



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.721638/2013-68
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1302-002.373 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria DESMUTUALIZAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. NÃO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO
Embargante NACIONAL ALVORADA CARTOES, CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A. (SUCESSOR: BANCO BRADESCO BERJ S.A.)
Interessado FAZENDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DESMUTUALIZAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. MULTA DE OFÍCIO ACRESCIDO DE JUROS.

O ganho de capital auferido na desmutualização enseja obrigação tributária compreendendo tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o principal e multa de ofício incidem juros de mora à taxa Selic (Súmulas CARF nº 4 e 5; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO COM LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. PDD. CANCELAMENTO DO AUTO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL E BASE CSLL

Desenvolvido e fundamentado no voto do acórdão embargado, contemplando-se os elementos necessários para que, no retorno dos autos, a DRF proceda à correta cobrança dos créditos tributários remanescentes, relativos à desmutualização, juros e multa de ofício, exonerando-se aqueles referentes ao ágio, não há omissão a ser reparada.

JURISPRUDÊNCIA DO CARF. DESMUTUALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE EXPRESSA MANIFESTAÇÃO

O fato de não haver expressa referência no acórdão embargado, sobre os acórdãos colacionados, não significa que foram objeto de análise, sobretudo, para viabilizar a conclusão exarada que, no caso, foi em sentido diverso, concluindo-se e fundamentando-se pela ocorrência de ganho de capital e a devida incidência de juros e multa.

AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO. QUADRO DEMONSTRATIVO. INDICAÇÕES DA DRJ EM DESACORDO COM O ACÓRDÃO EMBARGADO. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DO QUADRO

Diante de lapso material manifesto, ao se reproduzir o referido quadro apresentado pela DRJ, sem a necessária adequação para refletir as amortizações de ágio, cuja despesa havia sido glosada pela DRJ, ainda que o quadro, em si, não tenha o condão de modificar a conclusão do voto, a respeito de tal matéria, cabe a exclusão do referido quadro.

GANHO DE CAPITAL. VALORIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS. EMBARGANTE CITA APENAS PARTE DO ACÓRDÃO

Não há contradição quando verificado que a Embargante transcreveu apenas parte do voto em questão, e o trecho a que se refere, em verdade, trata-se de transcrição do acórdão da DRJ, em que, de forma correta e precisa, indica a parte que concorda com as alegações da Embargante (trecho transcrito nos embargos de declaração), e parte em que a DRJ concorda com a Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Edgar Braganca Bazhuni (Suplente Convocado), Gustavo Guimaraes da Fonseca, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado), Ester Marques Lins de Sousa (Presidente Substituta)..

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela contribuinte ao Acórdão nº 1302-002.0001 de 06 de outubro de 2016, desta 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, sob as alegações a seguir expostas.

Primeira Omissão

O Acórdão embargado afastou a multa de ofício, em relação à dedução das despesas de amortização de ágio, mas a manteve, inclusive com acréscimos de juros, quanto ao ganho de capital auferido na referida desmutualização, face ao não oferecimento à tributação.

A Embargante alega que haveria omissão no Acórdão, no que diz respeito a sua alegação de que não caberiam juros sobre multa de ofício.

Segunda Omissão

A Embargante também alega a ocorrência da seguinte omissão:

No acórdão ora embargado, apesar de ter havido o cancelamento integral do auto de infração com relação às despesas com Perdas em Operações de Créditos com Liquidação Duvidosa - PDD, deveria o acórdão ter se manifestado que quando da recomposição do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL também deverão ser considerados os efeitos nos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL da Embargante, bem como da necessária compensação de ofício com os valores que foram mantidos no presente processo (relativamente à desmutualização).

Tal argumento foi demonstrado às folhas 89 e 90 do recurso voluntário e, como já foi mencionado, não houve qualquer tipo de manifestação sobre essa questão no acórdão recorrido.

Por tais razões, mostra-se necessária a reforma do acórdão embargado, a fim de que seja suprida a omissão em tela e sejam propriamente analisados os argumentos suscitados pela Embargante no que tange ao item II.3.3 do recurso voluntário, o qual, apesar do cancelamento da exigência de PDD é extensível aos valores que ainda permanecem em discussão no presente processo.

Terceira Omissão

A Embargante ainda alega a ocorrência da seguinte omissão:

É incontroverso que houve o reconhecimento de diversos equívocos relativamente às autuações Fiscais. Tanto isso é verdade que das três matérias objeto do lançamento de ofício (ágio, PDD e desmutualização), apenas uma foi mantida até o presente momento por esse E. CARF (desmutualização).

Nessa esteira, foi devidamente demonstrado no recurso voluntário (item II.3.2 - p. 85 a 89) que, quando há erro na composição da base de cálculo, deve-se cancelar a integralidade dos autos de infração.

Isso porque, uma vez constituído o crédito tributário baseado em determinado critério jurídico, cabe à Autoridade Julgadora, além de determinar a realização de eventuais diligências e perícias, apenas a declaração: (i) da total improcedência do lançamento, ou (ii) a sua procedência.

E o erro na composição da base de cálculo no presente caso foi efetivamente reconhecido quando do cancelamento das autuações, relativamente à questão envolvendo PDD.

Assim, a DRJ chega à conclusão de que as perdas não dedutíveis, no montante de R\$22.550.070,79, são aquelas referentes aos anos, em que não houve base tributável para absorvê-la totalmente, seja porque o valor era menor ou porque tinha-se prejuízo fiscal.

A DRJ ainda se confunde, pois se a Fiscalização entendeu que a Glosa deveria ser de R\$56.674.319,95 e a DRJ entende que a parcela não dedutível é R\$22.550.070,79, como a parte dispositiva da DRJ poderia estar assim:

Ante o exposto, há que se exonerar do lucro real o valor de RS34.124.249,16 (RS56.674.319,95 - R\$22.550.070,79) e RS29.502.777,40 da base de cálculo da CSLL (RS56.674.319,95 - RS27.171.542,55) o que equivale ao montante de R\$8.531.062,29 a título de IRPJ/adicional e RS4.425.416,61 a título de CSLL.

Ora, a Fiscalização entendeu que RS56.674.319,95 era o total das perdas indedutíveis em 2008, a DRJ entendeu que era R\$22.550.070,79, aí a DRJ desonera das bases a diferença entre os dois valores, sem fundamento algum.

Com relação à CSLL, seguiu-se com os mesmos equívocos.

Assim, diante de tais equívocos, é de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, quanto a tais deduções de perdas no recebimento de crédito, cancelando-se integralmente os respectivos lançamentos.

Contudo, não há qualquer manifestação no acórdão embargado sobre a necessidade de se cancelar a integralidade dos autos de infração, quando há vícios (que são, inclusive, de natureza material) na composição da base de cálculo objeto do lançamento de ofício.

Portanto, também deve ser sanada a presente omissão, para que a turma se manifeste pelo acolhimento do argumento exposto no recurso sobre a necessidade de cancelamento da integralidade dos autos de infração, em razão da iliquidez e incerteza nas bases de cálculo autuadas.

Quarta Omissão

A Embargante alega que teria havido omissão no Acórdão recorrido, no que diz respeito às jurisprudências do Carf, colacionadas no Recurso Voluntário, relativamente à Desmutualização, as quais estariam em consonância com o entendimento da Embargante, no sentido de que, em tal operação teria havido apenas permuta de ativos, sem ganho de capital.

O acórdão embargado demonstra que teria ocorrido a devolução de patrimônio, o que justificaria a manutenção da autuação fiscal. Contudo, sem manifestar-se sobre a jurisprudência do Carf sobre a mesma questão:

"A extinção da CETIP Associação ocorreu na prática, visto que os títulos patrimoniais que representavam os quinhões associativos, deixaram de existir, justamente porque foram trocados pelas ações da CETIP S/A. E, neste sentido, a palavra troca não tem o significado de mera substituição, mas sim de equivalência de valor. A única possibilidade jurídica para que a operação se efetivasse da forma ocorrida era a devolução de patrimônio efetuado pela Associação pelo seu valor patrimonial dividido pela quantidade de títulos que o representavam e a subsequente e imediata subscrição de capital na CETIP S/A na mesma quantidade de ações que tal valor representava." (p. 69 do acórdão)

Obscuridade

A Embargante alega que, o quadro utilizado pela DRJ, reproduzido no acórdão embargado para ilustrar o entendimento desta Segunda Turma, não estaria representando, corretamente, a conclusão do Acórdão. Alega que tal quadro, em realidade,

contém somente as conclusões da DRJ, mas não estaria contemplando a amortização do ágio, cuja decisão embargada lhe foi favorável.

Contradição

A Embargante alega que teria demonstrado em seu Recurso Voluntário que teriam havido equívocos por parte da Fiscalização, no que diz respeito ao cálculo da suposta valorização dos títulos patrimoniais, até então pertencentes à Embargante, quando da apuração do suposto ganho de capital. Alega que, sem justificativa, o Fiscal teria assumido que, o custo de aquisição seria o mesmo que estava registrado nas sociedades incorporadas, qual seja, R\$148.325,18 (Banco Mercantil) e R\$ 182.105,31 (Banco BEC).

Alega que, o próprio Fiscal teria concluído que o custo unitário dos títulos patrimoniais, na data da incorporação dos Bancos BEC e Mercantil, seria de R\$237.025,60, perfazendo o montante de R\$474.051,20, e não, R\$148.324,18 e R\$ 82.105,031.

Prossegue argumentando que, os valores representativos das ações que foram recebidas pelos associados, no momento da desmutualização, teve como base o valor registrado nas demonstrações financeiras e não o valor do Patrimônio Líquido avaliado após o evento da cisão. Por esse motivo, o valor representativo de cada título patrimonial a ser considerado para fins de cálculo do ganho de capital deveria ser de R\$ 406.650,00 e não de R\$ 444.460,88.

O acórdão embargado ao se manifestar sobre essa questão, no entanto, que a Embargante tem razão quando afirma que "as ações foram registradas pelo valor das demonstrações da data base de 31/03/2008, tanto que, como visto, na alienação das ações, ocorridas em 2011, era este o valor contábil registrado na linha 70 das fichas 06B e 07B."

Contudo, de maneira contraditória conclui pela correta quantificação feita pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração: "Desta maneira reputa-se acertada a quantificação feita pela fiscalização, devendo os autos se manterem incólumes quanto a este quesito."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Conforme despacho de admissibilidade os Embargos de Declaração da contribuinte são tempestivos.

Na forma relatada, os embargos de declaração indicam quatro pontos em que teria havido omissão no acórdão recorrido:

- a) juros sobre multa de ofício;
- b) recomposição do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

c) falta de manifestação sobre o pedido de cancelamento do auto de infração, em virtude de supostos vícios na composição da base de cálculo objeto do lançamento de ofício; e

d) falta de manifestação sobre jurisprudência do Carf sobre Desmutualização.

Com relação à incidência de **juros de mora (Selic) sobre a multa de ofício** imputada pela Fiscalização face ao não oferecimento à tributação dos valores relativos ao ganho de capital auferido na referida desmutualização, já tive a oportunidade de manifestar-me sobre a matéria, em que concluí no sentido de que, a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Os débitos a que se referem o art. 61, *caput*, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo. Assim, os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que manda o citado § 3º;

A Lei nº 9.430, de 1996, art. 61 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...) § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

De outra lado, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se: 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.

Pelo exposto, nesse **primeiro ponto**, voto por **acolher** os Embargos de Declaração, **sem efeitos infringentes**, para afastar tal omissão, com base nas razões e fundamentos retro expostos.

Com relação à **recomposição do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL e à falta de manifestação sobre o pedido de cancelamento do auto de infração, em virtude de supostos vícios na composição da base de cálculo objeto do lançamento de ofício**, verifica-se que, na forma como desenvolvido e fundamentado o voto do acórdão embargado, contemplaram-se os elementos necessários para que, no retornos doa autos, a DRF proceda à correta cobrança dos créditos tributários remanescentes, relativos à desmutualização, juros e multa de ofício, exonerando-se aqueles referentes ao ágio.

Nesse sentido, analisando-se os valores já considerados pela DRJ e a conclusão do acórdão embargado, favoráveis à embargante, não há que se falar em cancelar o auto de infração, com base no argumento de que seria ilíquido e incerto.

Nesse sentido, sobre esses segundo e terceiro pontos, verifica-se que, em realidade, a Embargante busca, a revisão do julgamento. Com a devida vênia, não identifico as alegadas omissões.

Pelo exposto, voto por **rejeitar** os embargos de declaração quanto às referidas **segunda e terceira alegações de omissão**.

Com relação à quarta alegação de omissão, relativa à **falta de manifestação sobre jurisprudência do Carf sobre Desmutualização**, cabe salientar que, não obstante o fato de não haver expressa referência no acórdão embargado, a jurisprudência colacionada foi devidamente analisada, sobretudo, para viabilizar a conclusão exarada que, no caso, foi em sentido diverso, concluindo-se e fundamentando-se pela ocorrência de ganho de capital e a devida incidência de juros e multa.

Pelo exposto, voto por **rejeitar** os embargos de declaração quanto à referida quarta alegação.

A Embargante alega que haveria **obscuridade** no acórdão embargado, pelo fato de que o quadro utilizado pela DRJ, reproduzido no acórdão embargado para ilustrar o entendimento desta Segunda Turma, não estaria representando, corretamente, a conclusão do Acórdão. Alega que tal quadro, em realidade, contém somente as conclusões da DRJ, mas não estaria contemplando a amortização do ágio, cuja decisão embargada lhe foi favorável.

Verifica-se que, houve lapso material manifesto, ao se reproduzir o referido quadro apresentado pela DRJ, sem a necessária adequação para refletir as amortizações de ágio, cuja despesa havia sido glosada pela DRJ.

De toda forma, o quadro, em si, não tem o condão de modificar a conclusão do voto, a respeito de tal matéria.

Nesse sentido, voto por acolher como embargos inominados para excluir do acórdão embargado (do voto) o referido quadro reproduzido do acórdão da DRJ, em virtude do referido lapso material manifesto.

A Embargante alega **contradição** no acórdão embargado, pelo fato de que teria demonstrado em seu Recurso Voluntário a ocorrência de equívocos por parte da Fiscalização, no que diz respeito ao cálculo da suposta valorização dos títulos patrimoniais, até então pertencentes à Embargante, quando da apuração do suposto ganho de capital. Alega que, sem justificativa, o Fiscal teria assumido que, o custo de aquisição seria o mesmo que estava registrado nas sociedades incorporadas, qual seja, R\$148.325,18 (Banco Mercantil) e R\$ 182.105,31 (Banco BEC).

Alega que, o próprio Fiscal teria concluído que o custo unitário dos títulos patrimoniais, na data da incorporação dos Bancos BEC e Mercantil, seria de R\$237.025,60, perfazendo o montante de R\$474.051,20, e não, R\$148.324,18 e R\$ 82.105,031.

Prossegue argumentando que, os valores representativos das ações que foram recebidas pelos associados, no momento da desmutualização, teve como base o valor registrado nas demonstrações financeiras e não o valor do Patrimônio Líquido avaliado após o evento da cisão. Por esse motivo, o valor representativo de cada título patrimonial que deveria ter sido

considerado para fins de cálculo do ganho de capital, seria de R\$ 406.650,00 e não de R\$ 444.460,88.

O acórdão embargado ao se manifestar sobre essa questão, no entanto, que a Embargante tem razão quando afirma que "as ações foram registradas pelo valor das demonstrações da data base de 31/03/2008, tanto que, como visto, na alienação das ações, ocorridas em 2011, era este o valor contábil registrado na linha 70 das fichas 06B e 07B."

Contudo, de maneira contraditória conclui pela correta quantificação feita pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração: "Desta maneira reputa-se acertada a quantificação feita pela fiscalização, devendo os autos se manterem incólumes quanto a este quesito."

Com a devida vênia, verifica-se que não há contradição no acórdão. Em realidade a Embargante transcreveu apenas parte do voto em questão, e o trecho a que se refere, em verdade, trata-se de transcrição do acórdão da DRJ, em que, de forma correta e precisa, indica a parte que concorda com as alegações da Embargante (trecho transcrito nos embargos de declaração), e parte em que a DRJ concorda com a Fiscalização. Por sua vez, a Embargante transcreveu apenas o trecho em que, da mesma forma, o acórdão embargado também concordou com a conclusão da DRJ. Veja-se o trecho completo, como consignado no acórdão embargado:

Aqui, há que se conferir parcial razão a ambos, sendo que no cálculo permanece correto o Fisco. **O impugnante tem razão** em afirmar que as ações foram registradas pelo valor das demonstrações da data base de 31/03/2008, tanto que, como visto, na alienação das ações, ocorridas em 2011, era este o valor contábil registrado na linha 70 das fichas 06B e 07B. **Já o autuante tem razão** ao afirmar que o valor recebido a título de devolução de patrimônio seria o de R\$ 444.460,88 (R\$ 406.650,00 + R\$ 37.810,88), visto que este valor adicional foi considerado na CETIP S/A em conta de Reserva de Capital. Ou seja, há um descasamento entre o valor das ações e aquele recebido a título de devolução de patrimônio, o que só corrobora o entendimento exposto no presente voto de que houve devolução seguida de subscrição. Fica patente que uma parte do valor recebido em devolução foi utilizado para a subscrição das ações e a outra parte para a constituição de reserva de capital. Desta maneira reputa-se acertada a quantificação feita pela fiscalização, devendo os autos se manterem incólumes quanto a este quesito.

Por essas razões, voto por rejeitar os embargos de declaração, quanto a este ponto.

Por todo o exposto, voto por acolher parcialmente os embargos de declaração, de acordo com a conclusão de cada um dos tópicos tratados, a seguir resumidos:

- a) **primeira omissão**, voto por acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para afastar tal omissão, com base nas razões e fundamentos retro expostos;
- b) **segunda e terceira omissões**, voto por rejeitar os embargos de declaração quanto às referidas segunda e terceira alegações de omissão;
- c) **quarta omissão**, voto por rejeitar os embargos de declaração quanto à referida quarta alegação;

d) **obscuridade**, voto por acolher como embargos inominados para excluir do acórdão embargado (do voto) o referido quadro reproduzido do acórdão da DRJ, em virtude do referido lapso material manifesto; e

e) **contradição**, voto por rejeitar os embargos de declaração, quanto à alegação de contradição.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil