



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720037/2021-13
ACÓRDÃO	1401-007.522 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL QUALICORP CONSULTORIA E CORRETORA DE SEGUROS S.A. E OUTROS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A inconsistência do lançamento reconhecida tão somente em relação a uma das infrações objeto do auto de infração não tem o condão de contaminar o restante da exigência, constituída pela constatação de outras infrações, independentes daquela que foi anulada e calcada em fatos e fundamentos devidamente indicados tanto no auto de infração quanto no Termo de Verificação Fiscal.

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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

CSLL. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

Dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização.

O disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 57 da Lei 8.981/95 são claros no sentido de que à CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de nulidade do auto de infração para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício. Votaram pelas conclusões os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, em relação ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Trata-se de julgamento de impugnação contra os lançamentos de IRPJ e de CSLL, para os períodos de 2016 a 2018, nos valores respectivos de R\$ 55.698.274,30 e de R\$ 18.396.613,35, efetuados, de acordo com o TVF, com a finalidade de se prevenir decadência, haja vista a propositura de ação judicial pelo contribuinte.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A fiscalização aponta três infrações cometidas pela fiscalizada:

. **Infração 1:** excluído indevidamente, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL referentes aos anos-calendário de 2016 a 2018, a amortização do ágio pago pela empresa QC Holding II Participações S.A. (“QC II”) na aquisição da Qualicorp Participações S.A. (“QualiPar”);

. **Infração 2:** Infração 2: 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 3:** excesso de amortização do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão, referente ao ano-calendário de 2017.

Relativamente às infrações 1 e 2, houve propositura de ação judicial para se discutir o mérito destas questões. Sendo assim, como bem informa a Autoridade Tributária, o lançamento foi efetuado com fins de se prevenir a decadência.

Desta forma, a fiscalização reverbera que, com fundamento na súmula vinculante Carf nº 17, não houve aplicação das multas de ofício (qualificada) e isolada neste processo.

Houve, por fim, atribuição de responsabilidade solidárias às seguintes pessoas:

- Sr. José Seripieri Filho, CPF nº 106.922.508-83, com base nos arts. 124, I e 135, III do CTN;

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

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

- Sr. Fernando de Oliveira Pinto, CPF nº 151.228.358-45, com base nos arts. 124, I e 134, III do CTN.

IMPUGNAÇÃO QUALICORP CONSULTORIA E CORRETORA DE SEGUROS S.A. E OUTROS (QC CONS)

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 Administradora, 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 33,33% deste valor (R\$ 1.545.333,33), no ano-calendário de 2017.

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 Administradora.

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 Administradora 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\$ 1.545.333,33), no ano-calendário de 2017, 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 (DocXomprobatorios.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 Administradora, 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 Administradora 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 n° 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.

- Das Compensações Indevidas de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL

A impugnante argumenta que os ajustes realizados no saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, bem as compensações de ofício realizadas pela

Autoridade Fiscal, são meros reflexos das autuações fiscais procedidas, devendo ser restabelecidos ao final do presente processo administrativo e das ações judiciais, caso haja julgamento favorável à impugnante.

DA DILIGÊNCIA REQUISITADA À FISCALIZAÇÃO

Em 29 de julho de 2022, estes autos foram remetidos à Unidade de origem, por meio de Resolução desta Nona Turma de Julgamento (fl. 5223), para:

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

Em resposta, a fiscalização emitiu Relatório (fl. 5410), 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(s) dos AC(s) de 2016 a 2018 foi verificado que o Contribuinte está correto sobre:

1) 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 juntado no valor total declarado nas ECF(s) até o AC 2017.

Sendo assim, assiste razão às alegações do Contribuinte.

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

QC Corr	Antes da Diligência			Após a Diligência		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
IRPJ						
Imposto	22.272.887,65	21.018.782,92	2.264.935,61	22.272.887,65	20.632.449,60	2.264.935,61
Juros	6.053.770,86	3.817.010,97	270.886,29	9.423.658,75	6.868.542,47	613.571,05
Total	28.326.658,51	24.835.793,89	2.535.821,90	31.696.546,40	27.500.992,07	2.878.506,66
CSLL						
Contribuição	7.188.820,57	7.831.644,68	0,00	7.188.820,57	7.427.681,85	0,00
Juros	1.953.921,43	1.422.226,67	0,00	3.041.589,98	2.345.132,61	0,00
Total	9.142.742,00	9.253.871,35	0,00	10.230.410,55	9.772.814,46	0,00

Após isso, o contribuinte emitiu documento (fl. 5416), em que manifesta que o lançamento referente à infração 3 deve ser cancelado.

É o Relatório.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 que proferiu o acórdão nº 101-025.783 – 9ª Turma, de 04 de outubro de 2023, cuja ementa reproduzo abaixo:

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.

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

Em síntese, a decisão recorrida resolveu:

- 1) 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;
- 2) Julgar procedente em parte a impugnação do contribuinte QUALICORP CONSULTORIA E CORRETORA DE SEGUROS S.A. E OUTROS, para cancelar integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes à Infração 3;
- 3) Julgar procedentes as impugnações de todos os responsáveis solidários arrolados no processo.

Ainda irredimida com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 5.514/5.531, através do qual aborda os seguintes pontos:

- 1) **Preliminarmente, argui a nulidade do lançamento**, por vício material, haja vista o reconhecimento de erro, por parte da Autoridade Fiscal e da Turma Julgadora

da DRJ, no apontamento da infração 3, relativa ao excesso de amortização do ágio do Grupo Padrão.

Depreende-se de sua argumentação que tal erro teria o condão de fulminar o lançamento como um todo (incluindo as infrações 1 e 2), na medida em que a correta eleição da base de cálculo seria requisito indispensável para a sua validade, conforme o disposto no art. 142 do CTN, bem assim o art. 10 do decreto nº 70.235/72;

- 2) Repete as mesmas argumentações da impugnação quanto à inexistência de previsão legal a exigir a adição das despesas com a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL;

Ao final, vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. O recurso de ofício, que resume-se ao afastamento da responsabilidade solidária de diversos coobrigados, também deve ser conhecido, haja vista estar de acordo com o disposto na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Como visto no relatório, o auto de infração abrangeu 3 infrações, a saber:

- . **Infração 1:** exclusão indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, referente aos anos-calendário de 2016 a 2018, da amortização do ágio pago pela empresa QC Holding II Participações S.A. (“QC II”) na aquisição da Qualicorp Participações S.A. (“QualiPar”);
- . **Infração 2:** 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 3:** excesso de amortização do ágio decorrente da aquisição do Grupo Padrão, referente ao ano-calendário de 2017.

O auto de infração também responsabilizou solidariamente pelo crédito tributário exigido as pessoas físicas de José Seripieri Filho, Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges, Juan Carlos Felix Estupinam e Fernando de Oliveira Pinto.

A decisão recorrida, em apertadíssima síntese, julgou procedente em parte a impugnação para cancelar integralmente os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes à infração 3, mantendo incólume o lançamento relativo às infrações 1 e 2. Também afastou a responsabilidade solidária dos apontados como coobrigados, razão do recurso de ofício, conforme o despacho proferido pela DRJ às e-fls. 5.456.

O recurso voluntário limitou-se a arguir a nulidade integral do auto de infração, por vício material, haja vista o cancelamento da exigência relativa à infração 3, bem assim ao questionamento acerca da incidência da CSLL sobre os lançamentos relativos às infrações 1 e 2, mantidas pela decisão recorrida. Após a edição do despacho de e-fls. 5.456, os apontados como responsáveis tributários, os Srs. Fernando César Dantas Porfírio Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam, protocolaram contrarrazões ao recurso de ofício, conforme o doc. De e-fls. 5.485/5.502.

Do recurso voluntário

1) Da nulidade do lançamento

A arguição de nulidade do lançamento está calcada no reconhecimento de erro, por parte da Autoridade Fiscal e da Turma Julgadora da DRJ, no apontamento da infração 3, relativa ao excesso de amortização do ágio do Grupo Padrão. Depreende-se de sua argumentação que tal erro teria o condão de fulminar o lançamento como um todo (incluindo as infrações 1 e 2), na medida em que a correta eleição da base de cálculo seria requisito indispensável para a sua validade, conforme o disposto no art. 142 do CTN, bem assim o art. 10 do decreto nº 70.235/72.

Apenas para ilustrar, reproduzo as normas apontadas pela Recorrente e que fundamentam o seu pedido:

Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional –CTN):

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.

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.

Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal):

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

A arguição da Contribuinte é flagrantemente descabida. O fato de a Autoridade Julgadora ter afastado tão somente a infração 3, que tratou especificamente do excesso, na apuração do ágio relativo à aquisição do Grupo Padrão, por conta da existência de parcela negativa do valor justo dos ativos líquidos da empresa adquirida, de forma alguma tem influência no lançamento relativo às infrações 1 e 2.

De fato, restou decidido pela decisão *a quo* a inconsistência do lançamento efetuado decorrente da infração 3, após a própria Autoridade Fiscal ter reconhecido a inexistência do alegado excesso na amortização do respectivo ágio. Tal decisão, que atestou a inconsistência do lançamento tão somente neste ponto, está impregnada de vício material, haja vista a constatação de inexistência do fato alegado quando da motivação da exigência. Minha concordância com o recurso voluntário é tão somente neste ponto, entretanto, tal reconhecimento não tem o condão de contaminar o restante do lançamento tributário, calcado em fatos e devidamente fundamentado na legislação indicada no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal.

As infrações 1 e 2 estão perfeitamente delimitadas pelos fatos apontados pela Autoridade Fiscal e foram devidamente fundamentadas nos respectivos autos de infração. De forma alguma se confundem ou tangenciam com a infração nº 3, afastada corretamente pela decisão recorrida após a oitiva da Autoridade Fiscal. Foram mantidas pela Turma Julgadora e declarada a sua definitividade na esfera administrativa após o não conhecimento da impugnação por força da renúncia da Contribuinte ao propor ação judicial tendo por objeto os mesmos fatos apontados no auto de infração. E quanto a essa decisão, a própria Recorrente manifesta sua concordância, senão vejamos, do excerto do recurso voluntário abaixo reproduzido:

29. Nesse sentido, relativamente às questões que são discutidas no bojo das ações judiciais (amortização do ágio oriundo da aquisição da QualiPar pela QC II e despesas financeiras decorrentes das debêntures – Infrações 1 e 2), conforme pleiteado pela Recorrente em sua Impugnação, foi aplicado o disposto na Súmula CARF nº 01¹², de efeito vinculante, que impede a análise de tais matérias por esta Administração Tributária.

Portanto, causa espécie que, em sede preliminar, a Recorrente venha requerer *“seja determinada a reforma parcial do acórdão recorrido para que seja declarada a nulidade, por vício material, dos autos de infração”* (v. e-fls. 5.524).

Por todo o exposto, reconheço a nulidade, por vício material, tão somente do lançamento atinente à infração nº 3, concluindo pela total higidez da exigência relativa às infrações 1 e 2.

2) Do lançamento relativo à CSLL

As alegações da Recorrente em relação à CSLL são por demais conhecidas por este colegiado e, em apertadíssima síntese, se resumem à inexistência de previsão legal para a adição das despesas com a amortização do ágio na apuração da base de cálculo do respectivo tributo.

A decisão recorrida se manifestou de forma bastante adequada quanto a esta matéria, conforme os excertos que colaciono abaixo:

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.

Contudo, não procede a alegação do 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 art. 2º da Lei 7.689/88, combinado com os arts. 28 da Lei 9.430/96 e 57 da Lei 8.981/95.

Em relação especificamente à amortização do ágio, entendo que não faz sentido admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977, sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

Para tanto, é de se considerar que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 foi editado com o fim de "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)", sendo anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e de pagamento

estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor", não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei 7.689/1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Dessa forma, conforme já mencionado acima, 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 art. 2º da Lei 7.689/88, combinado com os arts. 28 da Lei 9.430/96 e 57 da Lei 8.981/95.

Não Há muito o que se acrescentar em relação ao já posto pela decisão recorrida, além dos mesmos argumentos que tenho reiteradamente trazido ao escrutínio de meus pares em casos semelhantes.

Em primeiro lugar, tanto o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96, quanto no art. 57 da Lei 8.981/95, deixam claro aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ. Basta uma simples leitura dos referidos dispositivos para se chegar a essa conclusão:

Lei nº 9.430/96

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Lei nº 8.981/95

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)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Ao contrário do que alega a Recorrente, mesmo que fosse crível a inexistência de norma específica a tratar da dedutibilidade/indedutibilidade das despesas com ágio na apuração da CSLL, o raciocínio deveria ser o inverso daquele desenvolvido em seu recurso; em se tratando de direito tributário, é necessário que todo e qualquer fato que importe em dedução da base de cálculo de tributo ou contribuição esteja perfeitamente delimitado na legislação de regência. Mas, não é só. Vejamos o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689/88, uma das normas que fundamentaram o Auto de Infração:

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:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

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)

(...)

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

(...)

O citado dispositivo determina que se proceda à adição ao resultado do período-base do resultado negativo, bem assim a exclusão do resultado positivo quando oriundos da avaliação de investimentos pelo MEP. Para melhor entendimento do raciocínio aqui desenvolvido reporto-me ao Acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013, da lavra do Ilustre Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que elucida de forma bastante clara o porquê do impedimento para a dedução da amortização de ágio no âmbito da CSLL:

"Entendo que 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)."

Portanto, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação desse mesmo investimento, o consectário lógico é de que a amortização que reduz o ágio compõe, "lato sensu", o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual, sendo positivo ou negativo, não deve impactar a base de cálculo da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.

Por todo o exposto nego provimento às alegações da Recorrente no ponto, relativas à falta de previsão legal para a adição da despesa com a amortização do ágio da base de cálculo da CSLL.

Em resumo, em relação ao recurso voluntário, voto por afastar a arguição de nulidade do auto de infração para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário *in totum*.

Do recurso de ofício

O recurso de ofício compreende a exclusão dos Srs. José Seripieri Filho, Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges, Juan Carlos Felix Estupinam e Fernando de Oliveira Pinto da relação de solidariedade com o crédito tributário lançado pela Autoridade Fiscal.

A decisão recorrida afastou as respectivas responsabilidades solidárias, fundamentadas nos arts. 124, inciso I, 134, inciso III e 135, inciso III, todos do CTN, haja vista ter concluído pela total inépcia dos documentos que instruem o lançamento (auto de infração e Termo de Verificação Fiscal) para individualizar as condutas que teriam sido perpetradas pelos Contribuintes. Vejam como manifestou-se a decisão recorrida:

No TVF, a fiscalização afirma que, por estar de acordo com autuações anteriores, transcreve trechos delas em que se justificou a imputação de responsabilidade às seguintes pessoas:

- Sr. José Seripieri Filho, CPF nº 106.922.508-83, com base nos arts. 124, I e 135, III do CTN;
- Sr. Fernando Cezar Dantas Porfirio Borges, CPF nº 486.440.641 -34, com base nos arts. 124, I e 134, III do CTN;
- Sr. Juan Carlos Felix Estupinam, CPF nº 228.571.718-03, com base nos arts. 124, I e 134, III do CTN; e
- Sr. Fernando de Oliveira Pinto, CPF nº 151.228.358-45, com base nos arts. 124, I e 134, III do CTN.

A fiscalização atribui, por fim, as responsabilizações em razão da participação das pessoas físicas nas decisões do Comitê Gestor do Fundo FIP e do sócio das empresas adquiridas o sr. José Seripieri Filho.

Em razão da participação das seguintes pessoas físicas nas decisões do Comitê Gestor do Fundo FIP e do sócio das empresas adquiridas o sr. José Seripieri Filho, SOLIDARIZAMOS TRIBUTARIAMENTE AS PESSOAS FÍSICAS abaixo, enquadradas nos artigos da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN):

Cabe destacar que, quanto à infração relativa à suposta dedutibilidade da despesa relativa ao ágio amortizado em excesso, decorrente da aquisição do GRUPO PADRÃO, não foi apresentada qualquer justificativa para a imputação de responsabilidade aos Impugnantes, devendo, portanto, quanto ao seu valor correspondente nos Autos de Infração, ser prontamente rechaçada a responsabilização de todas as pessoas arroladas no processo.

Da solidariedade fundamentada no art. 135, III, do CTN

A fiscalização utilizou o art. 135, III, do CTN, como uma das bases legais para fundamentar a responsabilidade tributária imputada ao sujeito passivo José Seripieri Filho.

Para imputação da responsabilidade tributária constante do referido dispositivo legal, são dois os pressupostos necessários: (i) que o agente que praticou o ato seja gestor da pessoa jurídica, na qualidade gerente, administrador ou o seu representante; e (ii) que o ato tenha sido praticado com infração à lei, contrato social ou estatuto, por meio de ação em que haja excesso de poderes, com dolo ou culpa.

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. (grifei)

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 impugnantes nas mencionadas operações fraudulentas descritas pela fiscalização. (grifei)

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. (grifei)

Da solidariedade fundamentada no art. 134, III, do CTN

A fiscalização utilizou o art. 134, III, do CTN, como uma das bases legais para fundamentar a responsabilidade tributária imputada aos sujeitos passivos Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam. Por outro lado, os impugnantes responsabilizados contestam o referido enquadramento.

Assim dispõe o art. 134, III, do CTN:

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:

(...)

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

(...)

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

Como se verifica, a norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos 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.

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. (grifei)

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 Autuante administradores de bens da atuada, não deve subsistir o art. 134, III, do CTN, como fundamento legal da responsabilidade tributária a eles atribuída. (grifei)

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. (grifei)

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. (grifei)

Da solidariedade fundamentada no art. 124, I, do CTN

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. (grifei)

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.

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 lato 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. (grifei)

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. (grifei)

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.

A decisão recorrida é de clareza solar ao afastar a responsabilidade solidária do Sr. José Seripieri Filho, calcada no art. 135, III pelo fato de a Autoridade Fiscal não ter descrito e tampouco anexado aos autos documentos que demonstrassem o ato praticado pelo Contribuinte com excesso de poderes, dolo, culpa ou com infração à lei, contrato social ou estatutos da Fiscalizada; já os Srs. Fernando César Dantas Borges, Fernando de Oliveira Pinto e Juan Carlos Felix Estupinam tiveram sua responsabilidade solidária, fundamentada no art. 134, inc. III, do CTN, afastada, simplesmente porque os mesmos não seriam administradores de bens da autuada, não havendo, portanto, como aplicar o dispositivo legal às pessoas físicas relacionadas. Ainda, todos os quatro apontados como responsáveis também tiveram a solidariedade, fulcrada no art. 124, inc. I, do CTN, afastada, primeiramente por não haver a descrição de elementos mínimos no TVF que possibilitassem a subsunção dos fatos narrados ao respectivo dispositivo legal; ademais, ainda consignou que *“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”*.

Analisando o auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal que o acompanha, reputo como absolutamente coerentes as assertivas postas na decisão recorrida acerca da responsabilidade solidária dos referidos contribuintes. Nessa mesma linha de raciocínio, pautou-se o acórdão CARF nº 1301-004.161, de 11 de novembro de 2019, relativo ao mesmo contribuinte e aos mesmos fatos constantes deste processo, mas atinentes aos anos calendários de 2012, 2013 e 2014, senão vejamos:

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.

Assim, não resta outra alternativa senão negar provimento ao recurso de ofício.

Por todo o exposto, voto por afastar a arguição de nulidade do auto de infração para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves