



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720035/2018-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.696 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SMILES FIDELIDADE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE MANTÉM RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. TRANSAÇÃO INDIVIDUAL CELEBRADA PELO CONTRIBUINTE JUNTO À RECEITA FEDERAL DO BRASIL E PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. INTERESSE RECURSAL. EXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS EXCLUSIVAMENTE COM RELAÇÃO À MATÉRIA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DESISTÊNCIA APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE.

A transação individual celebrada nos termos da Lei 13.988/2020 implica em “confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação” (art. 3º, § 1º, da Lei 13.988/2020), bem como em desistência das “impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos” (art. 3º, IV). Além disso, sua formalização “constitui ato inequívoco de reconhecimento, pelas DEVEDORAS, da dívida transacionada” e “a dívida transacionada somente será extinta quando integralmente cumpridos os requisitos previstos no momento de celebração da Transação”, como reflexo direto do artigo 3º, § 2º e § 3º, da Lei 13.988/2020, ao dispor que quando a transação envolver parcelamento, aplica-se o disposto no art. 151 do CTN (suspensão da exigibilidade).

Noticiado nos autos que a contribuinte e uma das responsáveis solidárias figuraram como Devedoras no acordo de transação celebrado, bem como expressamente compareceram aos autos para informar a desistência dos seus recursos, inviável o conhecimento de seus recursos voluntários. O reconhecimento da dívida transacionada igualmente impede a discussão de mérito por parte dos responsáveis solidários.

Havendo, por outro lado, atribuição de responsabilidade solidária, a qual foi objeto de apreciação na primeira instância, persiste o interesse recursal dos responsáveis, a viabilizar a apreciação de seus recursos voluntários.

O interesse recursal define-se pelo binômio utilidade-necessidade da prestação buscada pelo recorrente a ser fornecida pelo órgão julgador. “*O interesse de recorrer foca-se no binômio utilidade e necessidade, de modo que a interposição de recurso lhe proporcione alcançar situação mais favorável do que a proferida pela decisão impugnada.*” (AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.091.524/MT, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Seção, julgado em 17/12/2024, DJEN de 20/12/2024.)

Tendo sido celebrada transação pelo contribuinte, prevendo-se a quitação parcelada, persiste o interesse recursal dos responsáveis solidários na apreciação da matéria atinente à imputação de responsabilidade, uma vez que o afastamento da responsabilidade na esfera administrativa pode lhes trazer segurança jurídica e evitar os efeitos do risco de eventual rescisão da transação. Ademais, à luz da aplicação subsidiária do CPC como referência interpretativa, o interesse da parte pode restringir-se à declaração da “existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica”.

Trata-se, na verdade, de conclusão a que se chegaria pela simples interpretação *a contrario sensu* da Súmula Vinculante 172 deste CARF (“*A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado*”).

Se o contribuinte, devedor principal, não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros, tampouco pode renunciar a esse interesse recursal dos responsáveis solidários.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. ARTIGO 124, I, DO CTN. ARTIGO 135 DO CTN. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA NO LANÇAMENTO.

Qualquer que seja a base legal da imputação de responsabilidade, seja o artigo 124 ou 135 do CTN, é inafastável o dever de fundamentação específica. Há um ônus argumentativo, de efetiva motivação do ato administrativo, a ser vencido pela autuação. Não basta a mera indicação dos dispositivos, nem a menção genérica aos mesmos fatos imputados ao contribuinte principal. É necessário indicar com precisão em que medida o

responsável solidário tem “interesse comum no fato gerador” ou praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR QUE NÃO CORRESPONDE AO INTERESSE SOCIAL, MORAL OU ECONÔMICO.**

Não é o mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, mas o interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, inclusive à luz da jurisprudência deste Conselho (Acórdão 9101-006.631, de julho de 2023).

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, II E III DO CTN.**

A atribuição de responsabilidade solidária com base no artigo 135 depende da evidenciação dos elementos fáticos de modo a comprovar a prática de “ato com excesso de poderes, infração do contrato social ou de lei”. Há a exigência de elemento doloso que deve ser provado pela fiscalização, que não corresponde ao mero inadimplemento do tributo.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E DA DIRETORIA. ATOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI. AUSÊNCIA DE NEXO DE CAUSALIDADE. AFASTAMENTO.**

Em regra, membros de Conselho de Administração de sociedades anônimas não tem poder de execução de atos de gestão e tampouco de representação da companhia, à luz do artigo 138 e 142 da Lei das S.A. Cabe à fiscalização demonstrar quais atos dos membros do Conselhos de Administração e da Diretoria foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, para que a responsabilidade seja imputada nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, em: i) conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários somente em relação às alegações referentes à responsabilidade tributária; não conhecer de quaisquer

alegações, em preliminar ou mérito do recurso, referentes ao crédito tributário, haja vista que Gol Linhas Aéreas S.A. (CNPJ 07.575.651/0001-59) e Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A. (CNPJ 06.164.253/0001-87) celebraram acordo de transação individual com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei 13.988/2020; exceto os recursos da Gol Linhas aéreas Inteligentes e Smiles Fidelidade, nos termos do voto do Relator; ii) dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários para afastar a responsabilidade solidária a eles imputada.

Sala de Sessões, em 26 de agosto de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigenio de Freitas Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra acórdão da 8ª Turma da DRJ/RJO (e-fls. 14217-14362) que negou provimento às impugnações apresentadas contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 2-47) em que são apontadas as seguintes infrações, relativamente aos anos-calendário 2014 e 2015:

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Despesas com juros e outros encargos decorrentes de dívida com debêntures, computadas na apuração do Lucro Líquido e que, sendo indevidutíveis para efeitos fiscais, não foram adicionadas na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL dos correspondentes períodos de apuração, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que integra o presente Auto de Infração.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

**INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Montantes indevidamente excluídos do Lucro Líquido, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL dos correspondentes períodos de apuração, a título de encargos de amortização de ágio, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que integra o presente Auto de Infração.

**MULTA OU JUROS ISOLADOS****INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

Os montantes lançados na coluna “Multa”, abaixo, estão demonstrados no ANEXO ÚNICO do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que integra o presente Auto de Infração. Os correspondentes esclarecimentos encontram-se na Subseção “VI.3 DAS MULTAS ISOLADAS POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA” do referido TERMO.

Os principais fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 48-196) que acompanha os autos de infração são os seguintes:

Constatou-se a ocorrência de **planejamento tributário abusivo** que resultou em **dois conjuntos de infrações**.

O primeiro consistiu no **aproveitamento fiscal indevido de despesas com juros e outros encargos decorrentes de debêntures emitidas pela SMILES S.A. em operação realizada com objetivos alheios a ela própria**.

O segundo consistiu no **aproveitamento fiscal indevido de ágio pago pelo Grupo General Atlantic na integralização de ações subscritas na Oferta Pública de Ações da SMILES S.A..**

O cômputo de ofício das despesas indevidamente aproveitadas teve reflexos tanto nas apurações anuais quanto nas antecipações mensais de 2014 e 2015, dando causa, também, ao lançamento de multas isoladas. A multa de ofício foi qualificada. Foram identificados solidários nº crédito tributário ora constituído.

(...)

**II. INTRODUÇÃO**

10. Os anos de 2011 e 2012 compreenderam um período difícil para o Grupo Gol. Em 2011, apurou-se prejuízo de R\$ 752 milhões; em 2012, caminhava-se para prejuízo ainda maior.

(...)

12. A saída escolhida consistiu na alienação de parte de uma mui rentável operação que se desenvolvia dentro da própria VRG: o programa de relacionamento “Smiles” (“Programa”). Assim, em dezembro de 2012 ele foi

**segregado numa pessoa jurídica própria**, para a qual foram transferidos, por meio de cessões não onerosas, todos os intangíveis que o compunham – marca, contratos de parceria, contratos de exclusividade etc. **Disso resultou a SMILES S.A. (“SMILES”).**

**A alienação de parte do Programa deu-se, então, pela alienação de fração da SMILES.**

13. No planejamento da forma como se daria essa alienação e na operacionalização de suas etapas, **a GLAI contou com a parceria da General Atlantic**, grupo sediado no exterior dedicado à realização de investimentos com recursos que administra<sup>7</sup>. **Essa parceria foi formalizada por meio do Acordo de Investimento celebrado entre ambas em 05/04/2013** (“Acordo de Investimento” ou “Compromisso de Investimento” - doc. 102A).

(...)

15. **A análise do Acordo de Investimento releva que nele se consolidou um planejamento tributário abusivo com múltiplos objetivos, implicando em diversos ilícitos tributários.**

16. O primeiro deles consistiu em disfarçar o ganho de capital auferido pela GLAI na alienação de parte do Programa, visando evitar sua tributação. Tal foi feito travestindo-se a alienação em aumento do Capital Social da SMILES.

(...)

18. Ocorre, entretanto, que uma das etapas desse planejamento, a que consistiu na subsequente redução do Capital Social da SMILES, implicou em desencaixe de R\$ 1,0 bilhão para esta. **Não dispondo da totalidade desses recursos, a SMILES foi levada a tomar empréstimo.** Em junho de 2014, emitiu R\$ 600 milhões em debêntures, montante este integralmente destinado – e de fato utilizado – para pagamento, aos acionistas, pela redução de seu Capital Social.

19. Assim, para viabilizar a redução de seu Capital Social, o qual foi “considerado excessivo” em razão de aumento feito poucos meses antes com o objetivo de disfarçar o ganho então auferido pela GLAI, a SMILES deveria... captar empréstimo! Subsequentemente, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que ofereceu à tributação nos anos de 2014 e 2015, a SMILES deduziu um total de R\$ 46.003.497,63 em despesas (juros e demais encargos) decorrentes desse empréstimo.

**20. A Seção IV é dedicada, portanto, a demonstrar a indedutibilidade dessas despesas. Isso passa por detalhar os fatos relacionados à emissão das debêntures e, por tal via, à maneira disfarçada como a GLAI procedeu à alienação de parte do Programa.**

(...)

21. Um segundo objetivo do mencionado planejamento abusivo decorreu de que a própria General Atlantic adquiriria parte da fração de participação na SMILES que a GLAI propunha-se a alienar.

22. Sabido que a General Atlantic pagaria considerável ágio nessa aquisição, já no Acordo de Investimento previu-se que esta poderia fazê-lo “indiretamente”. Assim, para realizar seu investimento a General Atlantic montou uma estrutura que incluiu a utilização de uma empresa veículo, a G.A. SMILES PARTICIPACOES S.A. (“GA SMILES”), cujo único propósito foi o de fazer parecer com que se atendia ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, supostamente autorizando a SMILES a, oportunamente, beneficiar-se das despesas de amortização do referido ágio.

(...)

**24. Os ilícitos tributários acima mencionados são detalhados ao longo deste TERMO. Todos eles foram planejados anteriormente à celebração do Acordo de Investimento e nele se encontram insculpidos, como revela sua análise. Daí se conclui que o Acordo de Investimento consolidou um único planejamento tributário abusivo, do qual resultaram os ilícitos até aqui descritos apenas sumariamente**

25. Provada a indedutibilidade das despesas decorrentes das debêntures e das despesas com a amortização do referido ágio, o que se faz nas Seções IV e V respectivamente, apuram-se, na Seção VI, os montantes das infrações verificadas e detalha-se o devido tratamento tributário. **Cuida-se ali, também, de demonstrar a responsabilidade tributária da SMILES FIDELIDADE S.A., como sucessora de SMILES S.A., bem como de identificar os demais responsáveis pelo crédito ora constituído.**

(...)

### III. DO PLANEJAMENTO ABUSIVO CONSOLIDADO NO ACORDO DE INVESTIMENTO

(...)

39. A análise do Acordo de Investimento releva que nele se consolidou um planejamento tributário abusivo com múltiplos objetivos.

(...)

40. O primeiro deles, conforme antecipado na Seção precedente, consistiu em disfarçar o ganho de capital auferido pela GLAI na alienação de parte do Programa, visando evitar sua tributação.

Como demonstra a Subseção IV.7, o pagamento pela fração alienada pela GLAI no IPO ocorreu através do Capital Social da SMILES. Tendo em vista certas questões que tal interpretação poderia suscitar, a Subseção IV.8 apresenta um estudo acerca dos limites do processo de registro de oferta pública de ações perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

(...)

42. Um segundo objetivo do planejamento abusivo em estudo transparece de forma apenas insinuada no Acordo de Investimento. Ali se diz que “O Investidor confirma que realizará o seu investimento por meio, direta ou indiretamente, de Fundos de Investimento em Participações” (doc. 102A).

(...)

#### IV. DAS DEBÊNTURES E DA INDEDUTIBILIDADE DAS CORRESPONDENTES DESPESAS

(...)

##### IV.1 DA TRANSFERÊNCIA DO PROGRAMA, DO IPO E DA ESTUTURA PREVIAMENTE IMPOSTA AO CAPITAL SOCIAL DA SMILES

(...)

##### IV.2 DOS CONTRATOS DE COMPRA E VENDA ANTECIPADA DE PASSAGENS AÉREAS

(...)

##### IV.3 DAS RAZÕES ALEGADAS PARA O IPO E DE SUAS INCONSISTÊNCIAS

(...)

##### IV.4 DAS VERDADEIRAS RAZÕES QUE LEVARAM AO IPO

(...)

##### IV.5 DA REDUÇÃO DO CAPITAL DA SMILES

(...)

##### IV.6 DO ACORDO DE ACIONISTAS E DOS FATOS QUE REVELA

(...)

##### IV.7 DA OPERAÇÃO REALIZADA ATRAVÉS DO CAPITAL SOCIAL DA SMILES

(...)

##### IV.8 DO REGISTRO DA OFERTA NA CVM

(...)

##### IV.9 DAS DEBÊNTURES E DA INDEDUTIBILIDADE DAS CORRESPONDENTES DESPESAS

(...)

#### V. DO ÁGIO E DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM SUA AMORTIZAÇÃO

(...)

##### V.1 DA GA REPRESENTAÇÕES, ESCRITÓRIO DA GENERAL ATLANTIC NO BRASIL, E DE SUA EQUIPE

(...)

V.2 DA EMPRESA VEÍCULO GA SMILES E DE SUA INSUBSTÂNCIA

(...)

V.3 DA CADEIA DECISÓRIA

(...)

V.4 DOS REGISTROS DE ÁGIO PELA GA SMILES

(...)

V.5 DA INCORPORAÇÃO DA GA SMILES PELA SMILES

(...)

V.6 DAS RAZÕES ALEGADAS PARA A GA SMILES E PARA SUA INCORPORAÇÃO PELA SMILES

(...)

V.7 DAS HIPÓTESES LEGAIS PARA APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO PAGO EM INVESTIMENTO AVALIADO PELO MEP

(...)

V.8 DO ÁGIO QUE PASSA A REGISTRAR A INVESTIDA APÓS A INCORPORAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO

(...)

V.9 DO APROVEITAMENTO FISCAL DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ADQUIRIDA COM A UTILIZAÇÃO DE FIP

(...)

V.10 DO ÁGIO E DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM SUA AMORTIZAÇÃO: CONCLUSÕES

(...)

VI. DAS INFRAÇÕES IDENTIFICADAS E DO DEVIDO TRATAMENTO

(...)

VI.1 DAS DESPESAS COM DEBÊNTURES COMPUTADAS NO LUCRO LÍQUIDO E DAS DESPESAS A TÍTULO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DELE EXCLUÍDAS AO LONGO DO PERÍODO FISCALIZADO

(...)

VI.2 DO DEVIDO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

(...)

VI.3 DAS MULTAS ISOLADAS POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA

(...)

**VI.4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA SUCESSORA SMILES FIDELIDADE S.A.**

(...)

**VI.5 DA MULTA DE OFÍCIO E DA QUALIFICAÇÃO**

(...)

**VI.6 DOS DEMAIS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS**

671. A Subseção VI.4 demonstrou a responsabilidade da SMILES FIDELIDADE S.A., como sucessora de SMILES S.A., pelo crédito tributário ora constituído. Entretanto, não se esgota aí a responsabilidade pelo crédito tributário. É o que revela a análise dos fatos apurados no procedimento fiscal em face dos arts. 124 e 135 do CTN, abaixo reproduzidos:

(...)

673. As infrações de que resulta a presente autuação decorreram de planejamento tributário abusivo engendrado conjuntamente pela GLAI e pela General Atlantic, consolidado no Acordo de Investimento que celebraram em 05/04/2013.

674. Diversos interesses dessas partes foram ali conciliados: a ocultação do ganho de capital auferido pela GLAI, a antecipação da recuperação de parte do montante investido pela General Atlantic, a capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES, o aproveitamento fiscal do ágio.

675. Esses interesses, alguns próprios a cada uma das partes, outros comuns a ambas, fizeram parte de uma mesma negociação cujos termos e consequências foram, seguramente, pensados de forma conjunta, tanto que consolidados num só instrumento.

676. O Acordo de Investimento resultou na formação de um bloco de controle da SMILES, formalizado no Acordo de Acionistas detalhado na Subseção IV.6. Para consecução dos interesses impressos no Acordo de Investimento, o poder do bloco de controle sobre a SMILES foi determinante.

677. Assim, através do controle que exerceram sobre a SMILES, a GLAI e a General Atlantic beneficiaram-se dos ilícitos tributários a que deram causa, aqui discutidos. Dessa forma, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a GLAI (GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A., CNPJ 06.164.253/0001-87) e a General Atlantic (GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC, CNPJ 10.251.587/0001-65) são responsáveis solidárias pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

680. Assim, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a GA REPRESENTAÇÕES(GENERAL ATLANTIC REPRESENTACOES LTDA., CNPJ

09.416.464/0001-58) é responsável solidária pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

682. Assim, efetivamente esses senhores exerceram tais papéis como mandatários ou prepostos da GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC. Portanto, em razão do disposto no inciso II do art. 135 do CTN, os Srs. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ, CPF 217.201.918-67, EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, CPF 272.984.898-36, e FREDERICO SEABRA CARVALHO, CPF 770.806.101-68, são responsáveis solidários pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

688. Assim, em razão do disposto no inciso II do art. 135 do CTN, o SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A76, CNPJ 62.318.407/0001-19, é responsável solidário pelo crédito tributário ora constituído.

(...)

694. Estruturada da forma acima exposta, a administração conjunta dessas três empresas do Grupo possibilitou a execução do planejamento abusivo consolidado no Acordo de Investimento.

(...)

697. Dessa forma, os Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO, acima identificados, respondem solidariamente pelo crédito tributário ora constituído.

698. Entretanto, assim respondem não apenas em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. Respondem, também, em razão do disposto no inciso III do art. 135 do CTN. Isso porque, na condição de Administradores dessas empresas do Grupo Gol, participaram da prática de atos com infração de lei dos quais resultaram as obrigações tributárias de que trata a presente autuação

(...)

704. Dessa forma, o disposto no inciso III do art. 135 do CTN faz a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora constituído alcançar as pessoas físicas abaixo identificadas:<sup>1</sup>

Nome	CPF	Cargo(s)	Doc.
CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR	417.942.901-25	Presidente do Conselho de Administração da SMILES Presidente do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
HENRIQUE CONSTANTINO	443.609.911-34	Vice-Presidente do Conselho de Administração da SMIES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
RICARDO CONSTANTINO	546.988.806-10	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
JOAQUIM CONSTANTINO NETO	084.884.028-40	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO	291.647.615-68	Diretor Presidente da SMILES	002B, 002D, 014F
FLAVIO JARDIM VARGAS	165.910.258-80	Diretor Financeiro e de Relações com Investidores da SMILES	002B, 002D, 014F
BOANERGES RAMOS FREIRE	051.372.678-05	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARCOS GRODÉTZKY	425.552.057-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ	217.201.918-87	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C, 882
PAULO SERGIO KAKINOFF	194.344.518-41	Diretor Presidente da GLAI	102, 102A, 108A, 108B
EDMAR PRADO LOPES NETO	931.827.087-01	Diretor de Relação com Investidores da GLAI	108B
ANTONIO KANDIR	146.229.631-91	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
RICHARD FREEMAN LARK JR	214.996.428-73	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
LUIZ KAUFMANN	036.200.699-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B

Intimados da lavratura do auto de infração, sujeito passivo e responsáveis solidários interpuseram suas respectivas impugnações.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014, 2015 NULIDADE DO LANÇAMENTO. HIPÓTESES.**

Os arts. 59, incisos I e II, e 60 do Decreto 70.235/72 estabelecem que só são nulos os atos lavrados por pessoa/autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2014, 2015 Art. 299 DO RIR/99. DEBÊNTURES. DESPESAS COM JUROS.**

Os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade também se aplicam às despesas com juros relativos a debêntures.

**INVESTIDORA FORMAL. INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA.**

**FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES.**

Segundo o art. 25 do Decreto-Lei 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei 1.730/79, as contrapartidas da amortização do ágio não serão computadas na determinação do lucro real.

A possibilidade de dedução das amortizações em caso de incorporação é uma exceção à regra da indedutibilidade, e como tal, deve receber interpretação estrita, de modo que se aplique somente aos casos que o legislador pretendeu desonerar.

O uso pela real investidora de uma terceira empresa para figurar como investidora formal e ser incorporada pela investida não preenche os requisitos legais para dedução fiscal das amortizações. Se o legislador pretendesse desonerar também estes casos, teria simplesmente autorizado a dedução independentemente de qualquer incorporação, fusão ou cisão.

Entender de forma diversa seria admitir que, por meio de um artifício, a investida pudesse deduzir o ágio pago na sua aquisição, mesmo sem incorporar a investidora; e negar aplicação ao art. 25 do Decreto-Lei 1.598/77.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2014, 2015 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.**

A neutralidade tributária da equivalência patrimonial se estende à CSLL, de forma que a amortização de ágio não pode ser deduzida na apuração dessa Contribuição. (Acórdão CSRF 9101-004.819, de 03/03/2020)**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2014, 2015 CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO COM MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO POSTERIOR AO TÉRMINO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Além da multa de ofício sobre o tributo devido e não recolhido, incide também a multa isolada, quando há falta de pagamento de estimativas.

Inexiste previsão legal para que se deixe de lançar a multa isolada após o encerramento do período de apuração.

**MULTA QUALIFICADA. DOLO. PROVA. INDÍCIOS.**

O dolo pode ser provado por conjunto de indícios convergentes.

**MULTA QUALIFICADA. ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA FIGURAR COMO REAL INVESTIDORA.**

A interposição de pessoa jurídica para adquirir participação societária com ágio e ser incorporada, de modo a supostamente preencher os requisitos para dedução das amortizações enseja a qualificação da multa, pois representa falsidade criada intencionalmente pelo contribuinte para evadir-se ao pagamento de tributos.

**JUROS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTAS** Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº108).

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, INCISO I, DO CTN. ATO ILÍCITO.**

O art. 124, inciso I, do CTN não estabelece simplesmente que, havendo pluralidade de sujeitos passivos, eles responderão solidariamente pela obrigação.

Também respondem solidariamente por interesse comum as pessoas que conscientemente participam de ato ilícito prejudicial ao Fisco.

**ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE PESSOAL. SOLIDÁRIA VERSUS EXCLUSIVA.**

Responsabilidade pessoal não se confunde com responsabilidade exclusiva.

O art. 135 do CTN celebra hipótese de responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiros que menciona.

**ART. 135, II, DO CTN. PESSOA JURÍDICA MANDATÁRIA.**

Inexiste vedação para que pessoa jurídica atue como mandatária.

ART. 135, III, DO CTN. PESSOAS JURÍDICAS DIVERSAS. ATUAÇÃO CONJUNTA.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN alcança os administradores de todas as pessoas jurídicas que tenham atuado em conjunto para infringir a lei.

ART. 135, III, DO CTN. CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. CONSELHEIRO INDEPENDENTE.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN alcança todos os administradores, sejam eles membros da Diretoria ou do Conselho de Administração, inclusive conselheiros independentes, desde que tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O responsável solidário LUIZ KAUFMANN apresentou recurso voluntário (e-fls. 14664-14777) em que suscitou, preliminarmente, (a) nulidade do acórdão por inovação nos fundamentos de fato e nulidade do AIIM por ausência de fundamentação; (b) inovação do acórdão quanto aos critérios jurídicos do art. 135 do CTN; (c) nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa em razão da não intimação do Recorrente durante o procedimento de fiscalização. No mérito, defendeu a improcedência do termo de sujeição passiva solidária. Ainda, defendeu a improcedência do lançamento.

O sujeito passivo SMILES FIDELIDADE S.A. apresentou recurso voluntário (e-fls. 14930-15145) em que defendeu, preliminarmente, (a) a nulidade do acórdão recorrido por ausência de fundamentação – cerceamento do direito de defesa da Recorrente; (b) nulidade da autuação em razão do equívoco cometido pela autoridade fiscal com relação às normas aplicáveis à dedutibilidade dos juros atrelados às debêntures. No mérito, defendeu a improcedência do auto de infração, defendendo a dedutibilidade das despesas e a legalidade das operações praticadas. Pugnou ainda pelo afastamento da multa qualificada.

O responsável solidário FLÁVIO JARDIM apresentou recurso voluntário (e-fls. 15299-15347), em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

A responsável solidária GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES apresentou recurso voluntário (e-fls. 15554-15615) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário LEONEL DIAS apresentou recurso voluntário (e-fls. 15786-15834) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário MARCOS GRODETZKY apresentou recurso voluntário (e-fls. 16040-16096) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário BOANERGES RAMOS apresentou recurso voluntário (e-fls. 16301-16356) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário EDMAR PRADO LOPES NETO apresentou recurso voluntário (e-fls. 16565-16619) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário RICARDO CONSTANTINO apresentou recurso voluntário (e-fls. 16655-16746) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário RICHARD FREEMAN LARK JR apresentou recurso voluntário (e-fls. 16947-17006) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR apresentou recurso voluntário (e-fls. 17207-17297) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário JOAQUIM CONSTANTINO NETO apresentou recurso voluntário (e-fls. 17498-17582) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário HENRIQUE CONSTANTINO apresentou recurso voluntário (e-fls. 17783-17874) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário PAULO SERGIO KAKINOFF apresentou recurso voluntário (e-fls. 18075-18132) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário ANTONIO KANDIR apresentou recurso voluntário (e-fls. 20294-20357) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário FREDERICO SEABRA DE CARVALHO apresentou recurso voluntário (e-fls. 21398-21526) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ apresentou recurso voluntário (e-fls. 21634-21763) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

A responsável solidária GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, L.P apresentou recurso voluntário (e-fls. 21871-21978) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

A responsável solidária GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES apresentou recurso voluntário (e-fls. 22044-22152) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário EDUARDO DE MESQUITA SAMARA apresentou recurso voluntário (e-fls. 22218-22346) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

A responsável solidária SANTANDER CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A., atual denominação de SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A., apresentou recurso voluntário (e-fls. 22880-22908) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

O responsável solidário LUIZ KAUFMANN apresentou recurso voluntário (e-fls. 24709-24823) em que reitera as razões de impugnação quanto à ausência de responsabilidade.

Em 20/01/2025, já posteriormente à indicação do presente processo para pauta de julgamento, foi noticiada nos autos a existência de transação a que teria aderido o contribuinte (e-fls. 25577):

Haja vista o DEFERIMENTO do pedido de adesão à Transação Tributária, por meio do processo nº 13031.404266/2024-98, solicito o encaminhamento do processo nº 16561.720035/2018-81 à ENOT para fins de consolidação da Transação

Em seguida, o responsável solidário S3 CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A., atual denominação de SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A, compareceu aos autos (e-fls. 25580-25582) para requerer o prosseguimento do julgamento do seu recurso voluntário, haja vista a permanência do seu interesse recursal.

GOL LINHAS AÉREAS S.A. e GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S.A. compareceram aos autos (e-fls. 25591-25592) para confirmar que houve a transação do crédito tributário discutido nos presentes autos, bem como a desistência expressa do recurso voluntário, renúncia a quaisquer alegações de direito e, reconhecimento e confissão da dívida, requerendo a retirada de pauta e o sobrerestamento do feito.

Ato contínuo, GOL LINHAS AÉREAS S.A. compareceu aos autos (e-fl. 25738) para reiterar que *“que a mencionada Transação Tributária foi firmada, tão somente, pela devedora principal, que não se opõe às solicitações de prosseguimento dos julgamentos de Recursos Voluntários/Ofício relacionados aos responsáveis solidários, (pessoas físicas e jurídicas), no que se refere à atribuição das respectivas responsabilidades tributárias”*.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

- I. **Da admissibilidade. Possibilidade de conhecimento parcial dos recursos voluntários dos responsáveis solidários.**

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos, conforme tabela a seguir:

Recorrente	Data ciência	fls ciência	Data protocolo recurso	Folhas recurso
SMILES FIDELIDADE S.A	01/09/2020	14638	30/07/2020	14930-15145
GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A	01/09/2020	14639	04/08/2020	15554-15615
GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY LP	19/02/2021	14661	29/09/2020	21871-21978
GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES	02/09/2020	14641	29/09/2020	22044-22152
SANTANDER CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A	08/09/2020	14643	07/10/2020	22880-22908
PAULO SERGIO KAKINOFF	01/10/2020	14644	12/08/2020	18075-18132
EDUARDO DE MESQUITA SAMARA	02/10/2020	14645	29/09/2020	22218-22346
BOANERGES RAMOS FREIRE	20/09/2020	14646	11/08/2020	16301-16356
LUIZ KAUFMANN	28/09/2020	14647	15/10/2020	24709-24823
FREDERICO SEABRA DE CARVALHO	28/09/2020	14648	29/09/2020	21398-21526
LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO	05/10/2020	14649	05/08/2020	15786-15834
FLAVIO JARDIM VARGAS	22/09/2020	14650	04/08/2020	15299-15247
CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR	23/09/2020	14652	12/08/2020	17207-17297
HENRIQUE CONSTANTINO	23/09/2020	14653	12/08/2020	17783-17874
JOAQUIM CONSTANTINO NETO	23/09/2020	14654	12/08/2020	17498-17582
RICARDO CONSTANTINO	23/09/2020	14655	12/08/2020	16655-16746
RICHARD FREEMAN LARK JR	23/09/2020	14656	12/08/2020	16947-17006
MARCOS GRODETZKY	24/09/2020	14657	07/08/2020	16040-16096
ANTONIO KANDIR	02/10/2020	14658	08/09/2020	20294-20357
EDMAR PRADO LOPES NETO	30/09/2020	14659	11/08/2020	16565-16619
MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ	30/09/2020	14660	29/09/2020	21634-21763

A admissibilidade dos recursos, todavia, requer algumas considerações.

Como relatado, há notícia nos autos de que as empresas GOL LINHAS AÉREAS S.A. – CNPJ 07.575.651/0001-59 e GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A. – CNPJ 06.164.253/0001-87 celebraram acordo de transação individual com a **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal do Brasil**, nos termos da Lei 13.988/2020.

Embora tenha sido trazido aos autos pelas empresas (e-fls. 25690-25735), referido Termo de Transação Individual é, inclusive, de consulta pública no sítio eletrônico da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional<sup>1</sup>.

Apenas a título de esclarecimento, ressalto que a GOL LINHAS AÉREAS S.A. (CNPJ 07.575.651/0001-59) é a sucessora por incorporação da SMILES FIDELIDADE S.A. (CNPJ

<sup>1</sup> (<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/2a-regiao/TermoddeTransaoIndividualGolLinhasAereasSA.pdf>).

05.730.375/0001-020)<sup>2</sup>, devedora principal dos presentes autos. Já a GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S.A. (CNPJ 06.164.253/0001-87) é uma das responsáveis solidárias apontadas no lançamento.

Conforme consta de referido Termo de Transação, o acordo abrange débitos inscritos em dívida ativa, mas também determinados débitos objeto de processos administrativos em tramitação junto à RFB (cláusula 1.2.4) e prevê que o pagamento da dívida será feito em 120 (cento e vinte) parcelas mensais e sucessivas (cláusula 2.1.1), com utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, além das reduções legalmente previstas.

Nos termos da Lei, a proposta de transação efetivamente deferida constitui “*confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação*” (art. 3º, § 1º, da Lei 13.988/2020), bem como implica em desistência das “*impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos*” (art. 3º, IV).

Não à toa, dispõe o Termo de Transação que sua formalização “*constitui ato inequívoco de reconhecimento, pelas DEVEDORAS, da dívida transacionada*” (cláusula 2.11) e que “*a dívida transacionada somente será extinta quando integralmente cumpridos os requisitos previstos no momento de celebração da Transação*” (cláusula 2.12). Trata-se de reflexo direto do artigo 3º, § 3º, da Lei 13.988/2020<sup>3</sup>, bem como do § 2º do mesmo artigo, ao dispor que quando a transação envolver parcelamento, aplica-se o disposto no art. 151 do CTN (suspensão da exigibilidade).

Ainda, especificamente quanto aos processos administrativos em andamento, o Termo de Transação (capítulo 4 – dos litígios judiciais e administrativos) expressamente afirma que “*as DEVEDORAS expressamente desistem das impugnações e recursos que tenham por objeto a Dívida Transacionada e renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações, recursos e ações (inclusive declaratórias)*”.

<sup>2</sup> A incorporação da SMILES FIDELIDADE S.A. pela GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES foi objeto de Fato Relevante divulgado em 1º de setembro de 2021, e os documentos de incorporação encontram-se disponíveis para consulta pública no sítio eletrônico da Comissão de Valores Mobiliários, haja vista tratar-se a SMILES, na época, de companhia listada. Vide Protocolo de Incorporação: “Incorporação da totalidade do patrimônio da Companhia, pela GLA por seu valor contábil. A Companhia será extinta e sucedida pela GLA, a título universal e sem solução de continuidade, em todos os seus ativos e passivo, direitos e obrigações, de qualquer natureza, patrimoniais ou não patrimoniais, com efeitos a partir da aprovação da Incorporação pela deliberação em assembleia geral de acionistas das sociedades envolvidas.”

<https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/frmDownloadDocumento.aspx?Tela=ext&numProtocolo=901715&descTipo=IPE&CodigoInstituicao=1>

<sup>3</sup> Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

§ 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.

Tais dispositivos legais e contratuais expõem, com clareza, que a transação, quando envolve pagamento da dívida de forma parcelada, assemelha-se nesse aspecto ao regime de qualquer outro parcelamento, no sentido de que o devedor deve renunciar à discussão administrativa ou judicial relativa ao crédito tributário, ficando este suspenso até o integral adimplemento das condições pactuadas, momento em que será definitivamente extinto.

Com efeito, as empresas GOL LINHAS AEREAS S.A. e GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES, que figuraram como “devedoras” no acordo de transação, expressamente compareceram aos autos e ratificaram a desistência dos seus recursos voluntários (e-fls. 25591-25592), renúncia a quaisquer alegações de direito e, reconhecimento e confissão da dívida discutida nos autos.

Todavia, além da devedora principal SMILES FIDELIDADE (incorporada pela GOL LINHAS AÉREAS S.A.) e da responsável solidária GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES, há recursos voluntários de 19 (dezenove) outras pessoas físicas e jurídicas para as quais foi atribuída a responsabilidade solidária. Uma delas, inclusive, expressamente compareceu aos autos para requerer o prosseguimento do feito e a apreciação de seu recurso voluntário.

Em tal contexto, a questão que se coloca é saber se persiste o interesse jurídico na apreciação dos recursos voluntários das pessoas físicas e jurídicas, na condição de responsáveis solidários.

A meu ver, a resposta é afirmativa.

O interesse processual ou recursal define-se classicamente pelo binômio necessidade -utilidade do provimento jurisdicional buscado. A necessidade refere-se à imprescindibilidade do provimento jurisdicional pleiteado para a obtenção do bem da vida em litígio, ao passo que a utilidade cuida da adequação da medida recursal alcançada para atingir o fim colimado. Em outras palavras, “*O interesse de recorrer foca-se no binômio utilidade e necessidade, de modo que a interposição de recurso lhe proporcione alcançar situação mais favorável do que a proferida pela decisão impugnada.*” (AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.091.524/MT, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Seção, julgado em 17/12/2024, DJEN de 20/12/2024.)

No caso em tela, o pleito central das Recorrentes responsáveis solidárias é o de ver afastada sua condição de responsável solidária que foi mantida pela decisão recorrida da DRJ, o que efetivamente pode ser conseguido através do conhecimento e eventual provimento de seus recursos voluntários. Há, portanto, necessidade jurídica na apreciação do recurso.

E, como já dito, o negócio jurídico da transação foi firmado tão somente pelas empresas GOL LINHAS AÉREAS e GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES, denominadas “devedoras” e prevê o pagamento da dívida de forma parcelada em 120 (cento e vinte) meses. Há previsão de uma série de hipóteses legais de rescisão da transação, para além do risco principal do inadimplemento da dívida, situações que podem afetar diretamente os responsáveis solidários nos presentes autos.

Veja-se ainda que, à luz da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, trazido aqui como parâmetro interpretativo no presente caso, o interesse pode restringir-se à declaração da “existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica”, o que se amolda perfeitamente ao presente caso.

Portanto, igualmente reputo presente a utilidade, pelo que conluso haver interesse recursal que permite o conhecimento dos recursos dos responsáveis solidários, a fim de lhes possibilitar a estabilização da situação a que estão submetidos, garantindo-lhes maior grau de segurança jurídica.

Trata-se, na verdade, de conclusão a que se chegaria pela simples interpretação *a contrario sensu* da Súmula Vinculante 172 deste CARF. Como é cediço, referida Súmula impede o conhecimento de alegações relativas à responsabilidade solidária que tenham sido formuladas pelo contribuinte em seu recurso voluntário:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Se o contribuinte, devedor principal, não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros, tampouco pode renunciar a esse interesse recursal dos responsáveis solidários.

Assim, entendo que é caso de conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários, unicamente no que diz respeito às alegações voltadas à responsabilidade, deixando-se de conhecer quaisquer alegações, formuladas em preliminar ou mérito do recurso, que digam respeito ao crédito tributário em si, haja vista que já houve o reconhecimento por parte do contribuinte GOL LINHAS AÉREAS S.A., sucessora por incorporação de SMILES FIDELIDADE S.A..

Os recursos voluntários de SMILES FIDELIDADE S.A. (GOL LINHAS AÉREAS S.A.) e GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S.A. não devem ser conhecidos ante a desistência decorrente da transação.

## II. PREMISSAS JURÍDICAS A SEREM ADOTADAS NESTE VOTO COM RESPEITO À RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN. ARTIGO 135 DO CTN.

Antes de ingressar na análise das imputações de responsabilidade solidária, considerando que há coincidência de fundamento jurídico apontado pela fiscalização para fundamentar a responsabilização e de forma a evitar repetições desnecessárias no presente voto, cumpre inicialmente fixar as premissas jurídicas quanto à interpretação dos artigos 124 e 135 do CTN, as quais guiarão as conclusões específicas quanto aos fatos apontados a cada um dos responsáveis, ora Recorrentes.

A responsabilidade solidária no presente caso é baseada no artigo 124, I, do CTN, bem como no artigo 135, II e III do CTN.

No que tange ao artigo 124, I, do CTN, este dispõe serem “solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Muito embora o “interesse comum” se trate de conceito com algum grau de indeterminação, cumpre notar que a doutrina e jurisprudência já tiveram a oportunidade de analisar referido instituto de forma extensiva, definindo os seus contornos.

Em aprofundado estudo sobre o tema, Ricardo Lobo Torres, com base nas lições de Alf Ross e após constatar as múltiplas acepções do signo “interesse”, afirma que haverá “interesse comum” entre as pessoas que estiverem no mesmo polo que constitui o fato jurídico tributário. Isto é, quando “mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”.

Tem-se, assim, que a hipótese legal do art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário. **Dito de outro modo: exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato.**

Neste ponto, vale observar que não basta qualquer tipo de interesse comum: econômico, político, social. É necessário o interesse jurídico na perfectibilização do fato gerador.

Sobre este ponto, Rubens Gomes de Souza, em abalizada doutrina que é vastamente acompanhada, é enfático ao afirmar que “o interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico”, mas sim pelo interesse jurídico, cuja caracterização se dá pela “realização comum ou conjunta da situação que constituiu o fato gerador”.

No mesmo sentido, Tácio Lacerda Gama assim expõe:

“Nesse sentido, descabe tomar como interesse comum o simples interesse econômico na realização de determinado fato jurídico tributário, o que significaria ampliar sobremaneira a quantidade de responsáveis. Em lugar disso, para a configuração da responsabilidade, há de existir interesse jurídico, entendido como a própria imposição legal de realização concomitante do fato jurídico tributário por parte dos responsáveis”.

E igualmente Ramon Tomazela Santos:

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se

confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).<sup>4</sup>"

**Portanto, não basta a simples relação – comercial, contratual ou até mesmo de cunho societário – entre as pessoas cuja responsabilidade se pretende investigar. É imprescindível que elas hajam atuado de forma conjunta na situação que consubstancia o fato gerador.**

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça adota exatamente este entendimento, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação. 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível.** Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. (...) Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível. (REsp 884845/SC)

Em idêntico sentido outros julgados da Corte Superior:

"Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação

<sup>4</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação". (REsp 859.616/RS)

"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. (...) (REsp 834.044/RS, 15/12/2008)

À luz de tais considerações, é possível afirmar, a partir de tais referenciais, que o interesse jurídico comum referido no art. 124, I, do CTN pode ser definido, para fins de atribuição de responsabilidade tributária, como a comunhão de interesses que se manifesta quando duas ou mais partes ocupantes do mesmo polo de uma relação participam conjuntamente da situação legalmente tipificada como fato gerador da obrigação tributária.

Portanto, não é o mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, mas o interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, conforme inclusive vem adorando a 1ª Turma da CSRF (Acórdão 9101-006.631, de julho de 2023):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN.  
CONFUSÃO PATRIMONIAL. O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial. Em se tratando de autuação relativa à omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.

Ainda sobre a interpretação de referido dispositivo legal, esta Turma vem reconhecendo tais balizas interpretativas de forma recorrente:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

(Acórdão 1101-001.619, de 25/06/2025)

Já o artigo 135 do CTN tem a seguinte redação:

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

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Sobre a interpretação de tal dispositivo legal, cumpre trazer à baila a lição de Maria Rita Ferragut:

“A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas insuficiente. Para que reconheçamos a recepção do art. 135 pela ordem constitucional de 1988, é **indispensável a aplicação de seu preceito em fiel harmonia com a necessidade de uma conduta dolosa, de modo que a responsabilidade pessoal não atinja aqueles que praticaram o ilícito apenas com culpa.**

(...)

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

(...)

A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental<sup>5</sup>.

Tem-se, então, que, além dos elementos fáticos de modo a comprovar a prática de “ato com excesso de poderes, infração do contrato social ou de lei”, estes exigem um elemento doloso que deve ser provado. Mais ainda em se tratando em casos de planejamento tributário, os quais se inserem em zonas controversas da interpretação jurídica.

Cumpre ainda observar que o simples inadimplemento de tributo não caracteriza como infração à lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN.

Sobre tal ponto, o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência firmada no sentido de que o mero inadimplemento do tributo não é por si só suficiente para atrair a aplicação do artigo 135 do CTN, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...) 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista

<sup>5</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4. Ed., ver., atual. e ampl. – São Paulo: Noeses, 2020. Pag. 115.

no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6))

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE NA ESPÉCIE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN OU DE OCORRÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. ADEMAIS, O MERO INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO NÃO GERA, POR SI SÓ, A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-GERENTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 430/STJ. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Segundo a jurisprudência desta Corte, para que se legitime o redirecionamento da Execução Fiscal, é imprescindível o preenchimento de pelo menos um dos requisitos do art. 135 do CTN ou a demonstração de que houve dissolução irregular da empresa, não bastando, apenas, o exercício da gerência no período do fato gerador do tributo cobrado. Precedentes: AgInt no REsp. 1.611.500/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 18.3.2019; REsp. 1.651.600/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 20.4.2017. 2. Conforme se depreende da Súmula 430 do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. 3. Agravo Interno do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 752.607/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/05/2019, DJe 20/05/2019)

Portanto, a responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

**Qualquer que seja a base legal da imputação de responsabilidade, seja o artigo 124 ou 135 do CTN, é importante ter em mente o dever de fundamentação específica. Há um ônus argumentativo e de motivação a ser vencido pela autuação. Não basta a mera indicação dos dispositivos, nem a menção genérica aos mesmos fatos imputados ao contribuinte principal. É necessário indicar com precisão em que medida o responsável solidário tem “interesse comum no fato gerador” ou praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto.**

Portanto, é necessário que o Fisco aponte a prova da infração e, especialmente, o nexo causal da participação do administrador na prática dos atos do artigo 135 do CTN, bem como o elemento doloso, igualmente exigido na aplicação do artigo 124 do CTN. E essa prova não se dá com a mera indicação dos nomes das pessoas físicas e jurídicas para as quais se pretende a responsabilização.

**A individualização da conduta de cada responsável no lançamento é imprescindível, incontornável.**

No caso do artigo 135 é necessário, por exemplo, demonstrar qual o sócio que geria a sociedade, evidenciar seus poderes de gestão e como tais poderes vinculam-se com os atos ilícitos que se apresenta.

Por fim, relativamente à figura dos membros de Conselhos de Sociedades Anônimas, há ainda que se ponderar, em específico, determinadas questões, que tornam ainda mais sensível a imputação de responsabilidade tributária, especialmente com base no artigo 135, III, tal como no presente caso.

Isso porque o inciso III menciona “os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado” em decorrência de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. E, como visto, a responsabilidade depende da demonstração inequívoca de um ato *ultra vires*.

A questão que se coloca é, então, verificar se – e em que medida – é possível que membros de Conselho de Administração efetivamente pratiquem o elemento fático, considerando que não lhes cabe a representação da companhia, que é privativa dos diretores, nos termos do artigo 138 da Lei das S.A.<sup>6</sup>, tampouco o exercício direto do ato de gestão.

Embora o Conselho de Administração participe da administração da companhia de forma indireta (fixando a orientação geral dos negócios, fiscalizando a gestão, elegendo diretores), suas atribuições e característica colegiada impõem cautela na atribuição de responsabilidade tributária aos seus membros, haja vista a já demonstrada necessidade de individualização de condutas, sob pena de permitir-se uma responsabilidade tributária apenas decorrente do “direito de voto” ou de uma “culpa in vigilando” cuja materialização é bastante problemática.

Na verdade, a leitura das atribuições conferidas pela Lei das S/A a membros do conselho de administração revela que tal órgão se presta a viabilizar, instruir e aconselhar os negócios da companhia, mas jamais a executá-los, já que a efetiva execução dos negócios compete à diretoria, órgão diverso:

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

<sup>6</sup> Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

§ 1º O conselho de administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da companhia privativa dos diretores.

- III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;
- IV - convocar a assembléia-geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;
- V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;
- VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;
- VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;
- VIII – autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
- IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

Da leitura dos poderes do Conselho, nota-se que, a princípio, não cabe ao órgão – e, por consequência, menos ainda aos seus membros – qualquer ato de gestão direta.

Isso significa dizer que, à luz do artigo 135, III, do CTN, é necessário que se demonstre que o membro do conselho tenha efetivamente praticado determinado ato ilícito na gestão da companhia, o que inclusive acentua o dever de motivação e fundamentação do lançamento acima já referido. O simples fato de pertencer ao Conselho de Administração é insuficiente para atribuir a responsabilidade tributária, como bem exemplificam os seguintes julgados deste Conselho:

**RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

Membros do conselho de administração de sociedades anônimas não têm poder de execução de atos, não sendo cabível sua responsabilização tributária com base no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

(CARF – Acórdão 1401-002.884 – 18/09/2018)

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. ATIPICIDADE DA FUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há que se falar na responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, se inexiste prova de que um membro do Conselho de Administração atuava em atividade de direção, gerência ou representação da Sociedade.

O fato de o estatuto da companhia indicar que ao Conselho de Administração cabe também a administração da companhia não equipara os membros do conselhos à diretores para fins de responsabilização solidária ante a não

existência no art. 135 da dicção administradores da companhia como um dos sujeitos passivos da penalidade. (CARF – Acórdão 1401-003.557 – 11/07/2019)

Assim, feitas tais considerações, passa-se à análise dos recursos.

### III. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Conforme relatado, foram interpostos 21 recurso voluntários, entre contribuinte e responsáveis solidários.

A imputação de responsabilidade solidária foi feita às seguintes pessoas físicas e jurídicas, no que peço vênia para transcrever tabela elaborada pela DRJ, para fins de visualização global das imputações, as quais serão adiante individualizadas:

Nome	Qualificação	Base legal da imputação de responsabilidade (CTN)
SMILES FIDELIDADE S.A	Contribuinte (Sucessora)	Art. 132
GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A	Acionista Controlador	Art. 124, I
GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY LP	Acionista Controlador	Art. 124, I
GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES	Participante ativa	Art. 124, I
SANTANDER CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A	Mandatária da General Atlantic	135, II
CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR	Conselheiro de Smiles e GLAI	124, I e 135, III
HENRIQUE CONSTANTINO	Conselheiro de Smiles e GLAI	124, I e 135, III
JOAQUIM CONSTANTINO NETO	Conselheiro de Smiles e GLAI	124, I e 135, III
RICARDO CONSTANTINO	Conselheiro de Smiles e GLAI	124, I e 135, III
ANTONIO KANDIR	Conselheiro de GLAI	135, III
LUIZ KAUFMANN	Conselheiro de GLAI	135, III
RICHARD FREEMAN LARK JR	Conselheiro de GLAI	135, III
PAULO SERGIO KAKINOFF	Diretor da GLAI	135, III
EDMAR PRADO LOPES NETO	Diretor da GLAI	135, III
BOANERGES RAMOS FREIRE	Conselheiro da Smiles	135, III
MARCOS GRODETZKY	Conselheiro da Smiles	135, III
LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO	Diretor da Smiles	135, III
FLAVIO JARDIM VARGAS	Diretor da Smiles	135, III
MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ	Diretor da GA Representações Mandatário ou preposto da General Atlantic Conselheiro da Smiles	135, II e III
EDUARDO DE MESQUITA SAMARA	Diretor da GA Representações Mandatário ou preposto da General Atlantic	135, III

FREDERICO SEABRA DE CARVALHO

Vice-Presidente Senior da GA  
Representações Mandatário ou  
preposto da General Atlantic

135, III

No Termo de Verificação Fiscal, consta capítulo específico (VI.6 DOS DEMAIS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS) em que consta a fundamentação de responsabilidade solidária de todas as pessoas físicas e jurídicas acima apontadas, ao qual faço referência na análise individualizada a seguir.

**A) GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, L.P (GASC) E GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA. (GA REPRESENTAÇÕES). RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 124, I, DO CTN.**

A responsabilidade solidária de referidas empresas foi assim justificada no TVF:

402. As infrações de que resulta a presente autuação decorreram de planejamento tributário abusivo engendrado conjuntamente pela GLAI e pela General Atlantic, consolidado no Acordo de Investimento que celebraram em 05/04/2013.

403. Diversos interesses dessas partes foram ali conciliados: a ocultação do ganho de capital auferidos pela GLAI, a antecipação da recuperação de parte do montante investido pela General Atlantic, a capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES, o aproveitamento fiscal do ágio.

404. Esses interesses, alguns próprios a cada uma das partes, outros comuns a ambas, fizeram parte de uma mesma negociação cujos termos e consequências foram, seguramente, pensados de forma conjunta, tanto que consolidados num só instrumento.

405. O Acordo de Investimento resultou na formação de um bloco de controle da SMILES, formalizado no Acordo de Acionistas detalhado na Subseção VIII.1. Para consecução dos interesses impressos no Acordo de Investimento, o poder do bloco de controle sobre a SMILES foi determinante.

406. Assim, através do controle que exerceram sobre a SMILES, a GLAI e a General Atlantic beneficiaram-se dos ilícitos tributários a que deram causa, aqui discutidos.

407. Dessa forma, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a General Atlantic(GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC, CNPJ 10.251.587/0001-65) é responsável solidária pelo crédito tributário ora constituído. Com efeito, viu-se na Seção X que a General Atlantic entende que tal designação comprehende, em primeiro lugar, a GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC, abarcando ainda suas afiliadas e subsidiárias. Esse é o conjunto de entidades por ela entendida como “nós”. Viu-se ainda na Subseção X.3, parágrafo 392, que a GENERAL

ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC foi a responsável pela gestão do investimento realizado através do FIPGA.

(...)

409. Como se observa, o vínculo da GA REPRESENTAÇÕES com os fatos que dão causa à presente autuação não se resumem à circunstância de ela integrar a General Atlantic. Sua participação na consecução do planejamento em tela foi ativa, não casual nem tampouco irrelevante.

410. Assim, em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, a GA REPRESENTAÇÕES(GENERAL ATLANTIC REPRESENTACOES LTDA., CNPJ 09.416.464/0001-58) é responsável solidária pelo crédito tributário ora constituído.

Da análise do tópico específico do TVF acima destacado, nota-se que o fato central imputado às empresas GENERAL ATLANTIC é ter firmado o Acordo de Investimentos com o GRUPO GOL, no qual estaria delineado o racional do alegado “planejamento tributário abusivo”. O TVF expressamente afirma que este teria sido “engendrado conjuntamente pela GLAI e pela General Atlantic, consolidado no Acordo de Investimento que celebraram em 05/04/2013”.

Segue narrando que ambas as partes (Grupo GOL e GA) teriam “interesses” nos resultados desse planejamento, interesses estes materializados “na ocultação do ganho de capital auferidos pela GLAI, a antecipação da recuperação de parte do montante investido pela General Atlantic, a capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES, o aproveitamento fiscal do ágio”.

Todavia, com o devido respeito ao entendimento da fiscalização, os ditos “interesses” mencionados correspondem não a interesses jurídicos na forma prescrita pelo artigo 124, I, do CTN, tal como acima já delineado, mas a interesses de natureza econômica.

É o que fica claro justamente na conclusão do raciocínio do TVF sobre a responsabilidade da GENERAL ATLANTIC:

406. Assim, através do controle que exerceram sobre a SMILES, a GLAI e a General Atlantic beneficiaram-se dos ilícitos tributários a que deram causa, aqui discutidos.

Em outras palavras, o que é afirmado é que a GENERAL ATLANTIC se beneficiou do ilícito tributário através da sua relação de controle, isto é, que o fato de ser controladora de uma empresa que potencialmente auferiria ganhos tributários lhe geraria igualmente ganhos que corresponderiam a uma comunhão de interesses, ao interesse comum.

Tal potencialidade de ganho econômico decorrente da condição de controlador, todavia, não equivale ao interesse comum do artigo 124, I, do CTN.

Inclusive, mesmo tal raciocínio redundaria em contradição. Vejamos.

A dita “ocultação do ganho de capital” beneficiou, como afirma o próprio TVF, a GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES S.A., que teria utilizado de estrutura abusiva para evitar a tributação. Ocorre que a GOL LINHAS AERAS INTELIGENTES não tem parte do seu capital social com a GENERAL ATLANTIC ou vice-versa.

A “capitalização da VRG pela via do IPO da SMILES e, novamente, pela redução do Capital Social da SMILES”, beneficiaram, imediatamente, a VRG (GOL LINHAS AEREAS) e, mediamente, a sua controladora GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES. Nenhuma tem, como dito, relação societária com a GENERAL ATLANTIC.

A vinculação da GENERAL ATLANTIC se dá a nível societário com a GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES apenas quanto à SMILES FIDELIDADE S.A.. Ambas eram sócias da empresa em questão.

Portanto, os resultados tributários auferidos por VRG, GOL LINHAS AEREAS e GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES sequer beneficiaram a GENERAL ATLANTIC, a não ser de forma bastante indireta e apenas economicamente, não no sentido de interesse jurídico, como prescreve o artigo 124, I, do CTN.

Ademais, carece o TVF de maior aprofundamento quanto à atribuição de responsabilidade solidária.

Não há, como apontamos acima, a devida vinculação de fatos específicos às Recorrentes; é ausente a precisa indicação de conduta dolosa capaz de atrair o artigo 124, I, do CTN.

Mesmo à luz do entendimento do Parecer Normativo Cosit/RFB 04/2018 (sem ingressar integralmente no mérito de seus argumentos), como bem reconheceu a DRJ, “a imposição de responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance”:

"26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo<sup>12</sup>. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

(..)27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964: (...)"

E, no caso em tela, ausente qualquer indicação de elemento doloso específico. Sequer há menção à fraude, dolo ou simulação.

Veja-se que em que pese ter dedicado longas páginas às questões regulatórias relacionadas ao IPO, investigando normas da CVM, bem como a respeito da insustentabilidade do racional econômico-financeiro da operação, o mesmo não foi feito no que tange à responsabilidade tributária, a qual restou apenas superficialmente abordada.

É reflexo da falta de fundamentação o fato de que a própria DRJ dedicou apenas poucos parágrafos ao tema, tampouco logrando êxito em identificar fatos específico, embora tenha, ao final, mantido a responsabilidade.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a responsabilidade solidária de GENERAL ATLANTIC REPRESENTAÇÕES LTDA E GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC.

**B) SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DTVM S.A. (SANTANDER). RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ARTIGO 135, II, DO CTN.**

A responsabilidade do SANTANDER foi assim justificada:

685. Instalado nos escritórios da GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC nos Estados Unidos da América, pela mesma via o Comitê de Investimento do FIPGA instruiu o SANTANDER DTVM a subscrever e integralizar, em nome do FIP, o aumento do Capital Social da GA SMILES em 30/04/2013 (doc. 302HD, 002R), bem como a aprovar a incorporação da GA SMILES pela SMILES (doc. 881H).

687. Não há como concordar com a diligenciada quanto a isso. Como Instituição Financeira que é, o SANTANDER DTVM tem a capacidade e o dever de avaliar as operações de que participa e que abona por meio da assinatura de seus representantes. Nesse sentido, vale notar que o papel de Administrador de Fundo de Investimento em Participações difere daquele em que o cliente meramente abre uma conta bancária na Instituição Financeira e a movimenta, cabendo à Instituição apenas fazer os pagamentos ordenados na forma de cheques, ordens de transferência etc. E seja-se que, mesmo nesses casos, a Instituição Financeira tem o dever de conhecer seu cliente, mormente quando este movimenta somas expressivas.

688. Assim, em razão do disposto no inciso II do art. 135 do CTN, o SANTANDER SECURITIES SERVICES BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A76, CNPJ 62.318.407/0001-19, é responsável solidário pelo crédito tributário ora constituído

A atribuição de responsabilidade do SANTANDER foi lastreada no artigo 135, II, que se refere aos “os mandatários, prepostos e empregados”, não é o caso da instituição financeira,

pessoa jurídica, relativamente a atos praticados no bojo de ““CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CUSTÓDIA QUALIFICADA”, tal qual apontado pelo TVF, nem tampouco pela posição ocupada pelo SANTANDER como administrador do FIPGA.

Ademais, tampouco há indicação de ato doloso ilícito que constitua infração à lei, estatuto ou excesso de poderes.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

**C) CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO E RICARDO CONSTANTINO. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA COM BASE NO ART. 124, I, E 135, III, DO CTN.**

No caso dos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO, consta do tópico específico do TVF a respeito da responsabilidade solidária:

690. Entre os anos de 2012 a 2015, o **Conselho de Administração da VRG esteve assim composto (doc. 202B):**<sup>1</sup>

Nome CPF Cargo(s)

**CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR** 417.942.901-25 Presidente do Conselho de Administração

**HENRIQUE CONSTANTINO** 443.609.911-34 Vice-Presidente do Conselho de Administração

**JOAQUIM CONSTANTINO NETO** 084.864.028-40 Membro do Conselho de Administração

**RICARDO CONSTANTINO** 546.988.806-10 Membro do Conselho de Administração

691. O Conselho de Administração da VRG tinha, portanto, 4 membros. Essas mesmas pessoas ocupavam 4 das 8 cadeiras do Conselho de Administração da GLAI quando este ratificou, por unanimidade, a celebração do Acordo de Investimento (doc. 108B, 809A). Quando, por sua vez, o Conselho de Administração da SMILES o aprovou, também por unanimidade, os três primeiros formavam ali maioria<sup>77</sup> (doc. 886, 002B). **O Sr. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR presidia os três Conselhos.**

(...)

694. Estruturada da forma acima exposta, a administração conjunta dessas três empresas do Grupo possibilitou a execução do planejamento abusivo consolidado no Acordo de Investimento.

695. Acresce que, ao longo de todo o período abrangido pela presente ação fiscal, os referidos **Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO** foram, também, os únicos cotistas, em partes iguais, do FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES VOLLUTO, CNPJ 07.672.313/0001-35 (doc. 856, 856A, 856B). Este, por sua vez, foi titular de participações na GLAI nas seguintes proporções (doc. 856, 856A, 856B):

(...)

**696. Atuando simultaneamente nos Conselhos de Administração da GLAI e da SMILES, esses senhores foram pessoalmente beneficiados, ainda que de forma indireta, pela indevida redução de tributos por eles mesmos provocada na SMILES, dado tratarem-se, em última análise, dos maiores acionistas desta.**

**697. Dessa forma, os Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO, acima identificados, respondem solidariamente pelo crédito tributário ora constituído.**

698. Entretanto, assim respondem não apenas em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. Respondem, também, em razão do disposto no inciso III do art. 135 do CTN. Isso porque, na condição de Administradores dessas empresas do Grupo Gol, participaram da prática de atos com infração de lei dos quais resultaram as obrigações tributárias de que trata a presente autuação.

699. Com efeito, a indevida redução dos tributos recolhidos pela SMILES ao longo do período fiscalizado decorreu de uma série de atos praticados por diversos agentes com o intuito de fraudar a legislação tributária. São exemplos desses atos **a aprovação e a celebração do Acordo de Investimento, a aprovação da incorporação da empresa veículo pela SMILES e os diversos atos que levaram ao aumento e subsequente redução de seu Capital Social.** Tais condutas, compreendidas nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 consoante apontado na Subseção VI.5, implicaram, também, na incursão em tipos definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, que tratam dos Crimes Contra a Ordem Tributária praticados por particulares:

(...)

700. A inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal e a elaboração e a utilização de documento que sabia ou devia saber falso ou inexato visando suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social verificam-se, por exemplo, **nas Escriturações Contábeis Fiscais dos anos-calendário de 2014 e 2015 apresentadas pela SMILES, enquanto as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL então declaradas refletiram a fraude empregada para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.**

701. Portanto, a indevida redução dos tributos apurados pela SMILES decorreu de atos praticados com infração à lei. **Para tanto, papel fundamental tiveram os**

**Conselheiros e Diretores da SMILES e da GLAI em exercício ao longo do período fiscalizado.** O Acordo de Investimento foi, como se viu acima, **ratificado por unanimidade pelos membros do Conselhos de Administração da GLAI** em exercício em 13/05/201378 (doc. 809A), **aprovado por todos os membros do Conselho de Administração da SMILES** em exercício em 05/04/2013 (doc. 886) e celebrado pelos Srs. PAULO SERGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO, Diretores da GLAI e da VRG, e pelos Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS, Diretores da SMILES.

702. Concluído o IPO, em 10/06/2013 teve lugar a Assembleia Geral Extraordinária da SMILES que aumentou de 5 para 7 o número de assentos no Conselho de Administração, conforme previsto no Acordo de Acionistas. Conforme já mencionado, **foram então eleitos o Sr. RICARDO CONSTANTINO** e o Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, este o Diretor Executivo da GA REPRESENTAÇÕES (doc. 808, 882, 004, 002E). A composição desse Conselho manteve-se inalterada a partir de então até o ano de 2016 (doc. 002B, 002C). Nesse mesmo período, mantiveram-se na Diretoria da SMILES os Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS (doc. 002B, 002C). Quando foi proposta pela Diretoria a redução do Capital Social da SMILES (doc. 832), eram eles seus únicos Diretores (doc. 002B). A proposta foi aprovada por unanimidade pelo Conselho de Administração (doc. 834).

703. Também permaneceram na Diretoria da GLAI, nesse intervalo, os Srs. PAULO SERGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO (doc. 102A, 108A, 108B). A composição do Conselho de Administração da GLAI manteve-se inalterada no período compreendido entre a ratificação do Acordo de Investimento e a redução do Capital Social da SMILES (doc. 809A, 108A, 108B).

704. Dessa forma, o disposto no inciso III do art. 135 do CTN faz a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora constituído alcançar as pessoas físicas abaixo identificadas:<sup>1</sup>

Para que não reste dúvida serem esses os únicos fatos apontados aos responsáveis em questão, veja-se que a própria DRJ assim resumiu no parágrafo 452 da decisão recorrida:

A responsabilização na forma do art. 124 procede, não pelo benefício econômico indireto auferido, mas por terem praticado conscientemente atos que contribuíram para a consecução dos Objetivos ilícitos 1 e 2.

452 A responsabilização com base no art. 135 procede porque:

a) Constantino de Oliveira Jr., na condição de presidente do Conselho de Administração da Smiles aprovou o Acordo de Investimento, a redução de capital da Smiles e a emissão das debêntures. Além disso, como presidente do Conselho de Administração da GLAI, aprovou o Acordo de Investimento e o Acordo de Acionistas;

b) Henrique Constantino, na condição de membro do Conselho de Administração da Smiles aprovou o Acordo de Investimento, a redução de capital da Smiles e a

**emissão das debêntures.** Além disso, como membro do Conselho de Administração da GLAI, aprovou o Acordo de Investimento e o Acordo de Acionistas;

c) Joaquim Constantino Neto, na condição de membro do Conselho de Administração da Smiles aprovou o Acordo de Investimento, a redução de capital da Smiles e a emissão das debêntures. Além disso, como **membro do Conselho de Administração da GLAI, aprovou o Acordo de Investimento e o Acordo de Acionistas;**

d) Ricardo Constantino, na condição de membro do Conselho de Administração da Smiles aprovou a redução de capital da Smiles e a emissão das debêntures. Além disso, como **membro do Conselho de Administração da GLAI, aprovou o Acordo de Investimento e o Acordo de Acionistas.**

Como se nota, os fatos atribuídos aos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO são basicamente: (a) ter sido do Conselho de Administração da VRG, GLAI e SMILES; (b) ter sido Conselheiro na época em que foram celebrados o Acordo de Investimento e documentos de incorporação da empresa-veículo pela SMILES, e os atos de aumento e redução de capital social; (c) ratificar por unanimidade o Acordo de Investimentos na GLAI; (d) aprovar por unanimidade o Acordo na SMILES.

Aponta-se que os responsáveis solidários em questão teriam se beneficiado “ainda que de forma indireta, pela indevida redução de tributos por eles mesmos provocada”, na condição de membro do Conselho de Administração. Ora, tal afirmação equivale justamente a dizer que os Recorrentes se beneficiariam econômica ou financeiramente pelo ganho auferido com a redução de tributos. Pode tratar-se de interesse econômico, mas não de interesse comum e o inadimplemento tributário, por si só, não corresponde à infração à lei.

Argumenta o TVF que seria indicativo de “infração à lei” a inserção de elementos inexatos em documento ou livro fiscal justamente a informação de bases de cálculo reduzidas de IRPJ e CSLL, o que se trata justamente da divergência de entendimento do Fisco quanto à oponibilidade das escolhas feitas pela empresa, isto é, o próprio cerne da autuação. Não se trata de fato específico, mas da própria infração da pessoa jurídica.

Como se vê, não há qualquer elemento fático que vincule de forma específica tais responsáveis solidários aos fatos geradores, capaz de atribuir-lhe interesse comum, nem tampouco qualquer ato de infração à lei, contrato ou estatuto, que não seja a insurgência da fiscalização quanto à oponibilidade de determinados negócios jurídicos feitos pela empresa ao Fisco.

Em outras palavras, não há atribuição à pessoa física de condutas diversas daquelas que são imputadas à própria pessoa jurídica, no sentido de desconsiderar ou reputar ilícitas

determinados arranjos societários. Os fatos narrados relativamente às pessoas físicas dizem respeito tão somente à aprovação estatutária de atos da pessoa jurídica.

Para que não reste dúvida, veja-se que as únicas menções aos nomes de tais responsáveis solidários constam exatamente do trecho acima colacionado do TVF. Em todo o restante das mais de 150 (cento e cinquenta) páginas, não há outras menções às pessoas físicas em comento.

Reitere-se o quanto já exposto a respeito da necessidade de que a responsabilidade tributária não seja trazida no lançamento mediante mera menção a dispositivos legais. É necessário que a fiscalização se desincumba do ônus de fundamentação específica, cotejando os fatos e a previsão legal, demonstrando elemento doloso específico, o que não ocorreu no caso em tela.

Ademais, reitero as considerações a respeito da responsabilidade de membros de Conselho de Administração. No caso em tela, a fiscalização listou membros que figuraram no quadro do Conselho de Administração da GLAI, da SMILES e da GOL, sem que seja apontado nenhum ato de gestão por eles praticado com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto. Há tão somente menção à participação em determinadas deliberações específicas, eventualmente relacionadas com a reorganização societária das companhias.

A mera deliberação é insuficiente para atrair a responsabilidade de membro de Conselho de Administração.

Não há como manter a responsabilidade solidária.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a responsabilidade solidária dos Srs. CONSTANTINO DE OLIVEIRA JR, HENRIQUE CONSTANTINO, JOAQUIM CONSTANTINO NETO e RICARDO CONSTANTINO.

**D) ANTONIO KANDIR, LUIZ KAUFMANN E RICHARD FREEMAN LARK JR.  
RESPONSABILIDADES IMPUTADAS COM BASE NO ART. 135, III, DO CTN.**

Quanto aos Srs. ANTONIO KANDIR, LUIZ KAUFMAN e RICHARD FREEMAN LARK JR, o tópico “Dos demais responsáveis solidários” do TVF expõe o seguinte:

704. Dessa forma, o disposto no inciso III do art. 135 do CTN faz a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora constituído alcançar as pessoas físicas abaixo identificadas:<sup>1</sup>

Nome	CPF	Cargo(s)	Doc.
CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR	417.942.901-25	Presidente do Conselho de Administração da SMILES Presidente do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
HENRIQUE CONSTANTINO	443.609.911-34	Vice-Presidente do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
RICARDO CONSTANTINO	546.988.806-10	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
JOAQUIM CONSTANTINO NETO	084.864.026-40	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO	291.647.615-68	Diretor Presidente da SMILES	002B, 002D, 014F
FLAVIO JARDIM VARGAS	165.910.256-80	Diretor Financeiro e de Relações com Investidores da SMILES	002B, 002D, 014F
BOANERGIES RAMOS FREIRE	051.372.578-05	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARCOS GRODENTZKY	425.552.057-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ	217.201.918-67	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C, 882
PAULO SERGIO KAKINOFF	194.344.518-41	Diretor Presidente da GLAI	102, 102A, 108A, 108B
EDMAR PRADO LOPEZ NETO	931.827.087-91	Diretor de Relação com Investidores da GLAI	102, 102A, 108A, 108B
ANTONIO KANDIR	146.229.531-91	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
RICHARD FREEMAN LARK JR	214.996.426-73	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
LUIZ KAUFMANN	036.200.699-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B

Trata-se da única menção aos nomes de respectivos solidários, com a indicação de serem “membros efetivos do Conselho de Administração da GLAI”.

Portanto, os fatos imputados a estes responsáveis solidários são somente figurar como membro do Conselho de Administração e, com isso, ter de alguma forma contribuído para a realização da “sequência de atos estruturados” que consistiu no planejamento tributário reputado abusivo pela fiscalização.

Mais uma vez, faço referência à decisão recorrida da DRJ, que ratifica o que é a eles imputado:

467 Como vimos ao tratar das sequências estruturadas para alcançar os Objetivos 1 e 2, Richard Freeman Lark Jr., Luiz Kaufmann e Antônio Kandir, como membros do Conselho de Administração da GLAI: (i) aprovaram a segregação do Programa Smiles em companhia própria; (ii) autorizaram a realização do IPO; e (iii) aprovaram tanto o Compromisso de Investimento quanto do Acordo de Acionistas

Portanto, efetivamente o que se aponta como fundamento para responsabilidade tributária, quanto aos Recorrentes em questão, é efetivamente ter aprovado a venda da Smiles, aprovar a realização de oferta pública e ações e aprovar a parceria feita com empresa para viabilização da estrutura de investimentos.

Trata-se de típicos atos de gestão, absolutamente naturais em face da função ocupada pelos Recorrentes.

Para a responsabilidade tributária atribuída com base no artigo 135, III, do CTN, faz-se necessário, entretanto, a demonstração concreta e específica de um ato doloso que corresponda à excesso de poderes, à infração à lei, contrato social ou estatutos, o que não se encontra demonstrado no caso em tela.

Sem maiores delongas, haja vista tudo quanto já exposto acima, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade tributária dos Srs. ANTONIO KANDIR, LUIZ KAUFMAN e RICHARD FREEMAN LARK JR.

**E) PAULO SÉRGIO KAKINOFF E EDMAR PRADO LOPES NETO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM BASE NO ARTIGO 135, III, DO CTN.**

Relativamente aos Srs. PAULO SÉRGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO, os fatos que lhe são imputados no TVF são os seguintes:

692. Firmaram o Acordo de Investimento, representando a GLAI, os Srs. PAULO SÉRGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO (doc. 102A). O primeiro era, então, Diretor Presidente da GLAI (doc. 108B) e, ao mesmo tempo, Diretor Presidente da VRG (doc. 202B). O segundo era Diretor de Relações com Investidores da GLAI (doc. 102A) e, ao mesmo tempo, Diretor Vice-Presidente da VRG (doc. 202B). Firmaram-no também, representando a SMILES, os Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO, Diretor Presidente e FLAVIO JARDIM VARGAS, Vice-Presidente de Operações e Finanças da SMILES.

(...)

701. Portanto, a indevida redução dos tributos apurados pela SMILES decorreu de atos praticados com infração à lei. Para tanto, papel fundamental tiveram os Conselheiros e Diretores da SMILES e da GLAI em exercício ao longo do período fiscalizado. O Acordo de Investimento foi, como se viu acima, ratificado por unanimidade pelos membros do Conselhos de Administração da GLAI em exercício em 13/05/201378 (doc. 809A), aprovado por todos os membros do Conselho de Administração da SMILES em exercício em 05/04/2013 (doc. 886) e celebrado pelos Srs. PAULO SÉRGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO, Diretores da GLAI e da VRG, e pelos Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS, Diretores da SMILES

(...)

703. Também permaneceram na Diretoria da GLAI, nesse intervalo, os Srs. PAULO SÉRGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO (doc. 102A, 108A, 108B). A composição do Conselho de Administração da GLAI manteve-se inalterada no período compreendido entre a ratificação do Acordo de Investimento e a redução do Capital Social da SMILES (doc. 809A, 108A, 108B).

Mais uma vez, para que não reste dúvida, faço referência também ao que afirmou a DRJ quanto aos fatos:

473 No Formulário de Referência - 2013, da GLAI, consta que em 2011 e 2012 foram registrados prejuízos de R\$ 752 milhões e R\$ 1.513 milhões:

(...)

474 Os responsáveis pelo conteúdo do Formulário são Paulo Sérgio Kakinoff, Diretor Presidente, e Edmar Prado Lopes Neto, Diretor de Relações com Investidores (fl. 5620).

475 Em 2012, houve ainda deterioração de diversos indicadores, como o EBITDAR, o índice de alavancagem, a dívida líquida ajustada e o índice de liquidez corrente:

(...)

476 Em 26/03/2013, na Teleconferência de Resultados 4T12 e 2012, da GLAI,(docs. 850 e 851), Paulo Sérgio Kakinoff comentou que:

(...)

477 Assim, a estratégia apresentada pelo principal executivo da GLAI, para equacionar a difícil situação financeira do grupo, passava pelo IPO da Smiles.

478 Em 14/05/2013, na Teleconferência de Resultados 1T13, da GLAI, (docs. 853 e 854), Edmar Prado Lopes Neto acrescenta informações sobre a repercussão do IPO da Smiles sobre a situação financeira do grupo.

(...)

485 Acrescenta-se que Paulo Sérgio Kakinoff e Edmar Prado Lopes Neto assinaram o Acordo de Investimento (fls. 2532-2535) como representantes da GLAI.

486 Fica assim demonstrado que Paulo Sérgio Kakinoff e Edmar Prado Lopes Neto foram autores do planejamento arquitetado para equacionar a difícil situação financeira do grupo Gol, por meio da injeção de recursos do IPO da Smiles no “sistema Gol” e transferência das disponibilidades para a VRG. Como vimos, esse planejamento também foi feito para que se alcançassem os Objetivos 1 e 2.

Trata-se novamente de responsabilidade solidária atribuída pelo simples fato de serem os Srs. PAULO SÉRGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO Diretores da GOL LINHAS AEREAS INTELIGENTES e terem participado da “concepção intelectual” do planejamento tributário reputado abusivo, tendo assinado o Acordo de Investimentos na condição de representantes da GLAI.

Vale lembrar, nesse ponto, que a GLAI também é responsável solidária nestes autos, portanto trata-se de uma imputação de responsabilidade solidária ao diretor com base no art. 135, III, de uma pessoa jurídica que também é acusada de ser responsável solidária, mas que não é o contribuinte, devedor principal, o que por si só já demonstra a peculiaridade dessa imputação.

À semelhança do que já consignado acima, entendo igualmente não estar presente a demonstração cabal de prática de ato doloso que se enquadre no art. 135, III, do CTN. Não se desincumbiu a fiscalização do ônus probatório.

Do exposto, dou provimento ao recurso voluntário dos Srs. PAULO SÉRGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO, para afastar a responsabilidade solidária.

**F) BOANERGES RAMOS FREIRE E MARCOS GORDETZY. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA COM BASE NO ART. 135, III, DO CTN.**

No que diz respeito aos Srs. BOANARGES RAMOS FREIRE e MARCOS GORDETZKY, a

u

704. Dessa forma, o disposto no inciso III do art. 135 do CTN faz a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora constituído alcançar as pessoas físicas abaixo identificadas:<sup>1</sup>

Nome	CPF	Cargo(s)	Doc.
CONSTANTINO DE OLIVEIRA JUNIOR	417.942.901-25	Presidente do Conselho de Administração da SMILES Presidente do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
HENRIQUE CONSTANTINO	443.609.911-34	Vice-Presidente do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
RICARDO CONSTANTINO	546.988.806-10	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
JOAQUIM CONSTANTINO NETO	084.864.026-40	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	002B, 002C, 108A, 108B
LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO	291.647.615-68	Diretor Presidente da SMILES	002B, 002D, 014F
FLAVIO JARDIM VARGAS	165.910.258-80	Diretor Financeiro e de Relações com Investidores da SMILES	002B, 002D, 014F
BOANERGES RAMOS FREIRE	051.372.578-05	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARCOS GRODETZKY	425.552.057-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C
MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ	217.201.918-67	Membro efetivo do Conselho de Administração da SMILES	002B, 002C, 882
PAULO SERGIO KAKINOFF	194.344.518-41	Diretor Presidente da GLAI	102, 102A, 108A, 108B
EDMAR PRADO LOPES NETO	931.827.087-91	Diretor de Relação com Investidores da GLAI	102, 102A, 108A, 108B
ANTONIO KANDIR	146.229.631-91	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
RICHARD FREEMAN LARK JR	214.996.426-73	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B
LUIZ KAUFMANN	036.200.699-72	Membro efetivo do Conselho de Administração da GLAI	108A, 108B

Trata-se da única menção aos nomes de respectivos solidários, com a indicação de serem “membros efetivos do Conselho de Administração da GLAI”.

Portanto, os fatos imputados a estes responsáveis solidários são somente figurar como membro do Conselho de Administração e, com isso, ter de alguma forma contribuído para a realização da “sequência de atos estruturados” que consistiu no planejamento tributário reputado abusivo pela fiscalização.

A DRJ assim consignou:

#### XIX.15 - BOANERGES RAMOS FREIRE E MARCOS GRODETZKY

489 Boanerges Ramos Freire e Marcos Grodetsky, membros do Conselho de Administração da Smiles, foram responsabilizados com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN.

(...)

491 Como membros do Conselho de Administração da Smiles, Boanerges Ramos Freire e Marcos Grodetsky aprovaram o Acordo de Investimento (fls. 7303-7306), a incorporação da GA Smiles (fls. 7002-7004), a redução de capital da Smiles (fls. 5110-5111) e a emissão das debêntures (fls. 5112-5120).

492 Dessa forma, Boanerges Ramos Freire e Marcos Grodetsky praticaram atos com infração à lei, posto que tais atos compuseram as sequências estruturadas para alcançar os Objetivos 1 e 2.

A falta de fundamentação da própria DRJ quanto ao ponto ratifica o entendimento de que não há demonstração de qualquer ato imputável especificamente aos responsáveis solidários em questão.

Reitero, mais uma vez, que, para a responsabilidade tributária atribuída com base no artigo 135, III, do CTN, faz-se necessário, entretanto, a demonstração concreta e específica de

um ato doloso que corresponda à excesso de poderes, à infração à lei, contrato social ou estatutos, o que não se encontra demonstrado no caso em tela.

Diante do exposto, dou provimento aos recursos voluntários dos Srs. BOANARGES RAMOS FREIRE e MARCOS GORDETZKY, para afastar a responsabilidade solidária a eles imputada.

**G) LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO E FLAVIO JARDIM VARGAS. RESPONSABILIDADE IMPUTADA COM BASE NO ART. 135, III, DO CTN.**

Mais uma vez, trata-se de pessoas físicas que ocupavam cargo de Diretor (neste caso, na SMILES S.A.) quando da celebração do já debatido Acordo de Investimentos:

692. Firmaram o Acordo de Investimento, representando a GLAI, os Srs. PAULO SERGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO (doc. 102A). O primeiro era, então, Diretor Presidente da GLAI (doc. 108B) e, ao mesmo tempo, Diretor Presidente da VRG (doc. 202B). O segundo era Diretor de Relações com Investidores da GLAI (doc. 102A) e, ao mesmo tempo, Diretor Vice-Presidente da VRG (doc. 202B). Firmaram-no também, representando a SMILES, os Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO, Diretor Presidente e FLAVIO JARDIM VARGAS, Vice-Presidente de Operações e Finanças da SMILES.

(...)

701. Portanto, a indevida redução dos tributos apurados pela SMILES decorreu de atos praticados com infração à lei. Para tanto, papel fundamental tiveram os Conselheiros e Diretores da SMILES e da GLAI em exercício ao longo do período fiscalizado. O Acordo de Investimento foi, como se viu acima, ratificado por unanimidade pelos membros do Conselhos de Administração da GLAI em exercício em 13/05/201378 (doc. 809A), aprovado por todos os membros do Conselho de Administração da SMILES em exercício em 05/04/2013 (doc. 886) e celebrado pelos Srs. PAULO SERGIO KAKINOFF e EDMAR PRADO LOPES NETO, Diretores da GLAI e da VRG, e pelos Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS, Diretores da SMILES (doc. 102A). A incorporação da GA SMILES pela SMILES e a emissão das debêntures por parte desta foram propostas pela Diretoria (doc. 881I, 832) e aprovadas por unanimidade pelos membros do Conselho de Administração da SMILES (doc. 881J, 835), sendo que a composição desses órgãos permaneceu inalterada ao longo do período abrangido pela presente ação fiscal (doc. 002B, 002C, 002D).

702. Concluído o IPO, em 10/06/2013 teve lugar a Assembleia Geral Extraordinária da SMILES que aumentou de 5 para 7 o número de assentos no Conselho de Administração, conforme previsto no Acordo de Acionistas. Conforme já mencionado, foram então eleitos o Sr. RICARDO CONSTANTINO e o Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, este o Diretor Executivo da GA REPRESENTAÇÕES (doc. 808, 882, 004, 002E). A composição desse Conselho

manteve-se inalterada a partir de então até o ano de 2016 (doc. 002B, 002C). Nesse mesmo período, mantiveram-se na Diretoria da SMILES os Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS (doc. 002B, 002C). Quando foi proposta pela Diretoria a redução do Capital Social da SMILES (doc. 832), eram eles seus únicos Diretores (doc. 002B). A proposta foi aprovada por unanimidade pelo Conselho de Administração (doc. 834).

Portanto, os únicos fatos imputados aos responsáveis em questão são justamente ter assinado o Acordo de Investimentos na condição de Diretores, e ter estado na Diretoria quando proposta a redução de capital social da SMILES.

A DRJ afirma:

496 Leonel Dias de Andrade Neto e Flávio Jardim Vargas firmaram o Acordo de Investimento (fls. 2532-2535), o Acordo de Acionistas (fls. 864-875) e o Protocolo e Justificação de Incorporação da GA Smiles pela Smiles (fls. 554-558); além de terem proposto a incorporação da GA Smiles pela Smiles (fls. 6982-6983), a redução de capital de Smiles (fl.4977) e a emissão das debêntures (fl. 5064).

(...)

498 Contudo, Flávio Jardim Vargas, bem como Leonel Dias de Andrade Neto, infringiram a lei, quando participaram voluntariamente de diversos atos que se encontram nas sequências estruturadas para alcançar os Objetivos 1 e 2, o que justifica a manutenção de suas responsabilidades por todo o crédito tributário lançado.

Com a devida vénia ao entendimento da DRJ, a justificação da responsabilidade tributária em tão sucintas palavras apenas confirma o quanto exposto a respeito da falta de fundamentação fática e argumentativa no TVF para imputação de responsabilidade.

Diante do exposto, dou provimento aos recursos voluntários dos Srs. LEONEL DIAS DE ANDRADE NETO e FLAVIO JARDIM VARGAS, para afastar a responsabilidade solidária.

**H) MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ EDUARDO DE MESQUITA SAMARA. RESPONSABILIDADE IMPUTADA A PARTIR DO ARTIGO 135, III, DO CTN. FREDERICO SEABRA DE CARVALHO. RESPONSABILIDADE IMPUTADA A PARTIR DO ARTIGO 135, III, DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA COM BASE NO ARTIGO 135, II E III, DO CTN.**

No caso do Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ, há a peculiaridade de a responsabilidade solidária ter sido imputada não apenas com base no inciso III do art. 135, mas também a partir do inciso II do referido dispositivo (“os mandatários, prepostos e empregados”), na condição de representante legal da GA REPRESENTAÇÕES. O TVF aponta os seguintes fatos a ele atribuídos:

293. Releva identificar o vínculo desses senhores com a GA REPRESENTAÇÕES em vista de suas ativas participações na operacionalização do planejamento abusivo em tela:

- O Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ ocupou o lugar reservado à General Atlantic no Conselho de Administração da SMILES

(...)

356. Portanto, o Acordo de Investimentos garantia à General Atlantic uma cadeira no Conselho da SMILES, sendo que já o documento de 05/04/2013 identificava duas pessoas como “aceitáveis pela GLAI”, os Srs. Martin Escobari (MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ) e Eduardo Samara (EDUARDO DE MESQUITA SAMARA). Conforme visto na Subseção V.1 acima, tratavam-se estes, respectivamente, do Diretor Executivo e do Diretor sem designação específica da GA REPRESENTAÇÕES. Com efeito, na AGE da SMILES realizada em 10/06/2013, elegeu-se o primeiro (doc. 002A).

357. A eleição do Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ para o Conselho da SMILES resultou, assim, do Acordo de Investimento celebrado em 05/04/2013, quando o FIPGA sequer existia e quando a GA SMILES era ainda a CMNPAR e não pertencia à General Atlantic. A GA SMILES e o FIPGA, formais investidores da SMILES, não tiveram influência alguma nessa nomeação.

(...)

658. Ainda no tocante ao aspecto decisório, embora a GA SMILES tenha sido formalmente apresentada como titular das ações da SMILES adquiridas no IPO, não participou da indicação e/ou aprovação de membros do Conselho de Administração, da Diretoria ou de qualquer outro órgão da SMILES<sup>74</sup>. A cadeira no Conselho de Administração da SMILES, garantida à General Atlantic pelo Acordo de Investimento celebrado com a GLAI em 05/04/2013, foi ocupada não por alguém designado pela formal investidora, mas sim pelo Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, Diretor Executivo da GA REPRESENTAÇÕES.

(...)

681. A GA REPRESENTAÇÕES foi fonte pagadora de rendimentos do trabalho assalariado(código de receita 0561) pagos aos Srs. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, EDUARDO DE MESQUITA SAMARA e FREDERICO SEABRA CARVALHO nos anoscalendário de 2013, 2014 e 2015<sup>75</sup>. Conforme detalhado na Subseção V.3, o Sr. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHITZ, Diretor Executivo da GA REPRESENTAÇÕES, ocupou a cadeira reservada à General Atlantic no Conselho de Administração da SMILES. Nessa condição, aprovou a incorporação da GA SMILES pela SMILES, a redução do Capital Social da SMILES e a emissão de debêntures por esta. Por sua vez, os Srs. EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, também Diretor da GA REPRESENTAÇÕES, e FREDERICO SEABRA CARVALHO compuseram a Diretoria da GA SMILES. Nessa condição firmaram, entre vários outros documentos, o Acordo de Acionistas da SMILES (doc. 002E), o Boletim de Subscrição de ações

relativo ao aporte de R\$ 400 milhões da General Atlantic na SMILES (doc. 002R) e o PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DA G.A. SMILES PARTICIPAÇÕES S.A. PELA SMILES S.A. (doc. 881H). A GA SMILES surgiu da reestruturação da CMNPAR, providenciada pelo Sr. EDUARDO DE MESQUITA SAMARA a partir de procuraçao que lhe foi outorgada pela GA Latin America Investments, LLC.

682. Assim, efetivamente esses senhores exerceram tais papéis como mandatários ou prepostos da GENERAL ATLANTIC SERVICE COMPANY, LLC. Portanto, em razão do disposto no inciso II do art. 135 do CTN, os Srs. MARTIN EMILIANO ESCOBARI LIFCHTIZ, CPF 217.201.918-67, EDUARDO DE MESQUITA SAMARA, CPF 272.984.898-36, e FREDERICO SEABRA CARVALHO, CPF 770.806.101-68, são responsáveis solidários pelo crédito tributário ora constituído.

Para a responsabilidade tributária atribuída com base no artigo 135, III, do CTN, faz-se necessário, entretanto, a demonstração concreta e específica de um ato doloso que corresponda à excesso de poderes, à infração à lei, contrato social ou estatutos, o que não se encontra demonstrado no caso em tela.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário.

#### IV. CONCLUSÃO

Dou provimento aos recursos voluntários, para afastar a responsabilidade solidária.

*Assinado Digitalmente*

**Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**