



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720036/2021-61
ACÓRDÃO	1302-007.455 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

CONCOMITÂNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DO LANÇAMENTO NO DECORRER DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. LIMITAÇÃO AO VALOR LANÇADO.

Não se admite a correção de erro cometido no ato da lavratura do auto de infração para majorar o valor exigido do contribuinte no decorrer do processo administrativo, sendo necessário um lançamento complementar a ser praticado pela autoridade competente.

Eventual incorreção deve ser realizada nos limites do lançamento, portanto, deve-se diminuir o valor devido lançado em excesso, não podendo, contudo, majorar outros períodos a fim de corrigir a falha material do auto de infração.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRAÇÃO. PRÁTICA DE ILÍCITO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não havendo comprovação sobre o exercício das funções gerenciais elencadas pelo art. 135, III, do CTN, bem como a prática dos ilícitos a que alude o caput do mesmo artigo, não se configura a responsabilidade tributária nele prevista.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não havendo a comprovação da participação direta e ativa de pessoas que tenham interesse comum na situação do fato gerador, mormente quando há o cometimento de ilícitos, deve-se cancelar a atribuição de responsabilidade solidária fundamentada no art. 124, I, do CTN aos envolvidos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não sendo os responsáveis relacionados pela fiscalização os administradores de bens da autuada, não se deve aplicar o dispositivo legal de que trata o art. 134, III, do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ÁGIO. AUSÊNCIA DE EXCESSO DE AMORTIZAÇÃO RECONHECIDA EM DILIGÊNCIA.

Sendo o resultado da diligência favorável ao contribuinte, comprovando que não houve amortização de ágio em excesso, deve ser cancelada a exação lançada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

CSLL. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. LIMITAÇÕES.

Antes da entrada em vigor da Lei 12.973/14 (arts. 20 a 22), literalmente, o que havia era uma vedação à dedutibilidade da despesa com amortização do ágio da base de cálculo da CSLL, ex vi itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88, a qual só era superada por uma interpretação extensiva dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9532/97, para considerá-lo aplicável também à CSLL, desde que obedecidas as limitações ali impostas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e decadência suscitadas em Recurso Voluntário. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a majoração da exigência de IRPJ e CSLL em relação ao ano de 2017, vencido o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva que votou por negar o provimento ao recurso. Em

relação à adição da despesa com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas (relator), Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão que votaram por dar provimento ao recurso. Em relação a essa matéria fica designado para fazer o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior. Em relação ao recurso de ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Júnior – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício oposto em face do acórdão proferido pela 9ª Turma da DRJ01, que julgou procedente em parte as impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos.

Em face da contribuinte, foram lavrados auto de infração de IRPJ e CSLL (fls. 3.902 a 3.931), relacionados aos anos de 2016, 2017 e 2018, capitulando as infrações de **glosa de despesas não necessárias** e glosa de **valores de ágio não amortizáveis**, na determinação do lucro real, sem imputação de multa (0%).

Foram responsabilizados solidariamente os Srs. José Seripieri Filho, Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges, Juan Carlos Felix Estupinan e Fernando De Oliveira Pinto, com base no artigo 132 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal (“TVF” – fls. 3.828 a 3.901), extraem-se os seguintes fatos narrados na acusação fiscal:

2. DOS FATOS

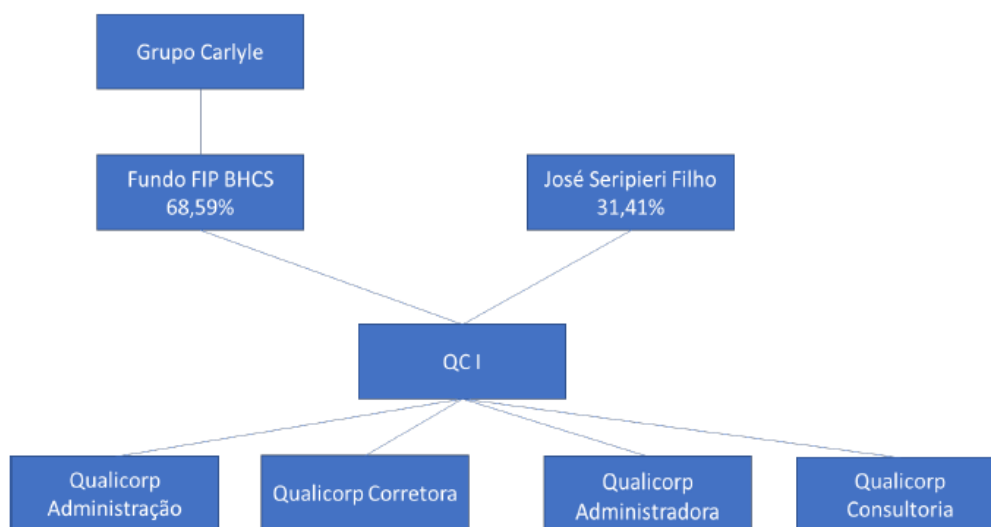
Abaixo transcrevemos a descrição dos fatos escrita pelo colega Auditor que realizou as ações fiscais juntadas nos processos nº: **16561.720219/2016-89 (AC 2011)** e **16561.720074/2017-05 (ACs. 2012 a 2014)**. O motivo da transcrição é o de que esta Ação Fiscal visa lançar o saldo do mesmo Ágio objeto de amortização naqueles anos-calendário e cuja exigibilidade foi suspensa liminarmente por Ação Judicial nº: 1018275.-04.2017.4.01.3400 na 16ª Vara Cível da SJDF. Visando prevenir a decadência em relação ao saldo amortizado nos anos-calendário de 2016 a 2018, estamos aqui fazendo o lançamento do IRPJ e CSLL desse período.

Foram descritos os fatos de fiscalizações anteriores, relatando as operações que geraram o ágio na compra, pelas sociedades denominadas **QC Holding I Participações S.A.** (“QC I”) e **QC Holding II Participações S.A.** (“QC II”), de 72,95% da **Qualicorp Participações S.A.** (“QualiPar”), em 12 de julho de 2010, sendo os vendedores o Sr. **José Seripieri Filho** e a **G.A. Brasil FIP**. Posteriormente, em 17 de agosto de 2010, a **QC II** emitiu debêntures, no montante de 308 milhões de reais, apresentando características de empresa veículo, porquanto os garantidores são as empresas controladas cuja participação foram adquiridas.

Sustenta, portanto, a autoridade fiscal, que

15. **A única finalidade da emissão dessas debêntures**, conforme a escritura e a contabilidade das empresas do grupo (embora alguns veículos de comunicação da época tenham informado equivocadamente que parte dos recursos seriam utilizados no lançamento de novos produtos e serviços além de aquisição de novas empresas) **foi a aquisição de ações da Qualicorp Participações.**

Ainda, demonstra uma série de operações societárias de aumento de capital feitas sequencialmente em um ínfimo intervalo de tempo, resultando na incorporação da **QC II** por sua subsidiária integral, a **Qualicorp Participações**, que posteriormente foi cindida nas seguintes sociedades: **Qualicorp Corretora de Seguros S/A** (fiscalizada), **Qualicorp Administradora de Benefícios**, CNPJ nº 07.658.098/0001-18, **Qualicorp Consultoria em Saúde Ltda.**, CNPJ nº 07.755.201/0001-48, e **Qualicorp Administração e Serviços Ltda**, CNPJ nº 03.609.855/0001-02. Eis o resultado das operações:



Então, constata a autoridade fiscal dos outros procedimentos de fiscalização:

35. A QCI, de 2011 a 2015, nunca teve funcionários, apenas 3 diretores, sendo que, em grande parte do período mencionado, teve apenas um diretor, conforme comprovam as folhas de pagamento acostadas ao presente processo;

36. As três pessoas que ocuparam o cargo ao longo do tempo foram Heráclito de Brito Gomes Júnior, José Seripieri Filho e Maurício Ceschin;

37. Questionada a respeito das folhas de pagamento da QC I e QC II, informou a Qualicorp Administradora que a empresa não tem folha de pagamento tendo em vista ter apenas diretores, com remuneração fixada em ata de assembleia geral;

(...)

38. Os fatos elencados nos itens 34 a 36 acima reforçam a condição de empresas veículo da QC I e QC II;

39. Questionada a respeito dos atos praticados pelas QC I e QC II, a Qualicorp Administradora informou que as empresas praticaram apenas os atos relativos à reorganização societária, conforme abaixo reproduzido:

(...)

40. Em razão dos fatos acima elencados, apurou-se, nos anos-calendário de 2012 a 2014, uma amortização indevida de ágio no valor de R\$ 86.359.322,88 a cada ano, componente da linha "Outras Exclusões" da DIPJ da fiscalizada e escriturada nas exclusões do Lalur, sob a rubrica "Amortização Ágio Cindido", a partir do mês de abril de 2011, nº montante mensal de R\$ 7.196.610,24, valor esse utilizado também para reduzir os valores de IRPJ e CSLL pagos por estimativa, conforme Art. 22 do RIR/99.

(...)

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

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

(...)

47. Portanto, restam como questões inexplicadas os motivos extra tributários da execução de tal operação societária;

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

(...)

52. A incorporação da empresa veículo QC II pela Qualicorp Participações não teve nenhum outro propósito, a não ser o de aproveitar, indevidamente, o ágio que estava contabilizado naquela.

53. Isto nos leva a concluir que, se mais recursos forem remetidos, ao Brasil, pelos acionistas do exterior, mais empresas veículos serão criadas e incorporadas e, simultaneamente, outra holding deverá ser constituída. Tudo isso nº afã de reduzir a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.

54. A justificativa de incorporação da empresa veículo, pela Qualicorp Participações, não deixa dúvidas quanto ao único propósito do grupo;

55. Aproveitar em suas operações o benefício fiscal do ágio contabilizado na incorporada, gerado na aquisição da própria incorporadora.

56. Como restou demonstrado ao longo deste Termo, a real adquirente se situa fora do Brasil e, portanto, no caso da Fiscalizada, o ágio não poderia ser aproveitado tributariamente no país, pois não houve a “confusão” patrimonial, condição básica para o seu aproveitamento fiscal, conforme preceitua o artigo o artigo 386 do RIR/99.

57. O que se constatou foi uma tentativa ilícita de internalizar o ágio, por meio de incorporações de empresa veículo com o único propósito de reduzir as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

58. É reconhecido o direito que a pessoa jurídica tem de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade.

59. Entretanto, o que não se admite é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

(...)

64. A constituição de subsidiárias, filiais, controladas ou controladoras, por si só, não representa uma ilicitude. O que se repele é a forma artificiosa como essas operações foram realizadas, pois realizadas visivelmente com o intuito de contornar as normas tributárias incidentes sobre o tratamento fiscal do ágio.

65. Como já frisei anteriormente, o grupo Carlyle poderia ter adquirido participação societária na Qualicorp Participações diretamente.

66. Dessa forma o ágio decorrente dessa aquisição somente poderia ser utilizado numa eventual alienação do investimento (art.391 do RIR/99).

67. Em face de todo o exposto, conclui-se estar-se diante de uma sequência de operações societárias abusivas e desprovidas de motivação extra tributária, cujas características não atendem aos requisitos legais para o aproveitamento fiscal dos encargos de amortização do ágio, de modo que se reputam indedutíveis as despesas de amortização do ágio computadas na apuração do IRPJ e da CSLL do sujeito passivo, referente ao ano-calendário de 2011.

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

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

70. Toda complexa operação imputou ao grupo altos custos e perda de tempo desnecessários, inexplicáveis sob a ótica empresarial, a menos de um resultado tributário que, por certo, esperavam que reduzisse o montante futuramente pago em tributos.

71. Em razão dos fatos acima apurados que ensejaram autuação tendo como infração à legislação tributária vigente a amortização fiscal indevida de ágio por meio de exclusão desses valores do Lucro Líquido e da CSLL, ressalto dois outros fatos que também acarretaram autuações: a utilização indevida da amortização do ágio e de despesas de juros de debêntures nas apurações/antecipações

mensais e a dedução de despesas de juros oriundos do pagamento aos debenturistas, das debêntures lançadas para aquisição da participação societária na Qualicorp Participações;

Ainda, relata a autoridade fiscal originária que: a **QC II** teve seu capital social aumentado em **01/09/2011** e, com o valor obtido através da emissão de debêntures e de integralização realizada pelo **Fundo FIP BHCS**, adquiriu o restante da participação na **QualiPar**, tornando-se sua única acionista e Controladora; **QC II** foi incorporada de forma reversa por sua controlada integral, a QC Participações, fazendo com que o ágio de sua aquisição indireta pelo **Grupo Carlyle (dos EUA)** fosse transferido para dentro da própria adquirida (a **QualiPar**).

Diante disso, foram lançadas as infrações, correspondentes: (i) à exclusão indevida na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, referentes aos anos-calendário de 2016 a 2018, relacionada à amortização do ágio pago pela empresa **QC II** na aquisição da **QualiPar** ("**Infração 1**"); e (ii) ausência da adição ao lucro líquido, para fins de cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL referentes ao ano-calendário de 2016, das despesas com o pagamento de juros relativos às debêntures emitidas com a finalidade de financiar parte da aquisição da **QualiPar** pela QC II ("**Infração 2**").

Em ambos os lançamentos, foi considerado que houve *fraude*, definido no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, isso porque:

A incorporação da QC II trouxe o Ágio para dentro da QC Participações, deixando de ser escriturado em conta patrimonial e sendo controlado apenas via Lalur como mero favor de natureza tributária.

A investidora adquirente de participação societária são empresas sediadas no exterior, com pagamento de sobrepreço (Ágio) que não dá direito a esta de amortizar o ágio transferido, seja porque **não foi quem efetivamente suportou o pagamento de ágio**, seja por absoluta ausência de previsão legal.

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

Em virtude da **absoluta ausência de previsão legal**, o Ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.

(...)

Conclui-se, por conseguinte, que o Ágio inicialmente pago pelo **Grupo Carlyle foi transferido** indevidamente para a empresa fiscalizada. Ora, o Ágio foi efetivamente pago pelo Grupo supracitado e não pela sua controlada indireta, a **QC Participações**. Portanto, o ativo(Ágio) decorrente da aquisição de ações

haveria de ser contabilizado nas empresas adquirentes no exterior. Resta incontestável, portanto, que o previsto no **Artigo 385 do RIR/99** não é aplicável à **QC II**, pois esta não comprou a **QC Participações**.

As ações da **QC Participações** foram consideradas pelo seu valor “cheio”, isto é, pelo seu valor de patrimônio líquido mais o **Ágio** que foi pago quando de sua aquisição pelo **GRUPO CARLYLE** dos EUA através do **Fundo FIP BHCS** aqui no Brasil (ver docs. acostados nos processos dos AI anteriormente lavrados que foram referenciados no início deste Termo de Verificação).

No TVF, ainda consta a terceira infração identificada (“**Infração 3**”), que corresponde ao excesso de amortização do **ágio** decorrente da aquisição do Grupo Padrão, referente ao ano-calendário de 2018. Isso pois os ativos líquidos da empresa adquirida apresentavam resultado contábil negativo de cerca de 4,6 milhões de reais:

Conforme resposta de **08/11/2021** (doc.27) da **QC Corr**, o Contribuinte informou que o valor total pago na aquisição do Grupo Padrão foi de **R\$ 180 milhões**, tendo juntado os comprovantes de pagamento, o que limita o valor total do **Ágio** a esse valor, **não podendo ser incluído o valor negativo acima apurado pela KPMG**.

(...)

Sendo assim, estamos glosando a diferença total de R\$ 4,636 milhões que não poderá ser amortizada, e que será realizada da seguinte forma:

- **QC Corr (33,33%): R\$ 1.545.333,33 com termo final no AC 2017,**

- **QC Adm (66,67%): R\$ 3.090.666,67 com termo final no AC 2018.**

Conforme já exposto no tópico do TVF que remete aos *fatos*, os sujeitos passivos obtiveram medida judicial liminar suspendendo a exigibilidade dos tributos já lançados nos processos administrativos dos Autos anteriores e os aqui lançados, nos autos da ação judicial 1005076-75.2018.4.01.3400, em trâmite pela 16ª Vara Federal Cível da SJDF.

Devido a isso, embora tenha sido evidenciada fraude, nos termos da Súmula CARF nº 17, não foi exigida multa de ofício e nem multa isolada sobre os lançamentos de ofício, porém, entendeu que há elementos suficientes para responsabilizar as seguintes pessoas físicas, por participarem das decisões do Comitê Gestor do FIP e os sócios das empresas adquiridas (Sr. José Seripieri Filho):

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

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

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

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

Irresignados, os sujeitos passivos apresentaram Impugnação. Extraio o trecho da decisão de piso que sintetiza as principais alegações:

IMPUGNAÇÃO QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S.A. (QC Adm)

Da preliminar de nulidade

O impugnante pede a nulidade do lançamento, tendo em vista que teria havido apuração equivocada do crédito tributário pela fiscalização.

Alega-se que, de acordo com os Autos de Infração, elegeu-se para os fatos geradores dos anos de 2017 e 2018, relativos à infração I, as bases de cálculo de R\$ 37.914.723,56 e R\$ 86.359.322,40, respectivamente.

Entretanto, da análise do TVF e do Livro de Apuração do Lucro Real (“Lalur”), apresentado pela Impugnante no curso do procedimento de fiscalização (fls. 1.628/1.697 dos autos), verifica-se que estes montantes não correspondem às parcelas do ágio que foram efetivamente amortizadas pela Impugnante nos anos-calendários de 2017 e 2018.

Isto porque, para o ano-calendário de 2017, a base de cálculo para a Infração 1 corresponde ao valor de R\$ 89.359.322,40, e não de R\$ 37.914.723,56, como erroneamente elegeu a Autoridade Fiscal. Confira-se:

(...)

Já, para o ano-calendário de 2018, a base de cálculo correta, para a mesma infração, corresponde ao valor de R\$ 37.914.723,56 e não de R\$ 89.359.322,40, como equivocadamente elegeu a Autoridade Fiscal. Confira-se:

Destaca a defesa que a verificação correta do fato gerador, bem como o acerto da apuração da base de cálculo constituem requisitos essenciais à validade do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

Por fim, registra que a matéria debatida neste tópico não é objeto das Ações Declaratórias nº 1018275-04.2017.4.01.3400 e nº 1005076-75.2018.4.01.3400, ajuizadas pela Impugnante, razão pela qual não há que se falar em concomitância, devendo esta Turma Julgadora se pronunciar sobre a base de cálculo ora impugnada.

Aplicação da Súmula Vinculante Carf nº 1 às infrações I e II

Relativamente às questões que são discutidas no bojo das ações judiciais e encontram-se com a exigibilidade suspensa (amortização do ágio oriundo da aquisição da QualiPar pela QC II e despesas financeiras decorrentes das debentures - Infrações 1 e 2), a Impugnante pleiteia a aplicação do disposto na Súmula Carf nº 1, de efeito vinculante, o que impediria a análise de tais matérias pela DRJ.

Da defesa quanto à INFRAÇÃO 3

– Da ausência de excesso no aproveitamento fiscal do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão

Conforme explica a impugnação, segundo o entendimento da fiscalização, a parcela do ágio relativa ao valor justo dos ativos líquidos do Grupo Padrão (negativa em R\$ 4,636 milhões), apurada no Laudo Grupo Padrão, teria sido indevidamente amortizada pela Impugnante e pela Qualicorp Corretora, já que o valor passível de amortização do ágio em questão seria limitado a R\$ 180 milhões (valor total pago pelo Grupo Qualicorp na aquisição do Grupo Padrão).

Sendo assim o suposto excesso foi glosado (R\$ 4,636 milhões), o que para a Impugnante representou 66,67% deste valor (R\$ 3.090.666,67), no ano-calendário de 2018.

Contudo, a defesa afirma que o ágio relativo à parcela negativa do valor justo dos ativos líquidos (R\$ 4,636 milhões), apurado no Laudo Grupo Padrão realizado pela KPMG, não foi amortizado pela Impugnante e nem pela Qualicorp Corretora.

Sendo assim, apresenta demonstração de que o valor total amortizado pelo Grupo Qualicorp não ultrapassou o montante de R\$ 180 milhões.

No entanto, não se sabe por qual motivo, a Autoridade Fiscal não analisou os documentos apresentados pela Impugnante e pela Qualicorp Corretora no curso das fiscalizações e, exclusivamente com base no Laudo Grupo Padrão elaborado pela KPMG {vide Doc. 05}, afirmou que houve excesso de amortização, sem qualquer comprovação ou evidência de tal alegação, o que implicou glosa do suposto valor excedido (R\$ 3.090.666,67), no ano-calendário de 2018, na proporção referente à Impugnante.

Para que não parem dúvidas quanto à necessidade do cancelamento da Infração 3, a Impugnante passa a realizar o cotejo das planilhas demonstrativas da amortização fiscal do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão (Doc.Comprobatorios.zip) com os respectivos documentos fiscais (Parte A e/ou movimentação relativas à Parte B do Lalur) acostados no curso da fiscalização pela Impugnante e pela Qualicorp Corretora, os quais deixaram de ser considerados pela Autoridade Fiscal, e que comprovam de forma cabal a inexistência do alegado excesso na amortização do ágio de que ora se trata.

- Da possibilidade de consideração da parcela negativa do valor justo dos ativos líquidos para a apuração do ágio a ser amortizado

A defesa alega que, ainda que a impugnante e a Qualicorp Corretora tivessem se aproveitado da parcela de R\$ 4,636 milhões, este montante corresponde ao patrimônio líquido (negativo) das empresas do Grupo Padrão, ajustado pelos ativos intangíveis e pela respectiva parcela do imposto de renda diferido, o qual deve ser considerado para fins de cômputo do ágio passível de amortização.

Portanto, logo de plano se verifica que era obrigatório o desmembramento do "custo de aquisição" da participação societária em valor de "patrimônio líquido" pelo MEP e "ágio".

Note-se que a legislação fiscal não tratava especificamente da situação em que o valor do patrimônio líquido apurado pelo MEP seja negativo, mencionando apenas que para fins de apuração do ágio deve-se considerar a diferença entre o valor do patrimônio líquido da controlada ou coligada e o custo de aquisição.

Ocorre que o patrimônio líquido de uma sociedade pode ser positivo ou negativo no momento da aquisição, não havendo diferenciação alguma para as duas possibilidades na legislação fiscal ora analisada.

No mesmo sentido, para as companhias abertas, conforme artigo 13, inciso II, da Instrução da CVM nº 247/96, o valor do ágio (ou deságio) na aquisição ou na subscrição de investimento relevante era representado pela diferença, para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e seu valor pela equivalência patrimonial:

(...)

O cômputo do valor do patrimônio líquido negativo da investida como ágio decorre da própria essência do método da equivalência patrimonial, que tem por objetivo refletir, na contabilidade da sociedade investidora, as mutações patrimoniais da sociedade investida, bem como evita a subavaliação do verdadeiro ágio suportado pela adquirente, conforme destacado por Ramon Tomazela Santos, com fundamento em trabalhos dos professores Eliseu Martins e Natan Szuster²².

Ante o exposto, verifica-se o evidente equívoco cometido pela Autoridade Fiscal ao afirmar que a parcela negativa de R\$ 4,636 milhões, correspondente ao patrimônio líquido negativo ajustado das empresas do Grupo Padrão, não poderia ser utilizada para compor o valor do ágio a ser amortizado.

– Da alegação sobre impossibilidade de adição à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela Autoridade Fiscal

A impugnante argumenta que os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo – o que não ocorre para o caso específico.

IMPUGNAÇÕES DOS RESPONSÁVEIS

Em sua defesa, o sr. José Seripieri Filho apresenta longa argumentação, elencando diversos fundamentos para afastar sua responsabilização, seja com base no art. 135 ou no art. 124, do CTN, tais como: ausência de indicação de motivos de fato; a afirmação de que os arts. 124, I, e 135, III, seriam excludentes entre si; impossibilidade de responsabilização do impugnante pela totalidade do período autuado; da inexistência de interesse comum no presente caso; da não ocorrência de atos com excesso de poderes ou infração de lei; ausência de dolo; e etc.

O impugnante também apresenta vasta fundamentação quanto ao mérito das autuações, ao defender que não é parte da ação judicial proposta pelo contribuinte, devendo, assim, prosseguir a análise do feito em relação à sua defesa.

Os demais impugnantes, srs. Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, apresentaram impugnação em conjunto e pedem o seu provimento para que os Termos de Responsabilidade Tributária em face deles lavrados sejam julgados nulos.

Em síntese, alegam que houve ausência de motivação para imputação da responsabilidade tributária, bem como erro na identificação do sujeito passivo.

(...)

Foi requisitada diligência à fiscalização, conforme Resolução nº 101-000.340 (fls. 5.679 a 5.684), com o objetivo de:

- 1 - Analisar e se pronunciar sobre a alegação do contribuinte de que houve apuração equivocada do crédito tributário nos anos de 2017 e 2018, relativos à infração I (amortização do ágio pago pela empresa QC II na aquisição da QualiPar).
- 2- Analisar a alegação do contribuinte quanto à ausência de excesso no aproveitamento fiscal do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão.

Em resposta, foi emitido Relatório de Diligência (fls. 5.857 a 5.860), em que concluiu pela procedência das alegações fáticas levantadas pela contribuinte:

3. CONCLUSÃO

Após a análise dos dados juntados em suas Respostas nessa Diligência e cotejando com os dados declarados em suas ECF dos AC(s) de 2016 a 2018 foi verificado que o Contribuinte está correto sobre:

- 1) Tratando-se da primeira infração sobre a amortização do Ágio relativo à “QCII”, houve a inversão de valores relativos aos AC(s) de 2017 e 2018, sendo que a sequência de amortizações correta é R\$ 86.359.322,40 (em 2017) e R\$ 37.914.723,56 (em 2018);
- 2) Tratando-se do excesso de amortização do Ágio do Grupo Padrão no valor de R\$ 4.636.000,00, foi verificado que apesar do Laudo de Avaliação Econômica do Grupo Padrão apontar um PL negativo nesse valor, este não foi incluído no valor

total declarado nas ECF(s) até o AC 2018. Sendo assim, estamos de acordo com as alegações do Contribuinte.

Por conseguinte, segue abaixo o novo quadro com os valores a serem lançados no Auto de Infração:

QC Adm	Antes da Diligência			Após a Diligência		
IRPJ	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Imposto	25.168.046,50	9.478.680,88	22.362.497,26	25.168.046,50	21.589.830,60	9.478.680,88
Juros	6.840.675,03	1.721.328,44	2.674.554,67	10.648.600,47	7.187.254,60	2.567.774,65
Total	32.008.721,53	11.200.009,32	25.037.051,93	35.816.646,97	28.777.085,20	12.046.455,53

QC Adm	Antes da Diligência			Após a Diligência		
CSLL	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Contribuição	9.060.496,74	3.412.325,12	8.050.499,01	9.060.496,74	7.772.339,01	3.412.325,12
Juros	2.462.643,01	619.678,24	962.839,68	3.833.496,17	2.587.411,65	924.398,87
Total	11.523.139,75	4.032.003,36	9.013.338,69	12.893.992,91	10.359.750,66	4.336.723,99

Após isso, o contribuinte se manifestou sobre a diligência (fls. 5864 a 5.869), posicionando-se sobre a elaboração da diligência realizada pela fiscalização. Defende que a correção do valor lançado referente ao ano de 2017 não pode prosperar, pois: (i) houve *erro na apuração do crédito tributário* (vício material), ensejando sua nulidade; (ii) não ser possível majorar o valor do auto de infração lavrado, porquanto isso representaria novo crédito tributário e exigiria a lavratura de novos autos de infração, conforme artigo 142 do CTN; e (iii) que já teria transcorrido o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN para o lançamento de tributos referentes ao ano-calendário de 2017. Além disso, informa que foi confirmada a ausência de excesso no aproveitamento fiscal do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão no Relatório de Diligência, relacionada à **Infração 3**.

A impugnação foi julgada procedente em parte, conforme Acórdão nº 101-025.782, da 9ª Turma da DRJ01 (fls. 5.889 a 5.908), assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016; 2017; 2018

CONCOMITÂNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

NULIDADE. INCORRÊNCIA. SEM PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE.

A nulidade somente deve ser declarada se restar comprovado o prejuízo no caso concreto para o exercício do direito de defesa do contribuinte.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRAÇÃO. PRÁTICA DE ILÍCITO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não havendo comprovação sobre o exercício das funções gerenciais elencadas pelo art. 135, III, do CTN, bem como a prática dos ilícitos a que alude o caput do mesmo artigo, não se configura a responsabilidade tributária nele prevista.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não havendo a comprovação da participação direta e ativa de pessoas que tenham interesse comum na situação do fato gerador, mormente quando há o cometimento de ilícitos, deve-se cancelar a atribuição de responsabilidade solidária fundamentada no art. 124, I, do CTN aos envolvidos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não sendo, os responsáveis relacionados pela fiscalização, administradores de bens da autuada, não se deve aplicar o dispositivo legal de que trata o art. 134, III, do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O resultado do julgamento foi o seguinte:

Acordam os membros da 9ª TURMA/DRJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos:

. não conhecer das questões submetidas ao judiciário, relativas às infrações 1 e 2, quais sejam, a amortização do ágio pago pela empresa QC Holding II Participações S.A. ("QC II") na aquisição da Qualicorp Participações S.A. ("QualiPar") e as despesas com o pagamento de juros relativos às debêntures emitidas com a finalidade de financiar parte da aquisição da QualiPar pela QC II.

. JULGAR:

. PROCEDENTE EM PARTE a impugnação do contribuinte QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S.A., de modo que se cancele integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes à Infração 3 relacionada neste Acórdão, mas se mantenha integralmente os lançamentos relacionados à Infrações 1 e 2.

. PROCEDENTES as impugnações de todos os responsáveis solidários arrolados neste processo.

Foi afastada a preliminar de nulidade relacionada ao vício material na correção do valor lançado referente ao ano de 2017. Entendeu-se que a descrição fática e legal está perfeitamente descrita no Termo de Verificação Fiscal, bem como as bases de cálculo utilizadas nos anos de 2017 e de 2018 estão demonstradas de maneira incólume no Termo de Verificação Fiscal. Portanto, a incorreção foi praticada unicamente no momento da lavratura dos autos de infração, onde houve apenas um equívoco na transposição dos valores das bases de cálculos dos anos de 2017 e de 2018, quando do preenchimento dos sistemas responsáveis pela expedição dos autos de infração (inverteu-se os valores do ano de 2017 com os do ano de 2018). Isso não

majoraria o lançamento, uma vez que o valor corrigido a maior no ano de 2017 reflete a diminuição no valor lançado do ano de 2018.

Sobre a impossibilidade de adição à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela Autoridade Fiscal, entendeu que não procede a alegação da contribuinte, uma vez que a presente infração apurada para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica gera reflexo na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), nos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, combinado com os artigos 28 da Lei nº 9.430/1996 e 57 da Lei nº 8.981/1995.

Os lançamentos de IRPJ e CSLL da Infração 3, relacionada ao excesso de amortização do ágio gerado na aquisição do Grupo Padrão, foi integralmente cancelada e que a fiscalização sequer menciona a relação entre tal infração e a responsabilização dos sujeitos passivos solidários, devendo, quanto a este valor, ser rechaçada a responsabilização das pessoas físicas.

No que tange à solidariedade fundamentada no artigo 135, III, do CTN, especificamente com relação ao Sr. José Seripieri Filho, considerou que o TVF não descreveu e tampouco anexou aos autos documentos que demonstrassem o ato praticado pelo Impugnante com excesso de poderes, dolo, culpa ou com infração à lei, contrato social ou estatutos na fiscalizada. Sendo esta prova que deve ser produzida pela fiscalização e não foi feita, sendo ainda insuficiente a fundamentação relatada no TVF, foi afastada a responsabilização com base nesse fundamento.

Com relação à responsabilização fundamentada no artigo 134, III, do CTN, também por insuficiência probatória e fundamentação, foi afastada a possibilidade de responsabilização dos Srs. Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan.

Por último, relativa à responsabilidade solidária com fulcro no artigo 124, I, do CTN, entendeu que não há descrição de elementos mínimos no TVF que possibilitem a subsunção dos fatos narrados ao dispositivo legal mencionado. Consta que não foram descritas condutas individuais de cada um dos responsáveis e que, ainda que narradas uma série de fatos históricos sobre as operações, mencionando, inclusive, fraudes perpetradas pela contribuinte, não foi demonstrado o nexo de causalidade direto de nenhuma delas com os responsáveis arrolados nos lançamentos de ofício. Por isso, foi considerada genérica, não individualizada e sem demonstração de nexo causal, afastando-se as responsabilidades dos Srs. José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan.

Ante à decisão da DRJ que exonerou a parte do crédito tributário objeto dos autos, registrou-se Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (fls. 5.890).

Foram intimados: a contribuinte em 01/11/2023 e os responsáveis em 06/11/2023 (Sr. José Seripieri Filho), 08/10/2023 (Sr. Juan Carlos Felix Estupinan- Procurador: José Antônio

Miguel Neto), 08/11/2023 (Sr. Fernando de Oliveira Pinto e Sr. Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges).

Em 29/11/2023, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 5.928 a 5.954), arguindo:

- (i) sobre a Infração 1, a nulidade do lançamento, pois foi evidenciado erro na eleição do fato gerador e na apuração do crédito tributário (vício material), nos termos do artigo 142 do CTN e do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972;
- (ii) a impossibilidade de retificação do lançamento fiscal, com fundamento nos artigos 142 e 146 do CTN;
- (iii) impossibilidade de majoração do lançamento fiscal pela autoridade julgadora, cujo entendimento majorou o lançamento com relação ao ano de 2017, não sendo possível a “compensação” da majoração do lançamento relativo ao ano de 2017 com a redução do lançamento de 2018;
- (iv) que as Infrações 1 e 2 são objeto das Ações Declaratórias nº 1018275-04.2017.4.01.3400 e nº 1005076-75.2018.4.01.3400, ambas com trâmite perante a 16ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal, sendo aplicável a Súmula CARF nº 01;
- (v) com relação à Infração 3, defende a manutenção do cancelamento da exigência, conforme demonstrado no Relatório de Diligência;
- (vi) por fim, a impossibilidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela autoridade fiscal.

Os responsáveis solidários Srs. Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan apresentaram, conjuntamente, em 08/12/2023, contrarrazões ao Recurso de Ofício (fls. 5.988 a 6.005), arguindo:

- (i) o adequado afastamento da responsabilidade tributária fundada no artigo 124, inciso I, do CTN, pois inexistente interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais lançadas, já que ausentes poder de gestão ou aprovação dos investimentos do Fundo, cuja competência era da Assembleia Geral de Quotistas, não aprovaram atos societários após o investimento que deram ensejo à amortização do ágio e à dedução de despesas financeiras, não participavam junto com a empresa atuada no processo decisório sobre as infrações lavradas pela autoridade fiscal e não tinham qualquer interesse econômico na prática do fato gerador;
- (ii) o correto afastamento da responsabilidade tributária prevista no artigo 134, inciso III, do CTN, porque não poderiam ser enquadrados como administradores dos bens da atuada, mas apenas dos investidores

estrangeiros do BHCS e não foi comprovado qualquer ato ou omissão relacionados ao fato gerador dos tributos; e

- (iii) o acerto no afastamento da responsabilidade tributária dos recorridos, relacionados aos outros autos de infração lavrados sobre o mesmo fato, relacionados aos anos-calendário de 2011 (16561.720221/2016-58 e 16561.720219/201689) e 2012 a 2014 (16561.720076/2017-96 e 16561.720074/2017-05).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Recurso de Ofício

Nos termos do artigo 34 do Decreto 70.235/1972:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

Por sua vez, o Recurso de Ofício, será apresentado, conforme disciplinado no artigo 1º da Portaria MF nº 2/2023, quando:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A Súmula CARF nº 103, assim dispõe:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

No caso concreto, a decisão da DRJ exonerou o valor relacionado à Infração 3, parte dos valores lançados no ano de 2018, bem como afastou a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos.

Nos termos do §2º do artigo 1º da Portaria MF nº 2/2023, como as impugnações dos responsáveis solidários foram julgadas procedentes, deve-se conhecer o efeito devolutivo de tal matéria. Ainda, o Recurso de Ofício abrange as exonerações relacionadas ao ano calendário de 2018 e à Infração 3, porquanto superado o limite de alçada.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário da contribuinte, por sua vez, é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, devendo ser conhecido, com exceção de eventuais discussões relativas ao mérito das Infrações 1 e 2.

Conforme será aduzido na delimitação da lide, as Infrações 1 e 2 são objeto das Ações Declaratórias nº 1018275-04.2017.4.01.3400 e nº 1005076-75.2018.4.01.3400, ambas com trâmite perante a 16ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal, o que impede seu conhecimento com relação ao mérito das exigências.

Contudo, no Recurso Voluntário, a contribuinte aduz uma série de preliminares e matérias que decorreram das razões de decidir do Acórdão da DRJ, notadamente a “correção” do lançamento feito pela DRJ. Novamente destaco os argumentos:

- (i) sobre a Infração 1, a nulidade do lançamento, pois foi evidenciado erro na eleição do fato gerador e na apuração do crédito tributário (vício material), nos termos do artigo 142 do CTN e do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972;
- (ii) a impossibilidade de retificação do lançamento fiscal, com fundamento nos artigos 142 e 146 do CTN; e
- (iii) impossibilidade de majoração do lançamento fiscal pela autoridade julgadora, cujo entendimento majorou o lançamento com relação ao ano de 2017, não sendo possível a “compensação” da majoração do lançamento relativo ao ano de 2017 com a redução do lançamento de 2018.

Assim, como não foram suscitadas questões relacionadas ao mérito das Infrações 1 e 2, sujeitas à aplicação da Súmula CARF nº 1, o Recurso Voluntário comporta conhecimento.

Contrarrazões dos Responsáveis Solidários

As contrarrazões ao Recurso de Ofício apresentadas conjuntamente pelos responsáveis solidários Srs. Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan, por outro lado, foram protocoladas em 08/12/2023. Deve ser analisada sua tempestividade.

Com relação ao Sr. Juan Carlos Felix Estupinan (residente no exterior), cujo procurador no Brasil é o Sr. José Antônio Miguel Neto, nota-se que o AR de intimação do Acórdão da Impugnação foi recebido em 08/10/2023 (fl. 5.924). Os demais responsáveis foram intimados em 06/11/2023 (fl. 5.922, Sr. José Seripieri Filho) e 08/11/2023 (fl. 5.923 e 5.925, Srs. Fernando de Oliveira Pinto e Fernando Cezar Dantas Porfírio Borges).

Contudo, nota-se que as Intimações contidas às fls. 5.912 a 5.916 datam de 1º de novembro de 2023, ao passo que a sessão de julgamento na DRJ foi realizada em 04 de outubro de 2023.

Diante disso, é provável que tenha ocorrido equívoco no carimbo da unidade de entrega dos Correios, com relação à intimação do procurador do Sr. Juan Carlos Felix Estupinan, porque a mesma ocorreu antes da elaboração da “INTIMAÇÃO Nº 46.903/2023 – CONTDRJ/ECO/DEVAT/SRRF08, DE 1º DE NOVEMBRO DE 2023” (fl. 5.916) e apenas quatro dias após a sessão de julgamento que resultou no Acórdão da Impugnação.

Considerando-se que a data de intimação deve ter sido a mesma que a dos demais responsáveis solidários, isto é, 08/11/2023, entendo que as contrarrazões ao Recurso de Ofício são tempestivas e devem ser conhecidas.

DELIMITAÇÃO JURÍDICA DO CASO

As Infrações 1 e 2 são objeto das Ações Declaratórias nº 1018275-04.2017.4.01.3400 e nº 1005076-75.2018.4.01.3400, ambas com trâmite perante a 16ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal.

É aplicável ao caso a Súmula CARF nº 01, impedindo que seja discutido o mérito destas:

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo

cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Assim, não há qualquer ponto a se reformar na decisão de primeira instância, que não conheceu as questões de mérito relacionadas à amortização do ágio pago pela empresa QC Holding II Participações S.A. na aquisição da Qualicorp Participações S.A. (“QualiPar”) e as despesas com o pagamento de juros relativos às debêntures emitidas com a finalidade de financiar parte da aquisição da QualiPar pela QC II.

Remanesce pendente de análise as alegações veiculadas no Recurso Voluntário, que dizem respeito à nulidade do crédito tributário e à impossibilidade de majoração do lançamento conforme decidido pela DRJ, sem ser possível adentrar ao mérito, em razão da concomitância com discussão judicial.

Por fim, também serão objeto de julgamento a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos, objeto do Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINARMENTE

Vício material relacionado à Infração 1 por erro na apuração da base de cálculo

A contribuinte aduz a nulidade do lançamento, pois foi evidenciado erro na eleição do fato gerador e na apuração do crédito tributário (vício material), nos termos do artigo 142 do CTN e do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972.

No Relatório de Diligência, assim foi sugerido:

3. CONCLUSÃO

Após a análise dos dados juntados em suas Respostas nessa Diligência e cotejando com os dados declarados em suas ECF dos AC(s) de 2016 a 2018 foi verificado que o Contribuinte está correto sobre:

1) Tratando-se da primeira infração sobre a amortização do Ágio relativo à “QCII”, houve a inversão de valores relativos aos AC(s) de 2017 e 2018, sendo que a sequência de amortizações correta é R\$ 86.359.322,40 (em 2017) e R\$ 37.914.723,56 (em 2018);

(...)

Por conseguinte, segue abaixo o novo quadro com os valores a serem lançados nº Auto de Infração:

QC Adm	Antes da Diligência			Após a Diligência		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
IRPJ						
Imposto	25.168.046,50	9.478.680,88	22.362.497,26	25.168.046,50	21.589.830,60	9.478.680,88
Juros	6.840.675,03	1.721.328,44	2.674.554,67	10.648.600,47	7.187.254,60	2.567.774,65
Total	32.008.721,53	11.200.009,32	25.037.051,93	35.816.646,97	28.777.085,20	12.046.455,53
QC Adm	Antes da Diligência			Após a Diligência		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
CSLL						
Contribuição	9.060.496,74	3.412.325,12	8.050.499,01	9.060.496,74	7.772.339,01	3.412.325,12
Juros	2.462.643,01	619.678,24	962.839,68	3.833.496,17	2.587.411,65	924.398,87
Total	11.523.139,75	4.032.003,36	9.013.338,69	12.893.992,91	10.359.750,66	4.336.723,99

A DRJ, ao analisar o tema, decidiu:

Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, o auto de infração e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

Ocorre que, no caso em julgamento, a descrição fática e legal está perfeitamente descrita no Termo de Verificação Fiscal. Da mesma forma, as bases de cálculo utilizadas nos anos de 2017 e de 2018 estão demonstradas de maneira incólume no Termo de Verificação Fiscal, como bem exemplifica o trecho abaixo.

(...)

Desta forma, verifica-se que a incorreção foi praticada unicamente no momento da lavratura dos autos de infração. Houve apenas um equívoco na transposição dos valores das bases de cálculos dos anos de 2017 e de 2018, quando do preenchimento dos sistemas responsáveis pela expedição dos autos de infração.

Trocando em miúdos, a Autoridade Tributária inverteu os valores do ano de 2017 com os do ano de 2018, como bem explica o Relatório de diligência (fl. 5857) emitido pela fiscalização.

(...)

Ressalte-se, inclusive, que, considerando-se o valor lançado total para todos os anos, não há que se falar em majoração do lançamento, uma vez que o valor corrigido a maior no ano de 2017 reflete a diminuição no valor lançado do ano de 2018.

Assim, como se vê acima, a soma das linhas “IRPJ” e “CSLL” (que representam os valores originais destes tributos), nos anos de 2017 e de 2018, é menor “após a diligência” do que “antes da diligência”.

Ressalte-se que os juros são razoavelmente maiores nas colunas “após a diligência”, apenas em razão de que os mesmos foram calculados até a data de encerramento da diligência. Em contrapartida, os valores de juros de “antes da diligência” haviam sido calculados até a data do lançamento fiscal.

Desta forma, entendo que é extremamente desarrazoado se falar em nulidade processual, quanto mais em nulidade material. A propósito, não há dúvidas de

que, se os autos de infração tivessem que ser declarados nulos, seriam por uma causa formal (mero equívoco na transposição de parte dos dados para os autos de infração).

Fica evidente, desta forma, que não houve nenhum prejuízo ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, tratando-se, portanto, de mero equívoco na transposição de parte dos dados para os autos de infração, de modo que o Termo de Verificação Fiscal retrata a situação fática e legal de modo analítico, extremamente detalhada e com todos os dados demonstrados de maneira íntegra, incluídos os das bases de cálculos referentes aos anos de 2017 e de 2018.

Ressalte-se, inclusive, que o erro foi diagnosticado na própria impugnação, o que, em nenhum momento, impediu a empresa de manifestar a defesa em sua plenitude.

Revela-se, assim, que, como o contribuinte revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento.

A nulidade somente deve ser declarada se restar comprovado o prejuízo no caso concreto para o exercício do direito de defesa do contribuinte, o que, definitivamente, não ocorreu no caso sob análise.

Portanto, consoante o comando do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nenhuma causa subjaz para a decretação da nulidade do presente lançamento. A uma porque não há que se falar na incompetência da autoridade administrativa. A duas, porque não houve qualquer ofensa ao direito à ampla defesa do contribuinte.

Ausentes esses dois pressupostos, cabe concluir pela manutenção da autuação fiscal com a correção elaborada pela Autoridade Tributária de origem, de acordo com Relatório à fl. 5857.

Está claro, portanto, que a autoridade fiscal se equivocou ao lavrar os Autos de Infração de IRPJ e CSLL, pois, embora tenha corretamente identificado a base de cálculo das infrações no TVF (fls. 3.866 a 3.867, item “3.1.4. Ágio informado na ECF e no LALUR”), respectivamente R\$ 86.359.332,40 em 2017 e R\$ 37.914.723,56 em 2018, no momento da lavratura dos autos de infração, inverteu as grandezas, lançando os tributos referentes ao ano de 2017 no ano de 2018 e os do ano de 2018 no ano de 2017.

Ante ao resultado do julgamento de piso, então, foi “corrigido o lançamento” e majorou-se a exigência do ano de 2017, diminuindo-se a do ano de 2018, isto é, “invertendo as grandezas”. Veja:

IRPJ (valor original)			IRPJ (valor original)		
ANTES DA IMPUGNAÇÃO			APÓS A IMPUGNAÇÃO		
2016	2017	2018	2016	2017	2018
25.168.046,50	9.478.680,88	22.362.497,26	25.168.046,50	21.589.830,60	9.478.680,88

CSLL (valor original)			CSLL (valor original)		
ANTES DA IMPUGNAÇÃO			APÓS A IMPUGNAÇÃO		
2016	2017	2018	2016	2017	2018
9.060.496,74	3.412.325,12	8.050.499,01	9.060.496,74	7.772.339,01	3.412.325,12

De antemão, não entendo ter ocorrido vício material no caso concreto.

Sabe-se que o lançamento é definitivo e em regra imutável. Quando posto sob o escrutínio do processo administrativo, perquire-se a legalidade das exigências lançadas.

Constata-se que a autoridade fiscal incorreu em erro na quantificação dos tributos lançados nos autos de infração, pois inverteu as bases de cálculo do ano de 2017 e 2018, resultando em um lançamento a maior no ano de 2018 e um lançamento a menor no ano de 2017. Entendo que isso constitui um sanável vício formal de fato, evidenciado no exercício do procedimento administrativo, passível de correção, respeitada a sistemática do lançamento tributário atinente à competência privativa da autoridade fiscal e as hipóteses de revisão do lançamento de ofício.

A autoridade fiscal, conforme consta no TVF, identificou corretamente o fato gerador, os sujeitos passivos e aplicou o direito subsumido aos fatos jurídicos. Não houve prejuízo ao direito de defesa exercido pela contribuinte, embora tenha sido constatado sim *erro* na quantificação do crédito tributário. Isso, contudo, não justifica a invocação de erro de direito (incorreta interpretação e aplicação da norma tributária) ou vício material insanável, institutos jurídicos aptos a acarretarem a nulidade dos lançamentos eivados de tais vícios e a irrevisibilidade do auto de infração.

A análise dos lançamentos relacionados aos anos de 2017 e 2018, porém, são autônomas, sendo necessário verificar a possibilidade de majorar os tributos lançados no ano de 2017 e eventual excesso da exigência no ano de 2018.

É possível, respeitada a legislação tributária, quantificar adequadamente o tributo exigido em excesso no ano-calendário de 2018, tal como feito pela decisão da DRJ, que diminuiu o crédito tributário conforme tabela colacionada acima, considerando o valor declarado pela contribuinte em ECF no referido período de apuração. Inclusive, nessa matéria, coaduno com o entendimento da DRJ, pois, com relação ao ano-calendário de 2018, corrigiu-se a constituição

excessiva do crédito tributário de IRPJ e CSLL, a fim de que a exigência reflita adequadamente o tributo potencialmente devido no período.

Resta, então, verificar a possibilidade de majoração do lançamento feita pela decisão recorrida, que corrigiu os autos de infração, nesse caso, no período de apuração de 2017.

No entanto, em ambos os períodos, entendo que não há nulidade a ser reconhecida por vício material, porquanto cumpridos os requisitos do artigo 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, motivo pelo qual afasto a nulidade suscitada.

MÉRITO

Majoração do lançamento após Resultado da Diligência com relação ao ano-calendário de 2017

Conforme acima exposto, em suas razões de decidir, a DRJ entendeu por afastar a preliminar de nulidade relacionada ao vício material na correção do valor lançado referente ao ano de 2017. Por isso, revisou o lançamento, majorando a exigência do ano de 2017.

Entendeu que a descrição fática e legal das infrações está perfeitamente delineada no Termo de Verificação Fiscal, bem como as bases de cálculo utilizadas nos anos de 2017 e de 2018 estão demonstradas no documento. Portanto, sustentou que a incorreção foi praticada unicamente no momento da lavratura dos autos de infração, onde houve um equívoco na transposição dos valores das bases de cálculos dos anos de 2017 e de 2018, quando do preenchimento dos sistemas responsáveis pela expedição dos autos de infração, invertendo-se os valores constituídos para o ano de 2017 com os do ano de 2018.

Conforme consta da decisão recorrida, isso não implicaria majoração do lançamento, uma vez que a correção do valor a maior no ano de 2017 reflete a diminuição do valor lançado no ano de 2018.

Contudo, o efeito prático da decisão foi *majorar o lançamento relacionado ao ano de 2017 e diminuir o lançamento do ano de 2018*, ambos de IRPJ e CSLL. Por isso, a contribuinte insurgiu-se contra a majoração realizada no ano de 2017, sustentando, inclusive, a impossibilidade de “compensação” entre ambos.

Conforme já exposto, os efeitos da decisão da DRJ devem ser analisados sobre a perspectiva de que cada exigência é autônoma em cada ano-calendário. Não se pode compensar a majoração da exigência em um período de apuração com a diminuição de outro, pois são tributos lançados com relação a períodos distintos e cuja disciplina jurídica é analisada isoladamente.

Por isso, verificar-se-á nesse tópico a *majoração* da exigência de IRPJ e CSLL relativa ao ano-calendário de 2017.

O Código Tributário Nacional rigidamente prescreveu as regras aplicáveis à sistemática do lançamento, suas modalidades e a possibilidade de sua revisão, considerando que se trata de um ato administrativo.

O artigo 142 do CTN normatiza competir privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento, verificando a ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável e o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e propondo a penalidade cabível. É o que se denomina lançamento de ofício. Veja:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como é sabido, o auto de infração é resultante de um lançamento de ofício, ato administrativo em que se exige do contribuinte o recolhimento do tributo e das penalidades aplicadas, sendo apto a instaurar o processo tributário administrativo, abrindo espaço para que seja exercida a ampla defesa em face do ato lavrado pela autoridade competente. É o que prescreve o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Ainda, deve o auto de infração conter as seguintes informações e formalidades:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ao interpretar o artigo 142 do CTN, mostra-se cristalino que o lançamento tributário é efetuado pela autoridade administrativa, não competindo, portanto, aos julgadores administrativos – que não são a autoridade competente para tal -, efetuar o lançamento tributário.

A atividade do julgador administrativo restringe-se à análise do auto de infração lavrado pela autoridade competente, não podendo, portanto, majorar o crédito tributário.

Tal interpretação coaduna, inclusive, com as demais disposições do CTN. O artigo 145 disciplina também de maneira rígida as hipóteses em que o lançamento tributário pode ser alterado. Veja:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Isso significa que o lançamento somente pode ser alterado ou revisado em três situações, cuja racionalidade do diploma tributário refere-se ao seu texto e à compreensão da relação jurídico-tributária, cuja natureza é de Direito Público:

- (i) a partir da impugnação do sujeito passivo, instaura-se o litígio e, economicamente, presume-se o interesse na alteração do lançamento para diminuir o tributo exigido (ou para que seja adequadamente exigido, sem excessos);
- (ii) a segunda hipótese, por sua vez, adstringe-se ao recurso de ofício, cujo interesse preservado é o da Fazenda Nacional na manutenção do auto de infração, quando este é cancelado total ou parcialmente por decisão administrativa; e
- (iii) no terceiro caso, cuja iniciativa é da própria autoridade administrativa, preserva-se o interesse e as prerrogativas dos órgãos de fiscalização em reanalisar de ofício o lançamento e verificar sua adequação, conforme a disciplina do artigo 149 do CTN.

Nas prescritas hipóteses de alteração do lançamento, portanto, são preservados os três interesses conflitantes das partes da relação jurídico-tributária: *(i)* o do contribuinte, na exigência legal e adequada do tributo devido; *(ii)* o da Fazenda Nacional, na constituição definitiva e satisfação do crédito tributário lançado, até os limites do lançamento de ofício; e *(iii)* o da autoridade administrativa, de exercer sua competência privativa de lançar o tributo, conforme as exigências legais, sendo que nesse último caso a revisão de ofício é ampla e pode implicar um novo lançamento ou a correção de um auto de infração lavrado em excesso, porquanto se permite uma revisão dos fatos jurídicos não restrita ao primeiro lançamento.

Portanto, com exceção da revisão de ofício pela autoridade administrativa competente para o lançamento de tributos, o auto de infração lavrado não poderia ser revisto

para que seja majorada a exigência não lançada, sob pena de ser usurpada a competência estatuída no artigo 142 do CTN, a fim de que pessoa diversa efetue um “atípico lançamento”.

Pode-se afirmar, portanto, que a terminologia adequada para a revisão do lançamento significa que pode ser anulado total ou parcialmente ou exige-se lançamento complementar¹ ou o lançamento em substituição (novos lançamentos), ambos sendo peças autônomas para início de novo procedimento.

Consequente, o artigo 149 do CTN elenca as hipóteses de revisão de ofício pela autoridade administrativa *sobre lançamentos* (qualquer que seja a modalidade em que efetuado), destacando-se que acaso não tenha decaído o direito de lançar o tributo, preserva-se a vinculação da atividade fiscalizatória ao exercício de sua competência privativa (artigo 142 do CTN).

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

¹ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 90.

Diante disso, verifica-se que a regra geral que prevalece no Direito Tributário é a da irrevisibilidade ou imutabilidade do auto de infração, exceto quando verificadas as hipóteses expressamente dispostas no artigo 145 do CTN, interpretadas em conjunto com a norma do artigo 142 do CTN.

No caso concreto, conforme já afirmado, não se vislumbra a ocorrência de erro de direito, cuja revisão do lançamento é rechaçada pelo Sistema Tributário Nacional, conforme previsão do artigo 146 do CTN. Não errou a autoridade fiscal ao interpretar o direito aplicável ao lançamento de ofício, porém, de fato, constituiu-se crédito tributário em montante inferior ao que poderia ser exigido no ano-calendário de 2017 e a maior no ano-calendário de 2018.

O erro foi verificado somente após a elaboração do Relatório de Diligência, que propôs a “correção do lançamento”. A sugestão foi acatada pela decisão recorrida e foi majorada a exigência de IRPJ e CSLL do ano de 2017.

Pragmaticamente, então, o que ocorreu foi a revisão do lançamento pelo órgão julgador, hipótese não elencada no artigo 145 do CTN e que usurpa a competência da autoridade fiscalizatória de lançar o tributo, nos termos do artigo 142 do diploma tributário.

Não se pode admitir que o tributo erroneamente lançado no ano de 2017 seja *majorado* pela decisão da DRJ, pois somente a autoridade administrativa, de ofício e nos limites do inciso III do artigo 145 do CTN poderia revisar o lançamento ou efetuar um lançamento de ofício complementar, para exigir a diferença não constituída nos autos de infração.

Por essas razões, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para limitar a exigência de IRPJ a R\$ 9.478.680,88 e de CSLL a R\$ 3.412.325,12, relacionadas ao ano-calendário de 2017 e expressas em *valor original*, tal como originalmente constituídas nos autos de infração lavrado pela autoridade fiscal.

CSLL e a dedução por amortização com despesas de ágio

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), a dedutibilidade se encontra assegurada pela legislação, sob a fundamentação de que as limitações à dedutibilidade do ágio existentes relativamente ao IRPJ não se aplicam à CSLL, inexistindo, igualmente, qualquer previsão para a respectiva adição.

A CSLL foi inaugurada no ordenamento jurídico pela Lei nº 7.689/1988; reduziu-se a alíquota do IRPJ e criou-se a contribuição. Esta deriva, em certa medida, do IRPJ, mas assumiu regime jurídico próprio, mantendo sua autonomia enquanto tributo.

A base de cálculo da CSLL está prescrita no artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, tendo passado por alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/1990, que destacou a especificidade de sua base de cálculo. De maneira mais ampla, a base de cálculo da contribuição foi delineada pelo artigo 2º como o valor do resultado do exercício, este contábil, antes da provisão para o imposto de renda.

As alterações promovidas pela Lei nº 8.034/1990 deram maior concretude à sua base de cálculo, relativamente a quais seriam as adições ou exclusões pertinentes. Veja as previsões introduzidas no artigo 2º, §1º, alínea “c”, tal como vigentes à época dos fatos:

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Nos itens 1 e 4, previu-se que as variações do valor do patrimônio líquido que implicassem alteração do resultado em decorrência do Método de Equivalência Patrimonial (artigo 248 da Lei nº 6.404/1976) seriam fiscalmente neutras também para a apuração da CSLL. Não pretendeu, portanto, neutralizar os efeitos de variações do valor pago a título de ágio, pois este é imutável, já que consubstanciado pelo montante pago excedente ao patrimônio líquido no momento da aquisição, devendo ser registrado contabilmente de maneira apartada conforme determinação do artigo 20 do Decreto-lei nº1.598/1977.

Compreender, então, que os itens 1 e 4 da alínea “c” acima transcritos imporiam a neutralidade fiscal do ágio, significa desconsiderar sua imutabilidade e confundir patrimônio líquido com o sobrepreço a ele excedente, e, na essência, assumir a falta de compreensão do próprio conceito de ágio.

Com a promulgação da Lei nº 8.981/1995, cuja redação foi alterada pela Lei nº 9.065/1995, o artigo 57 assumiu a seguinte redação:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38,

mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

O dispositivo, ainda que traga aproximações entre a CSLL e o IRPJ quanto à apuração e pagamento, especialmente no que concerne ao vencimento, pagamento, período e dinâmica de apuração, ressalva que tais aproximações não se aplicariam à base de cálculo e às alíquotas previstas na legislação em vigor, salvo alterações expressas na própria lei.

A referida autonomia foi reafirmada pela primeira parte do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, que aproximou as bases de cálculo de ambos os tributos por meio de sua submissão à regra geral de dedutibilidade de despesas do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes. 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro

operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras: a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária; b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto; c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.” (grifo nosso)

É notório o esforço legislativo em delimitar as aproximações e distanciamentos entre os tributos em comento e da sua interpretação; confirma-se a ausência de plena identidade entre ambos no que tange sua base de cálculo e suas alíquotas, ainda que ambos tenham como premissa de definição da base de cálculo o lucro líquido contábil para sua apuração, cada qual sofre adições e exclusões próprias.

Sob estas premissas, o artigo 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação então vigente, exclui as contrapartidas de amortização do ágio apenas da determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ), não trazendo vedação relativamente à base de cálculo da contribuição sobre o lucro. A previsão legislativa confirma que, caso não houvesse a ressalva ali prevista, tratar-se-ia de despesa *a priori* dedutível.

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

No caso concreto, a permissão da dedutibilidade do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura introduzida no ordenamento pelo artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/1997, faz referência unicamente ao Lucro Real, porque somente a ele se aplicava a restrição do artigo 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Isto posto, dou provimento ao Recurso Voluntário para exonerar as exações relacionadas à necessidade de adição do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL.

RECURSO DE OFÍCIO

MÉRITO**Diminuição da exigência de IRPJ e CSLL relacionada ao ano-calendário de 2018**

Com relação à exigência de IRPJ e CSLL minorada pela decisão da DRJ, relacionada ao ano-calendário de 2018, em razão da base de cálculo deste período de apuração não admitir as exigências lançadas no auto de infração, nada há que se reformar no acórdão recorrido, de modo que mantenho a exigência de IRPJ expressa em valor original no montante de R\$ 9.478.680,88 e de CSLL expressa em valor original no valor R\$ 3.412.325,12.

Destaco que os tributos lançados devem refletir as exclusões indevidas correspondentes às Infrações 1 e 2 no ano de 2018 e a manutenção do Auto de Infração tal como lavrado acarretaria a incorreção aos fatos jurídicos que motivaram a sua lavratura.

Porquanto entendo que as exigências dos anos-calendários de 2017 e 2018 são autônomas, **nego provimento** ao Recurso de Ofício, em nada reformando o acórdão recorrido.

Infração 3: excesso de amortização do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão, referente ao ano-calendário de 2018

Nos termos do artigo 114, §12º, inciso I, do RICARF, declaro que coaduno com o entendimento do acórdão recorrido sobre o tema, motivo pelo qual mantenho cancelada a exigência discriminada na Infração 3.

Colaciono a fundamentação da decisão recorrida:

A defesa afirma que o ágio relativo à parcela negativa do valor justo dos ativos líquidos (RS 4,636 milhões), apurado no Laudo Grupo Padrão realizado pela KPMG, não foi amortizado pela Impugnante e nem pela Qualicorp Corretora.

Sendo assim, apresenta demonstração de que o valor total amortizado pelo Grupo Qualicorp não ultrapassou o montante de R\$ 180 milhões.

Em 29 de julho de 2022, estes autos foram remetidos à Unidade de origem, por meio de Resolução desta Nona Turma de Julgamento (fl. 5679), para:

(...)

2- Analisar a alegação do contribuinte quanto à ausência de excesso no aproveitamento fiscal do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão.

Em reposta, a fiscalização emitiu Relatório (fl. 5857), em que concluiu pela procedência das alegações das questões fáticas levantadas acima pelo contribuinte.

3. CONCLUSÃO Após a análise dos dados juntados em suas Respostas nessa Diligência e cotejando com os dados declarados em suas ECF

dos AC(s) de 2016 a 2018 foi verificado que o Contribuinte está correto sobre:

(...)

2) Tratando-se do excesso de amortização do Ágio do Grupo Padrão no valor de R\$ 4.636.000,00, foi verificado que apesar do Laudo de Avaliação Econômica do Grupo Padrão apontar um PL negativo nesse valor, este não foi incluído no valor total declarado nas ECF(s) até o AC 2018. Sendo assim, estamos de acordo com as alegações do Contribuinte.

Desta forma, deve-se cancelar integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes ao suposto excesso de amortização do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão, no ano-calendário de 2018.

Por essa razão, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Responsabilidade Solidária, com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN

O Código Tributário Nacional, atendendo à norma esculpida no artigo 146 da Constituição Federal, estatui que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte ou o responsável. O primeiro mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico-tributário, ao passo que a sujeição passiva do segundo decorre de expressa disposição legal.

A norma interpretada (artigo 121 do CTN), deixa claro que o responsável não realiza diretamente a materialidade da norma de incidência tributária, mas mantém vínculo indireto com o fato tributado, decorrendo a sua relação jurídica de expressa determinação legal.

A responsabilidade solidária preconizada no artigo 124 do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O artigo 124, inciso I, do CTN, pressupõe o *“interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*.

A doutrina jurídica defende que o interesse comum não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações, devendo constituir um

interesse jurídico, de pessoas que estão no mesmo polo da relação jurídica escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária².

Nesse contexto, a interpretação da hipótese de responsabilização prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, não deve ser restrita, pois o emprego da expressão “*situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, implica reconhecer o interesse comum quando observado, de fato, o contribuinte e o responsável estejam no mesmo polo da obrigação tributária (e.g. coproprietários de um imóvel sujeito à incidência do IPTU), mas também quando o contribuinte e outra pessoa jurídica tenham *interesse comum* na *situação* para que **não** ocorra o fato gerador da obrigação principal, ou para que este ocorra de forma mitigada, praticando, para tal, atos contrários à legislação tributária.

E tal contexto é mais relevante quando se analisa as situações em que se escancaram a intenção de sonegação, fraude ou conluio – evito afirmar grupos econômicos, pois não necessariamente a situação se aplicaria. O *interesse comum*, então, deve ser compreendido à sua alusão prática, onde um ou mais sujeitos, alinhados na consecução dos atos que configuram o nascimento da obrigação ou o impedem de acontecer, almejam uma consequência específica (o objetivo do interesse, qual seja evitar a situação que possa culminar na ocorrência do fato gerador).

Sem dúvidas, não se trata de um mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, mas sim o *interesse jurídico na situação* que constitui ou deixa de constituir o fato gerador do tributo, atrelado a uma dessas três vertentes, a qual a econômica é geralmente a identificável.

No caso concreto, colaciono as considerações do acórdão recorrido, cujos fundamentos foram adequadamente esposados:

A fiscalização utilizou o art. 124, I, do CTN, como uma das bases legais para fundamentar a responsabilidade tributária imputada aos sujeitos passivos José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam. Por outro lado, os impugnantes responsabilizados contestam o referido enquadramento.

Verifica-se, entretanto, que não há a descrição de elementos mínimos no TVF que possibilitem a subsunção dos fatos narrados ao dispositivo legal do art. 124, I, do CTN.

Existe o interesse comum na hipótese de ilícitos tributários praticados em conluio. Neste caso, a solidariedade sobrevém vinculando à obrigação todas as pessoas que, de forma livre e consciente, aderirem pelo seu comportamento à prática do ilícito, que, frise-se, não pode ser qualquer ilícito, mas o praticado de forma dolosa, com a intenção de obter vantagem indevida.

² A esse propósito, vide: SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121 e CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 310 e 311.

A Receita Federal, em dezembro de 2018, se posicionou expressamente nesse mesmo sentido através do Parecer Normativo Cosit nº 4, do qual se extrai o seguinte trecho:

*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**. 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. (g.n.)

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

No caso em tela, o Termo de Verificação Fiscal – TVF não se preocupou em descrever as condutas individuais de cada um dos responsáveis. A Autoridade Tributária narrou uma série de fatos históricos sobre as operações, mencionando, inclusive, fraudes perpetradas pelo contribuinte, mas não direcionou ou estabeleceu um nexo de causalidade direto de nenhuma delas com os responsáveis arrolados neste processo.

A atribuição de responsabilidade se resumiu a apontar as funções laborais de cada responsável dentro do panorama dos fatos narrados no TVF, demonstrando-se genérica, sem individualizar ou demonstrar o nexo causal de algum ato dos impugnantes com alguma conduta fraudulenta tomada nas operações descritas no TVF.

Destarte, entendo que são insuficientes os elementos carreados nos autos para fundamentar a atribuição de responsabilidade solidária fundamentada no art. 124, I, do CTN aos srs. José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan, motivo pelo qual as mesmas devem ser canceladas.

Não há qualquer reparo às considerações tecidas pelo julgador *a quo*, porquanto não foi comprovada a hipótese de imputação de responsabilidade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN e nem a sua devida fundamentação, indicando o nexo causal dos fatos à norma.

Soma-se a isso as constatações das Contrarrazões ao Recurso de Ofício, onde, de fato, confirmo a alegação dos recorrentes, porquanto inexistente interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais lançadas, já que ausentes poder de gestão ou aprovação dos investimentos do Fundo, cuja competência era da Assembleia Geral de Quotistas, não aprovaram atos societários após o investimento que deram ensejo à amortização do ágio e à dedução de despesas financeiras, não participavam junto com a empresa atuada no processo decisório sobre as infrações lavradas pela autoridade fiscal e não tinham qualquer interesse econômico na prática do fato gerador

Por essa razão, **nego provimento** ao Recurso de Ofício, afastando a responsabilidade solidária dos responsáveis Srs. José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinan.

Responsabilidade Solidária com fundamento nos artigos 134, inciso III, e 135, inciso III, do CTN

Os artigos 134 e 135 do CTN tratam da responsabilidade de terceiros em relação à obrigação tributária dos contribuintes. Em regra, são dois os eventos que podem ensejar a responsabilização com base nos dois artigos.

Com relação ao artigo 134, verifica-se que geralmente existe uma sucessão entre o contribuinte e o responsável, por exemplo, os pais pelos tributos devidos pelos seus filhos menores, ou os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Já no artigo 135, exige-se a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos para se responsabilizar as pessoas físicas que atuam em nome de uma pessoa jurídica.

Seguem os excertos legais:

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por ele, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Com relação ao artigo 134, inciso III, do CTN, verifica-se que a norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros a dois requisitos:

- (i) a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal; e
- (ii) o fato de o responsável ter uma vinculação indireta, por meio de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Por outro lado, a leitura detida dos incisos II e III, do artigo 135, do CTN, torna possível concluir que a responsabilização de mandatários, prepostos ou empregados, no caso do inciso II e dos diretores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas, prevista no inciso III, é necessário demonstrar a prática de atos com *excesso de poderes* ou *infração de lei, contrato social ou estatutos*.

Reitero, a hipótese do diploma tributário é cristalina e mostra ser imprescindível a demonstração dos atos pelos quais se evidenciou a conduta infracional, sob pena de se responsabilizar ilegalmente terceiros que não praticaram efetivamente nenhum ato contrário ao ordenamento jurídico, mas, por álea empresarial, viram-se numa situação de inadimplência fiscal. Não se trata de responsabilização por mero inadimplemento e nem da responsabilização imediata dos administradores da empresa inadimplente frente ao fisco, somente por assumirem essa função.

Feitas essas considerações, passo a analisar as argumentações e a responsabilidade imputada nos autos de infração.

No que tange à responsabilização com base no artigo 134, inciso III, do CTN, entendo ter sido adequadamente afastado pela decisão da DRJ, porque não poderiam ser enquadrados como administradores dos bens da autuada, mas apenas dos investidores estrangeiros do BHCS e não foi comprovado qualquer ato ou omissão relacionados ao fato gerador dos tributos.

Destaco trecho da fundamentação do acórdão recorrido:

Da análise do TVF, pode-se extrair que os responsáveis relacionados pela fiscalização não são administradores de bens da atuada, não havendo, portanto, como aplicar o dispositivo legal às pessoas físicas relacionadas acima.

As pessoas arroladas fazem parte de comitê gestor de fundo pertencente aos investidores estrangeiros, especificamente o "BHCS Fundo de Investimento em Participações - BHCS FIP". São elas, assim, administradoras de bens dos investidores estrangeiros, mas não da atuada. Não sendo os responsáveis relacionados pela Autoridade Atuante administradores de bens da atuada, não deve subsistir o art. 134, III, do CTN, como fundamento legal da responsabilidade tributária a eles atribuída.

Nessa linha, de acordo com essa concepção do art. 134 do CTN, à Fiscalização cabe o ônus de prova de que as pessoas elencadas nos incisos do artigo intervieram ou foram omissas quanto aos atos relacionados ao fato gerador.

Entretanto, o TVF não descreveu, tampouco anexou aos autos documentos que demonstrassem de forma clara tais ações porventura praticadas pelos impugnantes.

Portanto, não prevalece o art. 134, III, do CTN como fundamento para a imputação de responsabilidade tributária aos impugnantes, considerando a inexistência de fundamentação adotada pelo Fisco para imputar tal responsabilidade aos srs. Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam.

Desnecessário tecer quaisquer outras considerações, pois, inicialmente, a hipótese normativa sequer poderia ser aplicada ao caso em tela, já que os responsáveis são administradores dos bens dos investidores estrangeiros, e não da contribuinte atuada, bem como a autoridade fiscal não exerceu seu ônus probatório a contento.

Mantenho o afastamento da responsabilidade solidária dos sujeitos passivos Srs. Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam.

Em seguida, também foi corretamente afastada a responsabilidade solidária fundada no artigo 135, inciso III, do CTN, pois nenhum ato do administrador José Seripieri Filho que subsuma à hipótese normativa foi apresentado pela autoridade fiscal.

Novamente, segue excerto do acórdão da DRJ:

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

Cabe à Fiscalização produzir, necessariamente, provas nesse sentido, mas não o fez. Qual então teria sido o ato praticado pelo Impugnante com excesso de poderes, dolo, culpa ou com infração à lei, contrato social ou estatutos na

fiscalizada, para imputar a responsabilidade com fundamento no art. 135, III, do CTN? A fundamentação posta no TVF definitivamente não esclarece isso.

O TVF não estabeleceu uma ligação clara sobre uma suposta atuação ilícita do impugnante nas mencionadas operações fraudulentas descritas pela fiscalização.

Portanto, não prevalece o art. 135, III, do CTN como fundamento para a imputação de responsabilidade tributária ao Impugnante, considerando a inexistência de fundamentação adotada pelo Fisco para imputar tal responsabilidade ao Sr. José Seripieri Filho.

Irreparável a decisão de piso, que, inclusive, segue o mesmo entendimento que prevaleceu em outros autos de infração lavrados sobre o mesmo fato, relacionados aos anos-calendário de 2011 (16561.720221/2016-58 e 16561.720219/2016-89) e 2012 a 2014 (16561.720076/2017-96 e 16561.720074/2017-05). Colaciono as ementas dos julgados, na parte que interessa ao tema:

Acórdão 1302-006.112 (Processo nº 16561.720221/2016-58)

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS. ART. 134, III, DO CTN A responsabilidade de que trata o art. 134, III, do CTN, pressupõe a administração de bens de terceiros e não decorre da prática de ato ilícito.

(...)

Resultado do Julgamento:

(...) Finalmente, por unanimidade de votos, dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pelos contribuintes José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam, exclusivamente para afastar as responsabilidades tributárias a eles atribuídas, deixando, em razão disso, de analisar o mérito do lançamento que permanece hígido exclusivamente, em relação à Qualicorp Corretora de Seguros S.A. (...)

Acórdão nº 1302-003.474 (Processo nº 16561.720219/2016-89)

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, CTN Somente se houver comprovado interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária haverá se falar em responsabilidade solidária.

Resultado do Julgamento:

(...) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Feliz Estupinam e BRL Trust Serviços Fiduciários e Participações Ltda. e em negar provimento ao recurso de ofício de Santander Securities Services Brasil Distribuidora de Títulos e Banco Santander (Brasil) S.A. (...)

Acórdão nº 1302-006.112 (Processo nº 16561.720076/2017-96)

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS. ART. 134, III, DO CTN A responsabilidade de que trata o art. 134, III, do CTN, pressupõe a administração de bens de terceiros e não decorre da prática de ato ilícito.

Resultado do Julgamento:

(...) Finalmente, por unanimidade de votos, dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pelos contribuintes José Seripieri Filho, Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto, Juan Carlos Felix Estupinam, exclusivamente para afastar as responsabilidades tributárias a eles atribuídas, deixando, em razão disso, de analisar o mérito do lançamento que permanece hígido, exclusivamente, em relação à Qualicorp Corretora de Seguros S.A. (...)

Acórdão nº 1301-004.161

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS. ART. 134, III, DO CTN A responsabilidade decorrente da administração de bens de terceiros diz respeito ao tributo devido por estes. O terceiro neste caso é o Fundo (BHCS FIP), enquanto que o contribuinte é a Qualicorp Administradora de Benefícios, que não se confunde com aquele.

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

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

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

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

Resultado do Julgamento:

Acordam os membros do colegiado, somente no que diz respeito à responsabilidade tributária, em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e (ii), por maioria de votos, dar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária, vencida a Conselheira Giovana Pereira Paiva(relatora) e o Conselheiro Nelso Kichel que votaram por manter a responsabilidade tributária dos recorrentes. (...)

Isto posto, **nego provimento** ao Recurso de Ofício, mantendo o afastamento da responsabilidade solidária dos Srs. Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, fundada no artigo 134, inciso III, do CTN, e do Sr. José Seripieri Filho, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN.

Resultado do Julgamento

Ante ao resultado do julgamento, foi **negado provimento** ao Recurso de Ofício e **dado parcial provimento** ao Recurso Voluntário, a fim de rechaçar a possibilidade de majoração do lançamento feita pela DRJ, relacionada ao ano-calendário de 2017 e para exonerar a infração relacionada à amortização do ágio no que tange a CSLL.

Assim, as exigências mantidas são:

IRPJ (valor original)		
2016	2017	2018
25.168.046,50	9.478.680,88	9.478.680,88

Conclusão

Ante aos fundamentos expostos, **nego provimento** ao Recurso de Ofício e, com relação ao Recurso Voluntário, **dou-lhe parcial provimento**, para exonerar a majoração do lançamento feita pela DRJ, relacionada ao ano-calendário de 2017, e para exonerar o lançamento da CSLL.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alberto Pinto Souza Júnior**, redator designado

Não obstante o bem elaborado voto do I. Relator, ousou divergir no ponto relativo à aplicação à CSLL das limitações impostas pela legislação tributária à dedutibilidade da despesa de amortização do ágio, pelas breves razões a seguir expostas.

Primeiramente, chamo atenção ao disposto no art. 2º, §1º, item 3, da Lei nº 7.689/88, o qual assim preceitua:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

(...)”.

Ora, a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, *contrário sensu*, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o

que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “*lato sensu*” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88).

Assim, o ordinário é que as contrapartidas do MEP, incluindo a despesa com amortização do ágio, não impacte a base tributável da CSLL, sendo que aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9532/97 (vigentes à época da incorporação em tela) à CSLL decorre de uma interpretação extensiva favorável aos contribuintes já que, obedecidas as condições ali estabelecidas, as despesas com amortização do ágio passam a ser dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Ou seja, antes da entrada em vigor da Lei 12.973/14 (arts. 20 a 22), literalmente, o que havia mesmo era uma vedação à dedutibilidade da despesa com amortização do ágio da base de cálculo da CSLL, decorrente dos itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88, a qual só era superada por uma interpretação extensiva dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9532/97, para considerá-lo aplicável à CSLL.

Assim, por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Júnior