



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720919/2019-99
ACÓRDÃO	1202-001.435 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO PAN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. GLOSA.

O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo, nem despesa, somente sendo dedutível se cumprir as condicionantes impostas pela legislação fiscal.

PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% - INCONSTITUCIONALIDADE / ILEGALIDADE

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade, ilegalidade ou outros aspectos de sua validade. Súmula CARF nº 3.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

A multa de 75%, prescrita no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, é aplicável sempre nos lançamentos de ofício realizados pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil. A vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência. (Súmula CARF nº 2)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento. (Súmula CARF nº 108)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fellipe Honorio Rodrigues da Costa.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo passo a transcrever o relatório integrante do acórdão nº 110-004.389 - 5ª TURMA DA DRJ10, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela fase processual.

1. INTRODUÇÃO

A empresa BANCO PAN S.A., CNPJ nº 59.285.411/0001-13, teve lavrado contra si, em 30/09/2019, Autos de Infração (AI) de IRPJ (fls. 189/195) e CSLL (fls 196/201).

Nos autos de infração, cujo valor total é de R\$ 1.359.869,26, se exigem os seguintes valores (fl. 204):



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO PARCIAL DO PROCEDIMENTO FISCAL

Identificação do Procedimento

Número do Procedimento Fiscal
0816600.2018.00097

Código de acesso
67685518

Sujeito Passivo

Nome Empresarial
BANCO PAN S.A.

CNPJ
59.285.411/0001-13

Logradouro
AVENIDA PAULISTA

Número
1374

Complemento
ANDAR 16

Bairro

Cidade/UF

BELA VISTA

SÃO PAULO/ SP

CEP

01310-100

Lavratura

Local de Lavratura
SÃO PAULO/SP

Data
30/09/2019

Texto

Encerramos parcialmente, nesta data, o procedimento fiscal em relação ao sujeito passivo acima identificado, relativo aos tributos e períodos das infrações constantes nos documentos de lançamento abaixo discriminados.

O presente procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias, resultando na lavratura dos documentos de lançamento abaixo especificados, nos quais constam o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação ao sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades observadas:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
16327-720.919/2019-99	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 849.918,28
16327-720.919/2019-99	Auto de Infração	CSLL	R\$ 509.950,98
Total do Crédito Tributário			R\$ 1.359.869,26

Houve caracterização de multas nos lançamentos de ofício de conforme o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Tais multas forma aplicadas nos percentuais abaixo explicitados:

INFRAÇÕES – IRPJ – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – Multa de 75% - CSLL – CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS – Multa de 75% O Termo de Verificação Fiscal (TVF) está às fls. 175/188 dos autos, onde se descreve os procedimentos de fiscalização e a autuação.

As ciências aos autos de infração se deram pela disponibilização dos referidos lançamentos no Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) (fls. 207/208) na data de 02/10/2019.

O contribuinte apresentou impugnação refutando as exigências na data de 01/11/2019, através de petição de fls. 213/250.

2. RAZÕES DE AUTUAÇÃO O BANCO PAN S/A CNPJ Nº 59.285.411/0001-13, instituição financeira constituída sob a forma de sociedades por ações que se rege por Estatuto Social e pelas disposições legais e regulamentares em vigor que lhe forem aplicáveis, tem por objeto social (a) a prática de operações ativas, passivas e acessórias e inerentes às respectivas carteiras autorizadas (comercial e de crédito, financiamento e investimento, inclusive câmbio); (b) a administração de carteiras de investimentos, de acordo com as disposições legais e regulamentares em vigor; e(c) a participação como acionista ou sócio, em outras sociedades ou

empreendimentos. É obrigado, por conseguinte, à apuração do imposto de renda pelo lucro real, adotando por opção, para o AC2014, a apuração anual.

A ação fiscal a que ficou sujeito o contribuinte teve por escopo a amortização do ágio na aquisição de investimentos. Intimado (fls. 96/99) a cerca da aquisição de participação na empresa Pan Administradora de Consórcios (Pan Consórcios), CNPJ nº5.533.876/0001-71, junto à empresa Pan Seguros S.A(Pan Seguros), CNPJ nº 33.245.762/0001-07, assim se manifestou o contribuinte:.

A seguir, novamente intimado (fls. 116/118) o contribuinte apresenta entre outros documentos, o contrato de compra e venda, o comprovante da transferência dos recursos e alteração contratual na Pan Consórcios, e informa, em relação a forma da aquisição efetivada e do seu tratamento fiscal:

“... Para atendimento da primeira parte do referido Termo de Intimação sobre Ágio PAN Consórcios, encaminhamos os documentos em anexo. Informamos que não houve a incorporação desse investimento e a despesa de ágio não foram adicionados nos cálculos do Lucro Real e CSLL.” De posse destas dados e com base na escrituração contábil fiscal(ECF), a autoridade fiscal levantou que o investimento direto estava registrado pelo impugnante em sua contabilidade na data de 31/12/2014 pelo valor patrimonial de R\$ 14.273.122,65 e ágio no valor de R\$ 2.200.877,35. O referido ágio foi registrado no livro razão com fundamento econômico baseado em resultados futuros, e que o mesmo foi totalmente amortizado contabilmente em 31/12/2014. Intimado o contribuinte não apresentou Laudo de Avaliação de rentabilidade futura, que justificasse o montante do ágio escriturado.

Refere a fiscalização que a legislação aplicável ao fato¹, deixa claro ao afirmar que o ágio com fundamento econômico baseado em resultados futuros é precedido de DEMONSTRATIVO (LAUDO DE RENTABILIDADE FUTURA) e que o mesmo deverá ser arquivado como comprovante de sua escrituração (art. 385 RIR/99 §20 II e §3º). Ademais, a mesma legislação prevê que a amortização do ágio, tendo como fundamento econômico baseado em resultado futuros, só poderá ser efetivada nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos no máximo para cada mês de período de apuração, esclarecendo ainda, que não havendo a absorção do patrimônio da investida o ágio deverá ser mantido no ativo diferido da investidora (RIR/99 art. 386 III, §2º, I).

Assim, entendeu a fiscalização ser indedutível a amortização do ágio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estar em desacordo com a legislação citada, prosseguindo os levantamentos para proceder aos lançamentos.

Procedeu então à recomposição da base cálculo de ambas as exações, expressa nos quadros abaixo (fls. 187), que resultaram nos lançamentos já explicitados:

3. RAZÕES DE DEFESA 3.1. Introdução Cientificado em relação ao auto de infração produzido, e após relatório dos fatos envolvendo a atuação, o sujeito passivo

refere que o resultado positivo obtido pela Pan Seguros com a venda das participações da Pan Consórcios, foi levado à tributação, quando da venda da Pan Seguros. Por outro lado, o referido valor pago à maior quando da aquisição das cotas da Pan Consórcios pela Impugnante, nada mais é do que uma despesa necessária, decorrente de um ato preparatório para posterior venda da Pan Seguros a terceiros, pela Impugnante.

3.2. Mérito 3.2.1 Natureza da Operação e da Despesa Sustenta a impugnante que se encontrava em reestruturação societária, com a intenção de alienação das participações societárias que detinha nas empresas Pan Seguros e Pan Consórcio.

Os potenciais compradores (Banco BTG e CaixaPar), teriam, segundo a empresa, exigido à época, como condição sine qua non para realização do negócio, a “retirada” da Pan Seguros como acionista da Pan Consórcios. A venda desta participação para a impugnante foi a operação que gerou o ágio contestado. Na visão da impugnante, tal operação nada mais seria que “uma operação preparatória/necessária para concretização do objetivo final, a venda dos ativos, ou, no caso, das participações societárias a terceiros. Assim o “investimento realizado quando da compra da participação societária da Pan Consórcio, nele incluído o montante de R\$ 2.200.847,55(ágio contestado), nada mais é que uma despesa necessária à venda de outro investimento e, por esta razão, dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”. Como despesa indispensável para concretização de operações posteriores, tem natureza de despesa operacional, porquanto necessária para a atividade.

Defende-se a impugnante, pugnano pela aplicação do “Princípio do Formalismo Moderado”, quanto ao suposto descumprimento de formalidades na contabilização e amortização do ágio. Juntamente com a busca pela verdade material, princípio que deve nortear o trabalho da fiscal, há que se reconhecer que a glosa da amortização do ágio se deu em virtude do descumprimento de aspectos formais, quando, em verdade, restou demonstrada a natureza da despesa como dedutível, devendo ser “atenuada” a escrituração da mais valia quando da aquisição das cotas da Pan Consórcio, reconhecendo-se assim tratar-se de despesa, dedutível e integral no AC.

3.2.2. Da ausência de prejuízo ao Erário Em outra linha argumentativa entende que o ágio contestado corresponde ao ganho de capital obtido pela Pan Seguros na venda ao Banco Pan de sua participação na Pan Consórcio, que foi devidamente oferecida a tributação.

Recorrendo a conduta observada, baseada sempre na boa-fé durante a ação fiscal, argui o impugnante que inexistiu qualquer prejuízo aos cofres públicos. Entende que o ágio contestado corresponde ao ganho de capital obtido pela Pan Seguros na venda ao Banco Pan de sua participação na Pan Consórcio, que foi devidamente oferecida a tributação.

Além de manter-se solícito durante a ação fiscal, pormenorizando o ocorrido, é certo que, o valor da mais-valia foi entregue à tributação, na forma de ganho de

capital, em montante superior ao valor adicionado ao resultado do período, quando da venda da Pan Seguros pela impugnante em momento posterior, evidenciando a inexistência de qualquer prejuízo à Fazenda.

3.2.3 Dos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Moralidade e da Limitação do aproveitamento do prejuízo fiscal Citando julgado do STF e doutrina, e com base nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e moralidade, que devem nortear a atividade administrativa, sustenta a inaplicabilidade da cobrança em montante que se afasta do razoável, uma vez que havia prejuízo operacional de grande monta, acumulado em períodos anteriores.

Desta feita sustenta a não aplicação da trava de 30% quando da apuração da base tributável, evitando-se assim uma aplicação meramente formal em detrimento dos direitos pertencentes a Impugnante. Entende totalmente sem razão a cobrança de crédito tributário de R\$ 1.359.869,26, diante da existência de prejuízo operacional superior a um bilhão.

3.2.4. Caráter Confiscatório da Penalidade Aplicável Sustenta a redução do valor da multa de ofício exigida, em atenção ao princípio do não confisco, consubstanciado no art. 150, inciso IV, da CF/88.

Citando doutrina sobre a matéria, defende que o princípio constitucional em tela “revela a intenção do Constituinte de evitar que o patrimônio particular seja anulado com a tributação, o que poderia ocorrer caso se admitisse uma multa muito elevada. Levando em consideração que a tributação implica, inevitavelmente, numa retirada do patrimônio particular pelo Estado, consolidou-se a regra de que esta (legal) subtração deve ser razoável de tal forma a preservar a riqueza deste particular.” Nesta linha defende que a respeito do tema “Egrégio Supremo Tribunal Federal firmou que percentuais entre 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento) são considerados adequados à luz do princípio do não confisco”, afirmando a corte constitucional a época da decisão que 60% já seria confiscatório, logo, com muito mais razão, um percentual de 75% também o seria.

3.2.5. Da não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Transcrevendo julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pugna pela retirada dos juros de mora sobre a multa de ofício em decorrência de ausência de base legal. No seu entender o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, é claro ao restringir a incidência destes juros sobre o valor do principal lançado. Quando usa o verbete débitos no parágrafo do artigo entende o contribuinte que o legislador tratava de tributos e contribuições mencionados no caput, e não das multas que teriam origens diversas, conforma art 3º do CTN.

A corroborar este entendimento, o § único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 prevê a incidência juros de mora sobre multas e os juros, apenas na hipótese de serem cobrados isoladamente em relação ao principal.

Ademais em observância dos artigos 161 e 113 do CTN a conclusão inafastável é a de que o código, igualmente, não autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em síntese, no ano-calendário de 2014, a Recorrente adquiriu participação societária da empresa PAN CONSÓRCIOS, com ágio no valor de R\$ 2.200.877,35. Ato contínuo, no mesmo ano-calendário, a Recorrente amortizou integralmente o referido ágio, sem a necessária confusão patrimonial entre a empresa adquirente e empresa adquirida, conforme declarado pela própria Recorrente, sem observar o limite de amortização mensal de um sessenta avos e sem apresentação de laudo de rentabilidade futura.

Após a lavratura do auto de infração, a Recorrente mudou a sua narrativa e passou a defender a dedução do valor de R\$ 2.200.877,35 como despesa dedutível.

Em primeira instância, a DRJ entendeu por bem julgar improcedente a impugnação.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário repisando os mesmos argumentos já trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Em seu recurso, a Recorrente repisa as mesmas razões já trazidas em sede de impugnação, insistindo que, apesar de reconhecer a indedutibilidade do ágio, o sobrepreço pago para aquisição da PAN CONSÓRCIO deve ser considerado dedutível da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Dessa forma, tendo em vista a faculdade prevista no art. 114, § 12, I, do RICARF e por concordar com as razões expostas no voto condutor do acórdão *a quo*, passo a transcrever o voto do acórdão recorrido, que adoto como razões de decidir.

2. Mérito

2.1. Natureza da Operação e da Despesa

A natureza e os fundamentos fáticos que originaram o lançamento foram sintetizadas no TVF(Fls. 182/186). De posse destas dados e com base na escrituração contábil fiscal (ECF), a autoridade fiscal levantou que o investimento direto estava registrado pelo impugnante em sua contabilidade na data de 31/12/2014 pelo valor patrimonial de R\$ 14.273.122,65, e o ágio no valor de R\$ 2.200.877,35. O referido ágio foi registrado no livro razão com fundamento econômico baseado em resultados futuros e que o mesmo foi totalmente amortizado contabilmente em 31/12/2014. Intimado o contribuinte não apresentou Laudo de Avaliação de rentabilidade futura, que justificasse o montante do ágio escriturado.

Em sua defesa o impugnante sustenta que houve descumprimento de formalidades na escrituração, pois na verdade tratava-se de despesa necessária e essencial. Na visão da impugnante, tal operação (compra do ativo) nada mais seria que "uma operação preparatória/necessária para concretização do objetivo final, a venda dos ativos, ou, no caso, das participações societárias a terceiros". Assim o "investimento realizado quando da compra da participação societária da Pan Consórcio, nele incluído o montante de R\$ 2.200.847,55(ágio contestado), nada mais é que uma despesa necessária à venda de outro investimento e, por esta razão, dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL". Como despesa indispensável para concretização de operações posteriores, tem natureza de despesa operacional, porquanto necessária para a atividade.

Não há como se aceitar a tese da impugnante.

A empresa em realidade tenta, com base em relato, firmar como verdadeiro o caráter de despesa operacional, preparatória e necessária para cumprir exigência das adquirentes da PAN Seguros.

Motiva, por um lado, a natureza da aquisição societária, precedente a amortização, como uma condição imposta pelas adquirentes (caixa Par e BTG) da PAN Seguros. Em que pese estarem reproduzidos nos autos a documentação que atesta a existência de tais operações, a condição referida como indispensável, de que não figurasse no quadro societário da PAN Consórcios, a PAN Seguros, não é mencionada em tais documentos, nem veio aos autos qualquer outro elemento probatório que atestasse tal condição.

Destituídos de razoabilidade os argumentos trazidos pela impugnante.

Segundo sua versão, tal condição se revelou ainda no período anterior a própria aquisição da Pan Consórcios, no entanto toda a contabilização levantada na ECF e no Livro Razão traduziu a ágio escriturado com fundamento econômico baseado em resultados futuros. Ainda durante a ação fiscal, intimado (fls. 116/118), confirmou a contabilização do ágio, em texto já destacado anteriormente no relatório. Tenta agora, na impugnação, recorrer ao princípio da verdade material, para descaracterizar os lançamentos produzidos a época dos fatos, no sentido de reconhecer natureza de despesa operacional, sem, contudo, provar os fatos que alega (condição negocial).

Em relação a dedutibilidade do ágio como despesa operacional, outra sorte não assiste ao impugnante.

No aspecto conceitual, cumpre assinalar que os custos e despesas operacionais, nos termos da Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º2 (fonte primária das disposições regulamentares sobre o assunto), são dedutíveis quando necessários para a manutenção da atividade da empresa, bem como quando usuais ou normais com respeito ao tipo de operações que ela realiza. Daí que não é qualquer dispêndio que pode ser abatido da base de cálculo do imposto.

À luz da ciência contábil, pode-se definir lucro como o resultado positivo obtido com o confronto entre receitas e despesas. Receita, por sua vez, é tudo que a empresa auferir com a venda de bens, produtos, mercadorias e serviços. Quanto à despesa ou ao custo, pode-se dizer que sua concepção é correlata ou dependente do conceito de receita. Despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para conseguir receita. Tal conceito é taxativo e excludente. O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo, nem despesa, mas sim, exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio ou de seu lucro.

Admitir o registro, como despesa ou custo, de gastos não vinculados à geração de receitas, seria subverter a definição de lucro e dar vazão a toda sorte de distorções. A importância de não o deixar se desfigurar avulta quando se considera o aspecto tributário. O lucro é a base de cálculo do imposto de renda e se fosse outorgado aos contribuintes determinar-lhe a composição, decerto não resistiriam à tentação de lhe reduzir ao máximo as suas dimensões e assim diminuir o imposto devido ou aumentar o prejuízo fiscal. Um dos artifícios prováveis seria aceder em que qualquer pagamento fosse contabilizado como despesa ou manobrar as deduções em relação a despesas/custos relacionados a empresas do grupo econômico ao qual pertence. Por isto, somente quando a lei tributária expressamente autoriza, é que um dispêndio não relacionado com a receita(ágio) pode ser considerado como redutor do lucro tributável.

Consequentemente, incumbe ao contribuinte comprovar que aos valores deduzidos como despesa correspondem gastos que concorreram de algum modo para o desempenho das atividades produtoras da empresa, assim como que tais gastos eram normais ou usuais no ramo de negócios em que atua para a obtenção de receitas, ou, como no presente caso, que dispêndios outros cumprem os requisitos legais para serem excluídos da base tributária.

É bom lembrar que, de acordo com o art. 923 do RIR/19993 (base legal - Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º), a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Neste sentido, o contribuinte, silente durante a ação fiscal, em relação a inadequação formal do registro dos fatos contábeis observados pela autoridade fiscal, deveria, como já referido, apresentar documentação que

suportasse a retificação, após lançamento, de sua escrituração fiscal e contábil, que ao fim e ao cabo, é o que pretende.

Mas a apresentação de documentos não basta. É preciso também que haja elementos materiais que comprovem, direta ou indiretamente, o atendimento às condições de dedutibilidade da despesa ou custo. Em suma, para fazer jus à dedução de despesas e custos, o contribuinte tem de demonstrar o vínculo entre receita e despesa, evidenciando que esta era necessária e útil para obtenção daquela e que constitui prática usual no ramo em que atua, ou manter em boa guarda a documentação em que se fundamenta(laudo).

Tal situação não se observa no presente caso, onde o negócio jurídico estabelecido e a pretensa condição inafastável, na realidade não se perfectibilizam, notadamente porque no campo privado os negócios jurídicos podem ser realizados por diversos meios (venda da participação a terceiro, por exemplo), segundo a autonomia das vontades.

Conforme expresso em sua escrita fiscal e contábil, e na documentação reproduzida nos autos dos negócios jurídicos realizados, buscava o contribuinte, em verdade, a geração de ágio. Neste sentido por um lado a inexistência de laudo está a comprometer a sua exclusão da base de cálculo (definição da mais valia), e por outro, o quantitativo deveria ser excluído ao longo de cinco anos, e não em sua integralidade, no primeiro ano, como ocorrido.

Correto, portanto, o lançamento decorrente da glosa observada.

2.2. Da ausência de prejuízo ao Erário

Em argumentação subsidiária entende o impugnante que o ágio contestado corresponde ao ganho de capital obtido pela Pan Seguros, na venda ao Banco Pan de sua participação na Pan Consórcios, que foi devidamente oferecida a tributação. Em outras palavras, não teria havido prejuízo ao Fisco que obteve o crédito tributário correspondente a retirada da base de cálculo dos tributos do Banco Pan, quando do pagamento do ganho de capital realizado pela Pan Seguros, na venda da participação Pan Consórcios.

A impugnante tenta desenvolver uma relação de causa e efeito entre o pagamento de imposto incidente sobre ganho de capital e a ilegitimidade da cobrança de imposto sobre o ágio gerado na mesma operação. Pode-se imaginar que tenha sido o seguinte o raciocínio da impugnante: se o ganho de capital é o acréscimo patrimonial percebido pelo vendedor (Pan Seguros) em correspondência ao sobrepreço (ágio) suportado pelo comprador(Banco Pan), como o vendedor pagou imposto sobre o ganho de capital, poderá o comprador se beneficiar do correspondente ágio, não sendo possível considerar-se o dispêndio base para tributação, seja por ser despesa dedutível, seja porque não houve prejuízo ao Fisco.

Como despesa dedutível, já se arrolou o porquê de não se reconhecer esta natureza, no item anterior.

Mais uma vez, com uma tese do impugnante, não se pode concordar.

De pronto deve-se salientar que tivesse a empresa providenciado no laudo a suportar a mais valia e observado o prazo de cinco de amortização, condições legais para obtenção do afastamento da incidência tributária sobre o ágio, não teria havido nem lançamento. Se está a se debruçar sobre esta questão, exatamente porque tais circunstâncias legais não foram observadas.

Assim, uma vez observado as circunstâncias fáticas da ocorrência do fato gerador e da matéria tributável exigirá o fisco o crédito tributário correspondente. Tratando-se pois de partes independentes, e considerando que a mais valia foi efetivamente suportado pela parte compradora⁴, não há alternativa senão considerar a sua existência. O que a fiscalização observou além disso, foi a falta de legitimidade da sua exclusão da base de cálculo.

Mas tal situação não se relaciona com o acréscimo patrimonial verificado, mesmo que em maior monta do que o ágio escriturado na compradora, na empresa vendedora. Trata-se de dois fatos geradores distintos, incidentes sobre pessoas jurídicas autônomas. Não havendo sentido em sustentar que o imposto recolhido por uma, seja aproveitado pela outra, se do mesmo negócio jurídico surgiram hipóteses de incidência diversas.

Assim, e mais importante, se a lesão ao Fisco está na inobservância dos requisitos para configuração do ágio, o imposto correspondente deve ser exigido a quem deu causa a esta situação. Em outras palavras, cabe à Administração Tributária perseguir o cumprimento da lei em relação a esse fato gerador, e não reconhecer uma espécie de “medida compensatória”, reconhecendo os efeitos que o mesmo negócio jurídico gerado, se observou no cumprimento pela contraparte deste negócio.

Em resumo, o fato de a parte vendedora estar sujeita a ocorrência do fato gerador relativo ao ganho de capital, é antes de tudo o validador da exigência do correspondente tributo da parte compradora, e não a justificar a recusa no reconhecimento dos efeitos do correspondente ágio contestado, e efetivamente suportado. Por essa razão, afasta-se a existência de pagamento do Imposto sobre o ganho de capital como motivo para considerar ilegítimo a tributação sobre ágio correspondente.

2.3. Dos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Moralidade e da Limitação do aproveitamento do prejuízo fiscal

Recorre o contribuinte aos princípios mencionados, consagrados na Lei nº 9.784/99, para contestar a limitação do aproveitamento de 30% do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL no caso presente, tendo em vista o valor de grande monta de prejuízo contábil acumulado.

Inicialmente, antes de adentrar no exame do mérito, cabe um esclarecimento com relação aos acórdãos proferidos por tribunais superiores em caso interpartes,

bem como posicionamento referidos em doutrina de ilustres tributaristas referidos pelo interessado.

As Delegacias de Julgamento estão vinculadas à lei (art. 142, parágrafo único, do CTN5), às normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei 8.112/19906), às Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda e com efeito vinculante em relação à administração tributária federal e ao entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos normativos (art. 17, V, da Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 20207).

Em que pese mereçam reverência, os julgados citados e a interpretação que é dada aos dispositivos legais pelas respeitáveis autoridades tributárias, estas não têm o condão de vincular a decisão do julgador administrativo.

Assim, como a contestação quanto à glosa da compensação de prejuízo fiscal restringe-se a afirmar a inconstitucionalidade (jurisprudência colacionada) e ilegalidade (não observância dos princípios legais) do limite de 30%, torna-se necessário delimitar a competência deste colegiado administrativo, ressaltando também o caráter vinculado da atividade fiscal. É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário. Nesse sentido é vasta a jurisprudência dos colegiados administrativos:

2ºCC – 3ª Câm. Acórdão nº203-00947. Data da sessão: 27/01/94.

“IPI - CONSTITUCIONALIDADE - VIGÊNCIA DA LEI – À autoridade administrativa falece competência para apreciar a constitucionalidade e/ou a legalidade de legislação aplicável. Vinculação do artigo nº 142 do CTN.” 2ºCC – 2ª Câm. Acórdão nº 202-10665. Data da sessão: 10/11/98.

“LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - Compete exclusivamente ao Judiciário o exame da legalidade/constitucionalidade das leis. Recurso negado.” 1ºCC – 6ª Câm. Acórdão 106-10694. Data da sessão: 26/02/99
“INCONSTITUCIONALIDADE - Lei nº 8.383/91- A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é foro próprio para discussões desta natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.” 12.O Decreto 73.529/74 trata da matéria nos seguintes termos:

"Art. 1º - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida, para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.

Art. 2º - Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Art. 3º. - A orientação administrativa firmada ou autorizada pelo Presidente da República somente será suscetível da revisão mediante proposta de Ministro de Estado ou de dirigente de órgãos integrantes da Presidência da República".

É pertinente transcrever as palavras do mestre Helly Lopes Meirelles: "O agente público fica inteiramente preso ao enunciado da Lei, em todas as suas especificações... a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo." (Meirelles, Helly Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 19ª ed. - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pág. 101).

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade/legalidade ou outros aspectos de sua validade.

Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Este, aliás, é o entendimento manifestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRE/nº 948/98 de 2 de julho de 1998) acerca da disposição contida no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

A legislação sobre a limitação do aproveitamento do prejuízo fiscal assim se consolidou no decorrer do tempo. Passou a ser permitida no Brasil com a Lei nº 154, de 1947, que previa a compensação com os lucros tributáveis apurados dentro dos três exercícios subseqüentes, mas admitindo a dedução nos seguintes do prejuízo porventura não compensado (art. 10 e seu Parágrafo único). Com o Decreto-lei 1.493/1976 o período para compensação ficou limitado para quatro anos e a base de compensação passou a ser o lucro contábil diminuído de custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis. O parágrafo 2º do artigo 12 não permitia a dedução após transcorridos os quatro exercícios. O Decreto-lei 1.598/1977 manteve o prazo de quatro períodos-base e o prejuízo a ser compensado passou a ser o prejuízo fiscal sem limite, desde que dentro do prazo de quatro anos (artigo 64). A Lei 8.383/91 permitiu que o prejuízo fiscal apurado em um mês do ano calendário de 1992 fosse compensado com o lucro real de períodos-base subseqüentes, sem qualquer limitação temporal (art. 38, § 7º). Para prejuízos apurados a partir de 01/01/93, o prazo para compensação passou a ser de até quatro anos-calendário, de acordo com o art 12 da Lei 8.541/92. Até então, a limitação para compensação de prejuízos era temporal. A Lei 8.981/95 revogou a previsão para compensação em vigor e instituiu a limitação quantitativa, vale dizer, o valor máximo a ser reduzido é de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões (artigo 42), mas sem limite de prazo.

A partir da Lei 9.065/95 os prejuízos fiscais verificados do encerramento do ano-calendário de 1995 podem ser compensados, cumulativamente, com os prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, desde que observado o limite máximo de 30% do

lucro líquido ajustado em cada período, independentemente do prazo para compensação.

Vê-se que ao longo do tempo sempre houve limitações para a compensação de prejuízos, seja quantitativa ou temporal, dada à necessidade de arrecadação. Trata-se de redução de base de cálculo, o que necessita de previsão legal expressa. A respeito, nossa Constituição Federal assim determina:

Art 150..

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” Ademais, a questão está pacificada administrativamente em face da atribuição de efeito vinculante à súmula CARF nº 3 pela Portaria MF nº 277 de 07 de junho de 2018, publicada no DOU de 08/06/2018, cujo teor é o seguinte:

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Diante do exposto, não compete a este julgador proferir juízo a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade do limite de 30% do lucro líquido ajustado para a compensação de prejuízos fiscal, com o fim de afastar lei expressa sobre a matéria, a qual se encontra vinculado. O lançamento é, pois, irrepreensível neste ponto.

2.4. Caráter Confiscatório da Penalidade Aplicável

Não merece prosperar o pedido de redução da multa imposta, porquanto excessiva e de caráter confiscatório.

O fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 75% encontra-se no artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, “in verbis”:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Regra geral, em todos os lançamentos são aplicadas a penalidade prevista pelo inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Foi intenção do legislador ordinário que a multa de lançamento de ofício, tivesse caráter punitivo, e por isso a diferenciou das multas meramente moratórias, as quais o contribuinte faz analogia. Assim, aplicada sobre o valor do tributo cuja falta de recolhimento se apurou em procedimento fiscalizatório, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% legalmente previsto.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Não se pode, no âmbito administrativo, reduzi-la ou alterá-la por critérios puramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade, tendo em vista o caráter vinculado da atividade fiscal (§único do artigo 142 do CTN).

Desse modo, deve ser mantida a multa no percentual aplicado, prevista expressa e especificamente pela legislação tributária.

Quanto à contestação sobre a violação do princípio constitucional tributário do confisco, salientamos que a vedação inculpada na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não o aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Nos termos do inciso IV do artigo 150 da CF/88, ao tratar das limitações ao poder de tributar, o legislador consignou expressamente a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, não da multa. Se o quisesse, teria expressamente estendido; no entanto, não o fez.

As multas de ofício constituem-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Abaixo reproduzimos o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a inexistência do caráter confiscatório para as penalidades aplicadas pela Receita Federal do Brasil:

MULTA DE OFÍCIO - EFEITO DE CONFISCO.

Por constituir receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, do qual o contribuinte possa se desincumbir sem sacrifício do desfruto normal dos bens da vida, não podendo, por isto mesmo, ser confiscatório. A multa, diversamente, para alcançar a sua finalidade, há de ser um ônus significativamente pesado, capaz de desestimular a conduta ensejadora de sua exigência, podendo, por isto mesmo, ser confiscatória. AC. 103-23258. Data: 07/11/2007. 3ª CÂMARA DO 1º CC. DOU DE 07/01/2008, P. 13. Relator: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.(Grifou-se)

Pelo exposto, deixa de se acatar o pedido de redução das multas aplicadas, porquanto estritamente baseadas na legislação de regência e nos fatos observados.

2.5. Da não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

O contribuinte argui a impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício citando interpretação ao § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 em julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). No seu entender o deve, o referido artigo, ser interpretado literal e restritivamente.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, estará sujeita à incidência de juros conforme estabelecido no art. 113 do CTN.

Porque citado pelo contribuinte, é importante asseverar que no caput do art. 618, o texto é “débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos para todas as situações.

A jurisprudência do CARF, diferente do que afirma o impugnante, vem convergindo no sentido de considerar procedente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, depois de vencido o prazo para pagamento, uma vez que passa a integrar o crédito tributário.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR
Data da Sessão 19/01/2018 Nº Acórdão 9101-003.374 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE Data da Sessão: 08/11/2017 Nº Acórdão: 9101-003.222 Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

Recurso Especial do Contribuinte Data da Sessão: 03/04/2018 Acórdão nº: 9101003.510 Voto vencedor:

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada Com a devida vênia ao voto do Relator, entendo por negar provimento ao recurso especial do contribuinte, tendo sido acompanhada pela maioria deste Colegiado.

Ressalvo que em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdãos 9101003.053 e 9101003.216, dentre outros).

Ocorre que, diante de reiterados julgamentos em que restei vencida, curvo-me ao entendimento predominante do Colegiado, ponderando que a matéria é

unicamente de direito e há orientação prevalecente na jurisprudência do CARF pela manutenção da cobrança de juros sobre a multa.

A esse respeito, destaco voto elaborado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Presidente desta Turma e do CARF (acórdão 9101003.376): (...)

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR 2012/0153773-0, DJe de 10/12/2012), Acórdão transitado em julgado em 14/02/2013:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "E legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990 PR, Rei. Min. Castro Meira. DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rei. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. | 2. Agravo regimental não provido.

Finalmente a Súmula CARF nº 5:

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

E o CTN determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Conseqüentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos, contribuições e multas aplicadas.

Diante do exposto, entendo que não merece prosperar o argumento apresentado pela interessada com vistas a afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Dessa forma, entendo que por qualquer aspecto que se observe os fatos aqui colocados, seja como amortização do ágio pago para aquisição de participação societária, seja como dedução de despesa, não assiste razão à Recorrente, tendo em vista que os valores que a

Recorrente pretende deduzir de sua base de cálculo não se enquadram nos respectivos requisitos legais autorizadores.

Quanto ao argumento de ausência de prejuízo ao Erário em razão da tributação do ganho de capital pela Alienante da participação societária, entendo que essa circunstância não autoriza a dedução do ágio ou amortização da despesa à revelia das normas das normas tributárias.

Quanto às demais razões recursais, deve-se dizer que a pretensão da Recorrente encontra obstáculo no entendimento consolidado por este Conselho, objeto de Súmulas CARF. É o caso das alegações relacionadas ao efeito confiscatório da multa de ofício (Súmula CARF nº 2), utilização integral de prejuízo fiscal para apuração de nova base tributável (Súmula CARF nº 3) e incidência de juros de mora sobre multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 3

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 2006

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto