



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10768.010249/2002-85  
**Recurso n°** 138.417 Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9101-001.698 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 17 de julho de 2013  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BANK OF AMERICA BRASIL S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/12/1998, 31/12/1999

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO - MULTA DE OFÍCIO - SOCIEDADES PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO NA DATA DA INFRAÇÃO - INFRAÇÃO É VERIFICADA APÓS O FATO GERADOR - OCORRÊNCIA.

Ocorre sucessão por incorporação em relação à penalidade quando, na data da infração, sucessora e sucedida pertenciam ao mesmo grupo econômico. Considera-se como data da infração, a data da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em CONHECER o recurso da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, relatora, José Ricardo da Silva e Jorge Celso Freire da Silva. No mérito, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional, para reconhecer que na data do fato gerador as empresas já pertenciam ao mesmo grupo econômico e, portanto, a multa se transfere e é aplicada relativamente ao principal mantido, com retorno à câmara *a quo*, para análise da qualificação da multa. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, relatora, e José Ricardo da Silva, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento e ao mérito, o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior. O Conselheiro Valmir Sandri declarou-se impedido de votar, sendo substituído pelo conselheiro Paulo Roberto Cortêz (Suplente convocado).

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

KAREM JUREIDINI DIAS - Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Viviane Vidal Wagner (suplente convocada), Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Plínio Rodrigues de Lima, João Carlos de Lima Junior e Suzy Gomes Hoffmann. Ausentes, justificadamente os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente) e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do Acórdão nº 101-94.717.

O auto de infração exige IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendário de 1998 e 2000, bem como de multa de ofício qualificada em 150%.

Impugnado o lançamento e realizada diligência, sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que o julgou procedente.

Interposto Recurso Voluntário, o acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, por maioria de votos, rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para afastar a glosa das despesas com a remuneração do mútuo, bem assim a imposição da multa de ofício. A decisão recorrida foi ementada nos seguintes termos:

*ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA - A indicação da pessoa jurídica constituída à época dos fatos, com a ciência do lançamento para a sua responsável sucessora, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer. NULIDADE DA INTIMAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Valida a ciência tomada por pessoa com vinculação notória tanto com a incorporada quanto com a incorporadora, além de procurador da holding. NULIDADE – COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO – VALIDADE – A teor do disposto no artigo 9º, §§ 2º e 3º, do Decreto 70.235/72, os procedimentos quanto ao lançamento serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. A formalização da exigência previne a jurisdição e*

*prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. OPERAÇÕES EM BOLSA – ARTIFICIALISMO – GERAÇÃO DE PREJUÍZO – INDEDUTIBILIDADE – Comprova o artificialismo das operações de venda com posterior recompra de ações mutuadas, em conjunto: 1) a coincidência de pessoas diretoras das pessoas jurídicas envolvidas, bem como da corretora única intermediadora; 2) a pouca liquidez das ações, praticamente negociadas somente pelas pessoas jurídicas envolvidas; 3) o preço de negociação bastante superior ao valor patrimonial das ações; 4) o notório conhecimento, pelos diretores comuns das empresas envolvidas, das condições patrimoniais das empresas cujas ações foram negociadas,; 5) a drástica redução das cotações das ações após a realização das operações destacadas pela fiscalização; e 6) a não-tributação do ganho obtido pelos fundos estrangeiros, administrados pelo mesmo grupo societário da recorrente, posicionados na ponta lucrativa, e que constituíam a vasta maioria dos vendedores das ações, com exceção de um único fundo nacional. O prejuízo gerado artificialmente não obedece aos requisitos de normalidade e ususalidade necessários à dedutibilidade do mesmo. Legítimo o custo referente ao mútuo de ações, pois sob esta operação, isoladamente, não se pode argüir qualquer irregularidade. MULTA – INAPLICABILIDADE – SUCESSÃO – AUTORIZAÇÃO DO BACEN – EFEITOS – A incorporação opera seus efeitos na data da assembléia, conforme a Lei das Sociedades Anônimas. A autorização do Banco Central regula apenas efeitos futuros, a saber: “(a) reconhecer que as exigências ligadas à saúde da incorporadora estão atendidas e aprovar o que foi feito; (b) exigir que sejam promovidas medidas de regularização da situação em dimensão e prazo a ser fixadas; e (c) caso não sejam promovidas tais medidas, decretar a liquidação extrajudicial da pessoa jurídica incorporadora. SELIC – JUROS DE MORA – A aplicação dos juros de mora pela taxa Selic está ancorada em norma legal, sendo vedado a este Conselho negar-lhe validade em face de argumentos de sua inconstitucionalidade. Recurso voluntário parcialmente provido. A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 288/296), no qual requer a reforma do acórdão recorrido na parte em que exclui do lançamento a multa isolada. Aponta como paradigma o acórdão nº 202-79948, no qual firmou-se o entendimento de que “é devida a multa isolada decorrente de diferenças apuradas em compensação indevida e declaração inexata prestada em DCTF pelo contribuinte, conforme disposto no artigo 90 da MP nº 2.158/2001, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, atualmente modificada pela Lei nº 11.196/2005”.*

Em face da referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando contrariedade ao artigo 132 do Código Tributário Nacional. Segundo a Fazenda Nacional, de acordo com os documentos constantes dos autos, em 29/01/2002, houve AGE que decidiu pela incorporação do Bank of America – Liberal S.A., porém, o arquivamento do ato somente ocorreu em 07/11/2002, após aprovação pelo Banco Central do Brasil. O contribuinte foi cientificado do auto de infração em 13/06/2002, ou seja, antes do arquivamento da ata da AGE de incorporação. Aduz, ainda, que consoante jurisprudência da Câmara Superior de

Recursos Fiscais (acórdão CSRF01-05.546), a multa de ofício é transferida ao incorporador, quando ambas as empresas, incorporadora e incorporada, faziam parte do mesmo grupo. Requer, assim, a manutenção da multa de ofício em relação ao sucessor.

O despacho de fls. 2.344 deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, tendo o contribuinte apresentado suas contrarrazões às fls. 2.624/2.650.

O contribuinte também interpôs Recurso Especial de fls. 2.352/2.384.

Entretanto, em petição de fls. 2.979 apresenta pedido de desistência do recurso, a fim de incluir os débitos no parcelamento. Ressalva que não incluiu a multa qualificada em 150%, uma vez que esta é objeto de recurso da Fazenda Nacional. Ou seja, está definitivamente transitado em julgado o cancelamento da glosa de despesas, já que, quando o contribuinte aderiu ao parcelamento, tal glosa já havia sido cancelada e não foi objeto de Recurso da Fazenda. Da mesma forma, os lançamentos mantidos restaram definitivamente julgados, tendo em vista a desistência do Recurso Especial do contribuinte em razão da adesão ao parcelamento. Resta controvertido, portanto, apenas a questão da multa, se permanece sua exclusão ou, se provido o recurso da Fazenda, deverá ser decidido pela Câmara *a quo* se a mesma deve ser no patamar qualificado ou não. Isto porque, apesar do contribuinte ter se insurgido também quanto à qualificação da multa em seu Recurso Voluntário, tal aspecto não restou decidido porque, naquela ocasião, foi integralmente cancelada a multa, sob o fundamento do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora.

Delimitando a lide, é objeto de julgamento apenas o Recurso Especial da Fazenda Nacional, interposto em face de acórdão não unânime. O Recurso Especial do contribuinte foi objeto de desistência em razão da adesão ao parcelamento, como dito no relatório.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional requer a manutenção da multa de ofício, tendo em vista que (i) o arquivamento dos atos de incorporação apenas ocorreram após a cientificação da incorporada; e (ii) consoante jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão CSRF01-05.546), a multa de ofício é transferida ao incorporador, quando ambas as empresas, incorporadora e incorporada, faziam parte do mesmo grupo econômico. A controvérsia, portanto, se refere à possibilidade de imputação de multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida.

Quanto a essa segunda divergência, há que se atentar, preliminarmente, para o fato da matéria já ter sido tratada nos próprios fundamentos do lançamento e, ao meu ver, acabou por ser posta expressamente fora dos fatos que fundamentaram o lançamento de ofício.

Explico, conforme apontado nos Memoriais de Julgamento apresentados pela interessada em sessão anterior, a Autoridade Lançadora só cobrou da Recorrida a multa sob o fundamento de que a incorporação ocorreu apenas no momento da sua aprovação pelo Banco Central, jamais tratando da situação hipotética de incorporadora e incorporada fazerem parte do mesmo grupo econômico em período anterior a tal aprovação. Noutras palavras, entendi que no próprio Termo de Verificação Fiscal, tem-se que seria o caso de afastar a multa de ofício em

razão da incorporação, o que só não ocorreu porque, segundo a fiscalização, a incorporação teria se dado em momento diverso daquele que entendeu por ocorrido o contribuinte. Nessa medida, a fundamentação para a exigência da multa no presente caso cingiu-se à discussão acerca do momento em que ocorrida a incorporação, sendo apenas esse fato determinante para entender que sucessor e sucedida faziam parte do mesmo grupo econômico. Em suma, me parece que se a fundamentação para a imputação da multa já tratou da sucessão e fundamentou a não aplicação da regra que lhe determina a exclusão em função exclusivamente da data do arquivamento dos atos de incorporação, não se poderia, nesse momento, recorrer para requerer a manutenção da multa sobre outro fundamento que não aquele específico relativo ao arquivamento dos atos de incorporação, que se restringem ao primeiro item do Recurso Especial da d. Fazenda Nacional.

Ressalte-se que não houve interposição de Embargos de Declaração em relação ao Acórdão recorrido, pelo que a matéria fática, relativa a segunda divergência, se conhecido o Recurso Especial nessa parte, será analisada apenas no âmbito dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais. Por essa razão, entendo que o Recurso Especial deve ser parcialmente conhecido apenas quanto à 1ª divergência.

Entretanto, se vencida nessa preliminar, passo a análise de ambas as divergências apresentadas no Recurso da d. Fazenda Nacional.

A responsabilidade na sucessão, nos casos de pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou incorporação, como é o presente caso, é regida pelo artigo 132 do Código Tributário Nacional:

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

A interpretação mais adequada é de que o dispositivo, ao se referir a tributos, incluiu além do valor principal somente os juros de mora. Trata-se, inclusive, de interpretação em conformidade com o princípio da personalização da pena. A regra é a não inclusão das penalidades nos casos de sucessão do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Excepcionam a regra geral, ou seja, há sucessão também quanto à penalidade apenas nas seguintes hipóteses:

- i) quando o lançamento é anterior à sucessão, caso em que o crédito tributário já foi constituído e incorporado ao passivo da sociedade e, daí não se trata de sucessão na imputação da multa, mas de responsabilidade no adimplemento do crédito tributário outrora constituído. Vale dizer, a sucessora já adquiriu/sucedeu ciente desse passivo;
- ii) quando o lançamento, apesar de ser posterior ao evento sucessório, reportar-se a infração cometida à época em que sucessora e sucedida estavam sob controle comum ou faziam parte do grupo econômico. Isso faz todo sentido porquanto se presume que a sucessora participou ou tomou

conhecimento da infração cometida, assumindo o risco e justificando assim que a multa lhe seja imputada.

Para melhor descrever a interpretação do artigo 132, ao menos de sua norma geral, adoto aqui as conclusões do Professor Paulo de Barros Carvalho, em Parecer juntado pela interessada: “quanto ao tributo devido, se o evento tributário foi praticado pelo sucedido, a pessoa que sobrevém por qualquer modalidade, inclusive por incorporação, fica obrigada ao pagamento de quantia equivalente ao tributo devido, não sendo essa situação alterada pelo fato do lançamento ter sido realizado antes ou depois da operação sucessória; quanto à penalidade pecuniária, decorrendo o ilícito tributário de atos de determinada pessoa somente ela responde pela sanção originada (...) a responsabilidade por sucessão abrange apenas os créditos tributário, entendidos como valores devidos a título de tributo, como expressamente referido no artigo 132, que regulamenta as sucessões empresariais”.

No entanto, a regra, que visa garantir a personalização da pena, comporta algumas exceções, dentre as quais as hipóteses em que o lançamento é anterior à sucessão, ou seja, quando o crédito tributário já foi constituído e incorporado ao passivo da sociedade sucedida quando do ato da sucessão. Não se trata de uma verdadeira exceção à sucessão, tal como regulada pelo artigo 132 do CTN, mas de mera transferência do débito (incluindo penalidades) que já integravam o patrimônio da sucedida quando do evento sucessório. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco, em Parecer juntado pela interessada, afirma: “se o auto de infração for lavrado antes da data da incorporação terá sido diretamente contra a incorporada e o montante da respectiva multa passou a constituir débito pecuniário que integra seu patrimônio. Como a incorporação implica a absorção de todos os elementos patrimoniais (ativos e passivos) da incorporada, a incorporadora passa a ser sucessora na responsabilidade patrimonial respectiva. Ou seja, a data da lavratura do auto de infração é relevante”.

Esta é inclusive uma das alegações da Recorrente (Fazenda Nacional), de que a incorporação teria ocorrido posteriormente ao lançamento, o que de fato geraria a necessidade de pagamento da multa pela sucedida. A Recorrente argumenta que a incorporação apenas se deu no momento de arquivamento dos atos, em 07/11/2002.

Ainda, outra exceção se refere à hipótese consolidada pela Súmula 47 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que, embora o lançamento seja posterior ao evento sucessório, há comprovação de que não houve mudança de controle acionário ou que incorporada e a incorporadora estavam no mesmo grupo econômico.

Veja-se acórdão que fundamenta a Súmula

*“MULTA DE OFÍCIO SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR SUCESSÃO ENTRE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS EXONERAÇÃO IMPOSSIBILIDADE. Tratando-se de sucessão entre empresas ligadas, coligadas ou controladas, deve-se manter a multa de ofício lançada na empresa incorporada, já que é manifesta a interveniência da incorporadora nos procedimentos da incorporada, notadamente quando é patente a presença de empresas do grupo econômico na operação financeira que culminou com o procedimento fiscal. (Ac. 1º CC – 10617.143/08)”*

Trata-se da outra exceção alegada pela Recorrente, que já tratei anteriormente dentre as exceções às disposições do artigo 132. Alega a Recorrente que, mesmo assumindo ser o lançamento posterior à sucessão, sucessora e sucedida faziam parte do mesmo grupo econômico, o que demandaria a aplicação da Súmula 47 do CARF.

Passo a apreciar ambos os argumentos, na premissa de que concordo com as duas exceções tratadas.

Em primeiro lugar, no tocante à alegação de ter o auto de infração sido lavrado anteriormente à sucessão, adoto as razões do acórdão recorrido no sentido de que a incorporação operou seus efeitos perante o fisco desde a data da assembléia, conforme a Lei das Sociedades Anônimas, sendo certo que a autorização do Banco Central regula apenas alguns efeitos futuros: “(a) reconhecer que as exigências ligadas à saúde da incorporadora estão atendidas e aprovar o que foi feito; (b) exigir que sejam promovidas medidas de regularização da situação em dimensão e prazo a ser fixadas; e (c) caso não sejam promovidas tais medidas, decretar a liquidação extrajudicial da pessoa jurídica incorporadora”.

De acordo com os autos, a Assembleia Geral Extraordinária que aprovou a incorporação do Banco Liberal pelo Bank of America – Brasil foi realizada em 29/01/2002, conforme relatado pela própria autoridade autuante (relatório do acórdão recorrido - fl. 2.203). Ainda, na mesma folha, o relatório menciona que a autoridade autuante verificou haver carta encaminhada pela interessada ao Banco Central, solicitando aprovação das deliberações. Menciona que tais cartas estão acostadas às fls. 219/249, datadas de 30/1/2002, portanto, dentro do prazo para a submissão dos atos societários ao Banco Central, conforme restou verificado também pelo acórdão recorrido.

Neste passo, para fins fiscais, a data de incorporação é aquela prevista na legislação societária, e se refere à data da assembleia que decidiu pela incorporação, *in casu*, 29/01/2002. Tendo em vista que o auto de infração foi notificado ao contribuinte em 20/06/2002, de se afastar o argumento da Fazenda Nacional neste ponto. Vale dizer, o lançamento foi efetuado após a incorporação.

Quanto à segunda alegação da Recorrente, de que sucessora e sucedida faziam parte do mesmo grupo econômico, entendo necessária a análise da Súmula CARF nº 47, consolidada pelo Pleno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e à qual os Conselheiros estão vinculados, por força do Regimento Interno do CARF:

*Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

Em seu Recurso Especial, busca a Recorrente, mencionando documentos societários, demonstrar que as empresas faziam parte do mesmo grupo econômico:

*Consoante os documentos constantes dos autos (fls. 24), em 24/1/1998 eram acionistas do Banco Liberal as sociedades Nations Bank Brasil Holdings Ltda. (controlador), LFS - Liberal Financial Services e Participações Ltda., e as pessoas físicas Aldo Floris, Antonio Carlos Braga Lemgruber e Lauro Alberto De Luca.*

*A análise dos demais documentos demonstra que essa composição acionaria continuou praticamente idêntica até o ano de 2000 (vide fls. 32 – AGE de 30/4/1999, fls. 39 - AGE de 10/4/2000, fls. 41 - AGE de 26/4/2000, fls. 44 - AGE de 28/4/2000, fls. 46 - AGE de 4/7/2000, fls. 48 - AGE de 29/8/2000, fls. 49 - AGE de 5/10/2000, em que restou alterado o nome do Banco Liberal para Bank of América - Liberal S/A).*

No documento de fls. 60 (AGE de 21/12/2000) o acionista Nations Bank Brasil Holdings Ltda. foi substituído pela sociedade Bank of América Brasil Holdings Ltda., permanecendo os demais acionistas Aldo Floris, Antonio Carlos Braga Lemgruber e LFS — Liberal Financial Services. E a composição acionária permanece igual na AGE de 1/3/2001 (fls. 59).

O protocolo de incorporação do Bank of América — Liberal S/A pelo Bank of América — Brasil S/A (fls. 235 dos autos), datado de 29/1/2002, apresenta ambas as sociedades controladas pela mesma pessoa jurídica, Bank of América Brasil Holdings Ltda.

Em verdade, a substituição do acionista Nations Bank Brasil Holdings Ltda. pela sociedade Bank of América Brasil Holdings Ltda. (AGE de 21/12/2000) não deve ser vista como alteração no controle efetivo das operações do Recorrido, tendo em vista que o Bank of America é decorrente da fusão entre o Nations Bank e o BankAmerica, amplamente noticiada na imprensa, ocorrida em 1998.

Prova do fato de que o Banco Liberal (cuja denominação, como já visto, foi alterada para Bank of América — Liberal S/A) fazia parte do mesmo grupo econômico do Bank of América está nos documentos de fls. 1492 a 1494, que são cópias das demonstrações financeiras da sociedade publicadas no Diário Oficial de 6/4/1999 e de 29/3/2000. Na publicação de 6/4/1999, consta, no cabeçalho, a seguinte expressão: "Liberal — a BankofAmerica Company". E, na publicação de 29/3/2000, é dito textualmente que "já no início deste novo ano de 2000, o acionista controlador Bank of América aumentou sua participação no Banco Liberal de 51% para 70%, demonstrando o seu fim -ne compromisso de fortalecer ainda mais os negócios do Banco no Brasil".

Ou seja, em 1999, quando ainda constava como acionista controlador do Banco Liberal a sociedade Nations Bank Brasil Holdings Ltda., a publicação deixava claro que se tratava de empresa do grupo Bank of América.

Assim, as provas constantes dos autos demonstram que ambas as sociedades, incorporadora (Bank of America — Brasil S/A) e incorporada (Bank of América — Liberal S/A) eram controladas pela mesma sociedade (Bank of América Brasil Holdings Ltda), e, ainda, que o Banco Liberal era integrante do grupo econômico controlado pelo Bank of América (resultado da fusão entre Nations Bank e BankAmerica) desde 1998, antes da data em que os ilícitos ocorreram (31/12/1998 e 31/12/1999).

De outra parte, em suas contrarrazões, busca o contribuinte demonstrar que à época dos supostos ilícitos, as sociedades não estavam sob o mesmo controle:

De acordo com a Fazenda Nacional, em 24.1.1998 eram acionistas do Banco Liberal as sociedade Nations Bank Brasil Holdings Ltda. (controlador), LFS Liberal Finance Services e Participações Ltda., e as pessoas físicas Aldo Floris, Antonio Carlos Braga Lembruger e Lauro Alberto de Luca. Em 21.12.2000, o acionista Nations Bank Brasil Holdings Ltda. foi

*substituído pela sociedade Bank of America Brasil Holdings Ltda. No entanto, no entender da Fazenda, a substituição do acionista Nations Bank Brasil Holdings Ltda. pela sociedade Bank of America Brasil Holdings Ltda. não deveria ser vista como o momento da alteração efetiva do controle das operações do Banco Liberal, pois o Bank of America seria fruto da fusão entre o Nations Bank e o BankAmerica, ocorrida em 1998.*

*Com base nessa alegação, a Fazenda Nacional mencionou uma decisão recente dessa E. Câmara Superior de Recursos na qual decidiu-se que a incorporadora responde pelas multas aplicadas à incorporada caso as empresas estivessem sob domínio comum à época dos fatos questionados (Acórdão CRSF/ 01-05.546).*

*No entanto, por não ter sido feita a análise acurada dos fatos, o pressuposto de que se vale a Fazenda é absolutamente equivocado. Em junho de 1998, quando os empréstimos foram realizados, o controlador da Recorrida no Brasil era o Bank of America Brasil Holdings Ltda. Por outro lado, nessa mesma data, o acionista controlador do Banco Liberal era o Nations Bank Brasil Holding Ltda.*

*A incorporação do Nations Bank (controlador do Banco Liberal) pelo Bank of America Corporation (controlador do Bank of America Brasil Holdings Ltda.), mencionada pela Fazenda Nacional, somente ocorreu em **30.9.1998**, após, portanto, a contratação das operações de empréstimo de ações. **Mas mesmo assim ainda não havia o controle do Banco Liberal. Esse controle somente ocorreu em 4.4.2001**, quando o Bank of America Brasil Holdings Ltda. adquiriu a totalidade das ações do Banco Liberal, assumindo **integralmente a sua administração.***

*Vale frisar que antes da aquisição da totalidade das ações, a administração do Banco Liberal era exercida pelo Nations Bank e um dos antigos acionistas controladores do Banco Liberal, por meio de um Management Agreement. Esse acordo somente foi rescindido em 9.4.2001, após a compra do restante das ações realizada em 4.4.2001.*

*Não havia, assim, qualquer **ingerência** da Recorrida sobre o Banco Liberal, e tampouco qualquer poder de controle do controlador da Recorrida sobre o controlador do Banco Liberal. Vale ressaltar que a decisão invocada pela Fazenda Nacional tem como pressuposto o fato de incorporada e incorporadora sempre terem pertencido a um mesmo controlador, o que não ocorreu no caso sob análise, não servindo, assim, como paradigma.*

*Além disso, para que fosse plausível o novo argumento trazido aos autos pela Fazenda Nacional, seria necessário comprovar, além do controle comum (o que não existia), uma fraude engendrada pelo eventual controlador das duas empresas, a fim de que o ato de incorporação fosse efetuado com a finalidade de*

*evitar o pagamento das multas. No entanto, não há e nunca houve esse intuito fraudulento.*

É bem verdade que à época da incorporação e conseqüentemente do lançamento, respectivamente em 29/01/2002 e em 20/06/2002, sucedida e sucessora faziam parte do mesmo grupo econômico. Sobre esse fato, não há sequer divergência.

No entanto, não me parecem ser essas as datas em que deve o fisco comprovar que sucessora e sucedida faziam parte do mesmo grupo econômico, para fins da aplicação da Súmula 47 do CARF. Até porque, se assim fosse interpretada, o artigo 132 jamais se aplicaria, uma vez que para o ato de incorporação tem-se antes uma aquisição, se já não pertencentes as empresas ao mesmo grupo. Incorpora-se sempre, portanto, a empresa que já faz parte do mesmo grupo econômico, seja de longa data, seja por recente aquisição.

Referida Súmula tem por objetivo impedir que sob a alegação de que deve ser aplicado o artigo 132 do Código Tributário Nacional, atos infracionais deixem de ser punidos quando, no mesmo grupo econômico, promove-se a incorporação. Ou seja, apesar da ciência do próprio cometimento da infração, os sócios/investidores fogem da punição, praticando simplesmente atos de incorporação.

Exatamente como mencionei no início do voto, tem-se exceção da aplicação à regra do artigo 132 do Código Tributário Nacional, quando o lançamento, apesar de ser posterior ao evento sucessório, reportar-se à infração cometida à época em que sucessora e sucedida estavam sob controle comum ou faziam parte do mesmo grupo econômico. Isso faz todo sentido porquanto presume-se que a sucessora participou ou tomou conhecimento da infração cometida, assumindo o risco e justificando assim que a multa lhe seja imputada.

Deve-se, então, analisar o momento em que a infração foi cometida. Há aqui, uma primeira divergência entre a Recorrente e a interessada. A Recorrente aponta que os ilícitos ocorreram em 31/12/1998 e 31/12/1999, data dos fatos geradores, enquanto que a interessada aponta para a data de julho de 1998, momento em que os empréstimos entre as sociedades, e que originou o lançamento, foram realizados. Parece-me que tal divergência está na data a partir da qual as sociedades (sucedida e sucessora) estavam no mesmo grupo econômico, o que passo a analisar.

A interessada afirma em suas contrarrazões que, em 04/04/2001, quando o Bank of America Brasil Holdings Ltda. adquiriu a totalidade das ações do Banco Liberal, passou a haver controle comum, pois nesse momento aquele assumiu integralmente a administração deste. No entanto, para a Fazenda Nacional, as pessoas jurídicas incorporada e incorporadora passaram a ser do mesmo grupo econômico em 30/09/1998, quando, segundo relata, houve a incorporação do Nations Bank (controlador do Banco Liberal) pelo Bank of America Corporation (controlador do Bank of America Brasil Holdings Ltda.). Destaco novamente o trecho:

*A incorporação do Nations Bank (controlador do Banco Liberal) pelo Bank of America Corporation (controlador do Bank of America Brasil Holdings Ltda.), mencionada pela Fazenda Nacional, somente ocorreu em 30.9.1998, após, portanto, a contratação das operações de empréstimo de ações. Mas mesmo assim ainda não havia o controle do Banco Liberal. Esse controle somente ocorreu em 4.4.2001, quando o Bank of America Brasil Holdings Ltda. adquiriu a totalidade das ações do Banco Liberal, assumindo integralmente a sua administração.*

É bem verdade que os fatos geradores se referem ao final do ano-calendário, qual seja, 31/12/1998 e 31/12/1999. Ou seja, a infração relacionada aos efeitos do mútuo, melhor dizendo, a infração relativa ao IRPJ a CSLL se reporta aos citados fatos geradores. Via de regra, assim contaria a data do evento para aplicação da Súmula nº 47. Nada obstante, no caso específico dos autos, as infrações fiscais ocorreram por conta da contestação de validade de um determinado evento, validade esta contestada inclusive sob acusação de dolo. Tal evento corresponde aos empréstimos realizados em junho de 1998, data em que o Banco Liberal não tinha qualquer relação com o Bank of America, no Brasil ou no Exterior e presumo, não pode ter compactuado com ato doloso, pelo que dele não teria conhecimento.

É por essa razão que entendo que a infração para efeito de aplicação da Súmula, especificamente em razão da descaracterização de um determinado negócio com acusação de dolo deve se reportar a essa última data. Se assim é, mesmo que acolhido o argumento da Fazenda Nacional de que já em 30/09/1998 as sociedades faziam parte do mesmo grupo, importa que tal data é posterior ao evento descaracterizado e que culminou com o lançamento que reporta-se aos fatos gerados de dezembro de 1998 e 1999, ou seja, os empréstimos foram realizados em julho de 1998.

Por tudo quanto exposto, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da d. Procuradoria.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2013

(ASSINADO DIGITALMENTE)

KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, redator designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões exposta pela Relatora, peço vênia para delas discordar.

Inicialmente, lembro que, em sede de Recurso Especial, a Fazenda Nacional afirmou que o acórdão recorrido contrariou as provas constantes dos autos, bem como o art. 132 do CTN, razão pela qual pugnou pela manutenção da multa de ofício, em razão dos seguintes argumentos:

(i) A incorporação do Bank of América — Liberal S/A ocorreu após a lavratura do auto de infração – nesse ponto arguiu que, enquanto a

incorporação não for levada a registro, quem responde é a incorporada. E, no caso, o auto de infração foi lavrado quando a incorporação ainda não estava arquivada (07/11/2002), e portanto não havia alternativa para o fiscal senão lavrar o auto de infração contra o Bank of América — Liberal S/A. Quanto à multa imputada contra a sucedida, sustentou que esta incorpora-se a seu eu patrimônio, devendo por ela responder o sucessor.

- (ii) A multa de ofício é transferida ao incorporador, quando ambas as empresas, incorporadora e incorporada, faziam parte do mesmo grupo econômico – Nesse ponto afirmou que as provas constantes nos autos demonstram que ambas as sociedades, incorporadora (Bank of América — Brasil S/A) e incorporada (Bank of América — Liberal S/A) eram controladas pela mesma sociedade (Bank of América Brasil Holdings Ltda), e, ainda, que o Banco Liberal era integrante do grupo econômico controlado pelo Bank of América (resultado da fusão entre Nations Bank e Bank America) desde 1998, antes da data em que os ilícitos ocorreram (31/12/1998 e 31/12/1999).

Preliminarmente, cabe a análise do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A ilustre relatora, em seu voto, entendeu que apenas a primeira divergência levantada pela Recorrente deveria ser analisada, isto porque, se o fundamento trazido no Auto de Infração para a incidência da multa de ofício foi exclusivamente a data do arquivamento dos atos de incorporação, ou seja, se houve a sucessão da penalidade, sob o fundamento de que a efetiva incorporação ocorreu após a ciência da sucedida da autuação, não cabe, neste momento, requerer a manutenção da multa por outro fundamento que não aquele específico relativo ao momento da efetiva incorporação.

Nesse ponto transcrevo trecho do voto:

“(...) a Autoridade Lançadora só cobrou da Recorrida a multa sob o fundamento de que a incorporação ocorreu apenas no momento da sua aprovação pelo Banco Central, jamais tratando da situação hipotética de incorporadora e incorporada fazerem parte do mesmo grupo econômico em período anterior a tal aprovação.”

Noutras palavras, entendi que no próprio Termo de Verificação Fiscal, tem-se que seria o caso de afastar a multa de ofício em razão da incorporação, o que só não ocorreu porque, segundo a fiscalização, **a incorporação teria se dado em momento diverso daquele que entendeu por ocorrido o contribuinte.** Nessa medida, a fundamentação para a exigência da multa no presente caso cingiu-se à

discussão acerca do momento em que ocorrida a incorporação, sendo apenas esse fato determinante para entender que sucessor e sucedida faziam parte do mesmo grupo econômico.”

Meu entendimento diverge do exposto pela Relatora, conforme razões que seguem.

No auto de infração encontramos a delimitação da matéria a ser debatida que, no caso, trata da possibilidade ou não de transmissão dos débitos por multas tributárias em virtude de sucessão por incorporação, fusão ou cisão.

No caso dos autos, a acusação afirma a ocorrência de sucessão. Veja-se que a fiscalização traz a questão da data da ocorrência da incorporação, que considerou efetivada em 07/11/2002, data do arquivamento do ato, apenas como argumento para a ocorrência da sucessão, pretendendo afastar a discussão em relação a esta questão.

Cumprе destacar que não estamos falando de erro na fundamentação ou descrição dos fatos, pois a fiscalização procedeu à autuação com fundamento na existência de sucessão.

O que se debate é a ocorrência da sucessão, pois esta é a matéria que fundamentou o auto de infração. Cabe a este tribunal, portanto, verificar se houve ou não sucessão, o argumento utilizado pela fiscalização no momento da autuação não restringe a análise da matéria em debate.

Assim, conheço o Recurso da Fazenda Nacional.

Superada a questão preliminar, passo à análise do mérito.

Em relação a interpretação do artigo 132 do CTN, acompanho o entendimento exposto pela Relatora. Nesse ponto, cabe destacar o seguinte trecho do voto:

“A regra é a não inclusão das penalidades nos casos de sucessão do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Excepcionam a regra geral, ou seja, há sucessão também quanto à penalidade apenas nas seguintes hipóteses:

i) quando o lançamento é anterior à sucessão, caso em que o crédito tributário já foi constituído e incorporado ao passivo da sociedade e, daí não se trata de sucessão na imputação da multa, mas de

responsabilidade no adimplemento do crédito tributário outrora constituído. Vale dizer, a sucessora já adquiriu/sucedeu ciente desse passivo;

ii) quando o lançamento, apesar de ser posterior ao evento sucessório, reportar-se a infração cometida à época em que sucessora e sucedida estavam sob controle comum ou faziam parte do grupo econômico. Isso faz todo sentido porquanto se presume que a sucessora participou ou tomou conhecimento da infração cometida, assumindo o risco e justificando assim que a multa lhe seja imputada.”

A divergência surge em relação à conclusão alcançada, que foi no seguinte sentido:

“É bem verdade que os fatos geradores se referem ao final do ano-calendário, qual seja, 31/12/1998 e 31/12/1999. Ou seja, a infração relacionada aos efeitos do mútuo, melhor dizendo, a infração relativa ao IRPJ a CSLL se reporta aos citados fatos geradores. Via de regra, assim contaria a data do evento para aplicação da Súmula nº 47. Nada obstante, no caso específico dos autos, as infrações fiscais ocorreram por conta da contestação de validade de um determinado evento, validade esta contestada inclusive sob acusação de dolo. Tal evento corresponde aos empréstimos realizados em junho de 1998, data em que o Banco Liberal não tinha qualquer relação com o Bank of America, no Brasil ou no Exterior e presumo, não pode ter compactuado com ato doloso, pelo que dele não teria conhecimento.”

Observo, primeiramente, que não há controvérsia em relação a ocorrência da incorporação, bem como que as sociedades pertenciam ao mesmo grupo econômico desde 30/09/1998, o que foi muito bem demonstrado pela fiscalização e aceito pela Relatora.

Entretanto, para fins de aplicação do disposto na súmula CARF 47, o que deve ser considerado é o momento da ocorrência do fato gerador e não o momento do evento descaracterizado no auto de infração.

Em que pese ser a infração decorrente da glosa de despesas tidas com os contratos de mútuo, os quais foram descaracterizados, o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorreu apenas ao final do ano calendário, momento em que é possível apurar o imposto efetivamente devido, após as exclusões, deduções, adições previstos em lei e verificar, então, se houve ou não ilícito. Assim, o ilícito que gerou a aplicação da penalidade ocorreu com o fato gerador.

Para melhor compreensão, basta imaginarmos que se houvesse uma fiscalização durante o ano calendário, não seria aplicada qualquer penalidade, pois sequer

haveria um ilícito, já que este somente poderá ser verificado após a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Assim, tendo em vista que os fatos geradores se deram em 31/12/1998 e 31/12/1999 e que as sociedades faziam parte do mesmo grupo econômico desde 09/1998, nos termos do disposto da súmula CARF 47, é cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida.

Do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para reconhecer que na data do fato gerador as empresas já pertenciam ao mesmo grupo econômico e, portanto, a multa se transfere e é aplicada relativamente ao principal mantido, com retorno à câmara a quo, para análise da qualificação da multa.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Redator designado.