste processo, bem como qualquer alegação de eventual interesse comum trazida pela PGFN no seu Recurso Especial.

67. Além disso, tampouco merece prosperar a tentativa da PGFN de utilizar a tese inovadora da DRJ de que a suposta participação do Recorrido na “*fase de execução*” (reorganização societária do Grupo Qualicorp, segundo a DRJ) bastaria para a sua responsabilização solidária, a despeito de não ter participado da “*fase consumativa*” dos fatos geradores (amortização do ágio e dedutibilidade das despesas com o pagamento de juros).

68. De acordo com o disposto no artigo 114 do CTN, o “*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*” (g.n.).

69. Aplicando-se o disposto acima ao caso concreto, verifica-se que os supostos fatos geradores que originaram esta lide, só podem ser: **(i)** a amortização do ágio e **(ii)** a dedutibilidade das despesas com o pagamento de juros relativos às debêntures emitidas

(fatos praticados naquilo que a DRJ, reiterada pela PGFN, convencionou denominar de “fase consumativa”).

70. Isso porque, estes atos/estas situações são os únicos no caso concreto que se encaixam perfeitamente no conceito trazido no artigo 114 do CTN, não havendo como se estender o conceito de fato gerador a atos/situações que **não** eram necessários e suficientes à sua ocorrência (atos da reorganização societária do Grupo Qualicorp), como feito indevidamente pela DRJ e reiterado pela PGFN.

71. Desse modo, como reconhecido pela Turma Julgadora no Acórdão Recorrido, diante do reconhecimento pela DRJ (reforçado no Recurso Especial pela PGFN) de que o Recorrido **não participou da “fase consumativa”, isto é: não participou dos supostos fatos geradores que deram origem a este processo, não há como a ele ser atribuída a solidariedade**, uma vez que o artigo 124, inciso I, do CTN é claro ao asseverar que a sua aplicação está restrita àquelas “pessoas que *tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*” (g.n.).

72. Sendo assim, resta incontestável que a tese criada em caráter inovador pela DRJ e reiterada pela PGFN para fundamentar o Recurso Especial interposto não pode ser admitida, eis que, além de não vir acompanhada de qualquer fundamento, afronta diretamente as disposições dos artigos 114 e 124 do CTN.

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

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

75. Neste sentido, são os ensinamentos de Misabel Derzi Abreu ao tratar do artigo em comento, para quem “*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 polo passivo*”¹.

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

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

SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE DISTINÇÃO. A solidariedade tributária de que trata as situações previstas no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra-matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária. (...). (Acórdão n.º 1402-001.643²)

78. Ademais, analisando-se as disposições do direito privado, o instituto da **solidariedade** está previsto no artigo 264 do Código Civil³, que dispõe que “há

¹ DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

² Este mesmo entendimento foi consignado no Acórdão n.º 1402-001.852.

³ BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda". A legislação civil, portanto, determina que a solidariedade se caracteriza a partir de uma **pluralidade de devedores relacionados a uma mesma obrigação**.

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

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

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

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

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

84. Adicionalmente, outro ponto que merece destaque é o fato de a PGFN apresentar um posicionamento completamente **contraditório** em seu Recurso Especial ao defender a existência de "*fraude, dolo, simulação e/ou conluio*" no caso concreto para tentar justificar o restabelecimento da solidariedade das pessoas físicas e jurídicas com base no disposto no artigo 124, inciso I, do CTN.

85. Isso porque, como visto anteriormente, o artigo 124 do CTN, que aborda o "*interesse comum*", aplica-se quando, na situação que constitui o fato gerador há uma pluralidade de pessoas concorrendo na sujeição passiva da obrigação tributária.

86. Ou seja, somente é possível atribuir a solidariedade por interesse comum nas hipóteses em que o sujeito já é obrigado a responder por aquela obrigação, em razão da **natureza do tributo**, que possa comportar a existência de duas ou mais pessoas, na qualidade de coobrigadas (no caso do IPTU por exemplo).

87. Vê-se, portanto, que o artigo 124, inciso I, do CTN aborda uma responsabilidade tributária no campo da **licitude**. E, sendo a operação lícita, não caberia enquadrar o Recorrido em tal dispositivo sob o argumento de que "*No caso específico destes autos, a fraude, o dolo, o conluio e/ou sonegação está(ão) patente(s)*" (fl. 38 do Recurso Especial da PGFN). Veja-se que a PGFN sequer se decidiu acerca do instituto que, em seu entendimento, seria aplicável ao presente caso.

88. Por outro lado, o artigo 135, inciso III, do CTN é aplicável quando os atos dos 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.

89. Entretanto, conforme já mencionado, no presente caso a responsabilização do Recorrido com base no art. 135, inciso III, do CTN foi devidamente afastada pela DRJ, fato não questionado pela PGFN em nenhum momento.

90. Portanto, é manifesta a impossibilidade de se enquadrar o Recorrido como responsável com base no artigo 124, inciso I, do CTN sob a alegação da existência de “*fraude, dolo, simulação e/ou conluio*”.

91. Sendo assim, resta demonstrada a insubsistência do Recurso Especial da PGFN, não havendo motivos para a reforma do Acórdão Recorrido, mantendo-se, por conseguinte, o afastamento da responsabilidade solidária em face do Recorrido.

Subsidiariamente observa que caso o recurso fazendário seja conhecido e provido, os autos devem retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação dos *argumentos trazidos pelo Recorrido em seu Recurso Voluntário e em Petição Complementar que restaram prejudicados no julgamento anterior*.

Requer, assim, que seja negado conhecimento ao recurso especial da PGFN, ou que lhe seja negado provimento e, também subsidiariamente, que os autos retornem ao Colegiado *a quo* em caso de provimento.

Às e-fls. 16795/16820 conta petição dos responsáveis tributários Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam e Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges requerendo acesso aos autos em face da intimação que lhes foi dirigida contendo, inclusive, demonstrativo de débitos mantidos no julgamento, a serem pagos, e observando que o afastamento da responsabilidade que lhes foi imputada restou definitivo em face da negativa de seguimento ao recurso fazendário neste ponto, sem apresentação de agravo.

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte questiona a admissibilidade do recurso fazendário por ensejar reexame de provas, dada a inexistência de similitude fática com o paradigma nº 1402-003.751.

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

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

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

[...]

(...)

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

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

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

E, dessa forma, afirma a semelhança entre os casos porque em todos: i) discutiu-se a responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I do CTN, por força de interesse comum; ii) houve planejamento fiscal com o intuito de economia tributária, e uma sucessão de operações societárias consideradas meramente formais, para fins de economia tributária, ou que afetaram a tributação adequada diante dos fatos; e iii) *as pessoas arroladas como responsáveis solidários ou tomaram parte na execução, ou tomaram decisões, ou não discordaram expressamente das decisões tomadas em relação ao planejamento tributário objeto da autuação*. Conclui, assim, que foram adotadas distintas soluções em face daqueles *que tomaram parte na execução do planejamento tributário que redundou em economia tributária indevida ou forma de tributação indevida*. Os casos se alinhariam diante da *participação na execução dessas operações meramente formais que redundaram no lançamento tributário*.

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

O exame de admissibilidade concluiu pela similitude entre o paradigma n.º 1402-003.751 e o recorrido extraindo os seguintes excertos decisórios de ambos:

Conclui-se, portanto, que o acórdão paradigma entendeu que se configura o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, sendo cabível a imputação da responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN, quando a pessoa: i) tem poder de mando/administração sobre a empresa contribuinte (ainda que na fase das operações societárias cujo objetivo é propiciar futuras economias fiscais) e ii) se beneficia financeiramente, na condição de sócio, da economia fiscal gerada pelo planejamento tributário contestado pela autoridade tributária.

[...]

Pois bem. Tomando-se o entendimento que prevaleceu no acórdão paradigma e tentando-se a sua transposição para o caso julgado no presente processo (teste de aderência, necessário à configuração da divergência jurisprudencial requerida para fins de conhecimento dos recursos especiais), conclui-se que somente haveria alteração do que o acórdão recorrido decidiu em relação ao responsável tributário José Seripieri Filho.

Somente este sujeito passivo estaria enquadrado nos requisitos que o acórdão paradigma entende necessários para a imputação da responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN: era sócio controlador da SERIPAR PARTICIPAÇÕES (cuja alienação parcial gerou o ágio debatido no processo); após a alienação parcial, permaneceu como acionista daquela empresa e, mais tarde, como acionista indireto da contribuinte QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS S.A. (que recebeu parte do patrimônio cindido da antiga SERIPAR); tinha poder de administração e participação nos

resultados financeiros distribuídos pela contribuinte, que foram afetados pelos resultados do planejamento tributário contestado pela Fiscalização

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

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

No presente caso, a responsabilidade tributária imputada a José Seripieri Filho, na parte em que fundamentada em dispositivos legais distintos do art. 124, I do CTN, foi afastada em 1ª instância e o Colegiado *a quo* compreendeu que o recurso de ofício não alcançava esta parte da decisão, apreciando apenas o recurso voluntário interposto contra a manutenção da responsabilidade com fundamento no art. 124, I do CTN. Como a PGFN não questionou esta postura do Colegiado *a quo*, o afastamento das demais imputações restou definitivo, e resta aqui avaliar, apenas, a possibilidade de restabelecimento da imputação com base no art. 124, I do CTN.

E a análise da questão sob esta ótica reduzida, no recorrido, suscitou o apontamento, de plano, de que a afirmação para a manutenção da responsabilidade com base apenas no art. 124, I do CTN, pela 1ª instância, de o sujeito passivo ter praticado fato gerador da obrigação tributária, seria incompatível com a exclusão da imputação com base no art. 135, III do CTN por falta de apontamento de condutas realizadas pelo responsável. Assim, confrontando o fundamento de 1ª instância no sentido de que o art. 124, I do CTN seria aplicável ao responsável porque presente *na fase de execução*, embora ausente *na fase de consumação*, o voto condutor do acórdão recorrido traz que:

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.

Constata-se, daí, que a responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN foi analisada sob a premissa de que o sujeito passivo *não participou dos fatos geradores que deram origem à acusação fiscal*, e isto porque, segundo a premissa não reformada da decisão de 1ª instância, o responsável estava ausente *na fase de consumação*. Assim, tomando-se como “fase de execução” o que referido no voto condutor do acórdão recorrido: “reorganização societária do Grupo Qualicorp”, constata-se uma dessemelhança com o paradigma, que afirma a participação dos responsáveis desde a deliberação até o auferimento dos resultados majorados mediante redução da carga tributária alcançada com a reorganização societária eivada de atos simulados.

Assim, tem razão a Contribuinte quando afirma a necessidade de reexame de provas caso o recurso especial seja conhecido. Caberia definir se o responsável tributário, embora não participando *dos fatos geradores* sob a ótica do Colegiado *a quo*, teve sobre si imputação de outros fatos que evidenciassem interesse comum na forma do art. 124, I do CTN.

O paradigma, como visto, não traz nada semelhante à *separação temporal* aqui referida, em “fase de execução”, *referente à reorganização societária do Grupo Qualicorp, na qual, na visão da DRJ, o Recorrido teria participado* e “fase de consumação”, *relativa à amortização do ágio e à dedutibilidade das despesas com o pagamento de juros*. A participação dos responsáveis tributários, referida no paradigma, é estável desde os atos aprovados para reorganização societária até os frutos colhidos com os resultados majorados mediante redução da carga tributária alcançada.

Aqui, a dita *separação temporal* traz especificidades que foram determinantes para a decisão, no recorrido, acerca da responsabilidade tributária imputada a José Seripieri Filho, Ausente decisão acerca de circunstâncias semelhantes no paradigma, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora