



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

Processo nº 10880.720212/2013-25
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.735 – 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2017
Matéria INCORPORAÇÃO DE AÇÕES
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
OLD PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL.

No bojo da incorporação de ações ocorre alienação da totalidade de ações ou quotas da pessoa jurídica incorporada na subscrição do aumento de capital da pessoa jurídica incorporadora, não havendo que se falar em ausência de manifestação de vontade. Não é caso de sub-rogação real e nem de permuta. A diferença positiva entre a participação que passa a ser detida na incorporadora e a participação antes detida na incorporada constitui ganho de capital tributável.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por maioria de votos, quanto ao ganho de capital na operação de incorporação de ações, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (ii) por voto de qualidade, quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os Conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra. Encerrado o prazo regimental, o Conselheiro Luís Flávio Neto não apresentou a declaração de voto.

Julgamento iniciado na reunião de 03/2017 e concluído em 04/04/2017.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

FAZENDA NACIONAL e OLD PARTICIPAÇÕES LTDA recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 1.065/1.089 e 1.141/1.291, respectivamente, contra o acórdão nº 1402-001.815, de 23 de setembro de 2014 (e-fls. 1.014/1.063), que deu provimento parcial ao recurso para (i) reconhecer o direito ao cômputo dos lucros capitalizados no custo de aquisição, para efeito de apuração do ganho de capital (por unanimidade), e (ii) cancelar a exigência de multa isolada (por maioria). Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES POR VALOR SUPERIOR AO VALOR CONTÁBIL. ALIENAÇÃO EM SENTI AMPLO. GANHO DE CAPITAL.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo. A subscrição de ações pelo valor de mercado e superior ao consignado na escrituração contábil, ainda que no bojo da figura da incorporação de ações, caracteriza ganho de capital, devendo incidir a tributação correspondente.

GANHO DE CAPITAL. VERDADE MATERIAL. COMPROVAÇÃO DO ERRO DE FATO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

É de se admitir o erro de fato como causa de revisão do lançamento, eis que, se este há de ser feito de acordo com o tipo abstrato da norma, tem de conformar-se à realidade fática. Assim, restando comprovada, através da apresentação de documentação hábil e idônea, a ocorrência de base tributável menor para apuração do ganho de capital, cabível a sua redução.

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS. IRPJ. CSLL. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31

de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Ambos os recursos foram admitidos por meio, respectivamente, do Despacho de e-fls. 1.092/1.098 e do Despacho de e-fls. 1.295/1.300.

Recurso da Fazenda Nacional:

A Fazenda aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 1302-001.080:

MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Acórdão nº 1802-00.205:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a

multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

As alegações de mérito da Fazenda, são, em síntese, as seguintes:

a) que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas, uma vez que o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito;

b) que as infrações apenadas pela "multa de ofício" e pela "multa isolada" são bastante diversas. A multa de ofício decorreu do não pagamento de tributo pelo contribuinte, ao passo que a multa isolada "*será devida caso exista tributo a pagar por ocasião do Ajuste Anual*";

c) que "*a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, tenha sido apurado prejuízo fiscal, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento do regime de recolhimento mensal por estimativa, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto*";

d) que "*em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração*", tratando-se de "*multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram bis in idem*";

e) que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. A primeira "*incide sobre o tributo devido pela parte e que não foi recolhido no momento oportuno*", ao passo que a segunda "*deve ser calculada sobre as antecipações que não foram pagas pela empresa no decorrer do ano*", sendo que "*nem sempre o conjunto dessas antecipações equivalerá ao tributo cobrado*";

f) que "*considerando que o limite máximo da multa isolada, após o encerramento do ano-calendário, é mesmo o tributo anual devido e como a empresa não efetuou qualquer recolhimento da CSLL, excepcionalmente, a base de cálculo das penalidades será a mesma*", observando que "*tal fato não configura ilegalidade, pois, como visto acima, as multas são aplicadas para punir infrações distintas*";

g) que "*a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução*", sendo que "*quando deixar de recolher os tributos devidos, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução, estará sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96*".

Ao longo de seu recurso a Fazenda Nacional apresenta julgados do CARF em favor de seus argumentos.

Ao final, após observar que "*o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007)*", pede a Fazenda que o presente recurso seja provido, "*mantendo-se a multa isolada aplicada pela falta de pagamento da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL*".

A Contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões (e-fls. 1.110/1.138), aduzindo, em essência, o que segue:

a) que o valor pago a título de estimativa é antecipação e não goza de natureza jurídica de tributo, sendo que, caso ao final do ano-calendário não se verifique lucro tributável, sequer existirá tributo a ser recolhido;

b) que o bem jurídico tutelado pelas multas de ofício e isolada "*é exatamente o mesmo*";

c) que "*caso se admitisse a aplicação de penalidade em razão da falta de recolhimentos mensais por antecipação, poderia se chegar ao absurdo de tributar valores que, ao final do ano-calendário, se verifiquem que sequer eram devidos*";

d) que como no presente processo o auto de infração foi lavrado após o encerramento do ano-calendário, já não havia mais base para lançamento da multa";

e) que o entendimento que a Fazenda defende "*encontra-se há muito superado no âmbito do E. CARF*", assinalando que o próprio paradigma indicado pela Fazenda foi reformado pela 1ª Turma da CSRF, anexando o acórdão nº 9101-001.187. Cita também outro julgado da CSRF;

f) que, ao contrário do que faz crer a Fazenda, "*ambas as multas referem-se à mesma conduta, de modo que resta configurado o bis in idem na presente autuação*". Assinala que a multa isolada "*tem as mesmas causas de lançamento que a multa de ofício*" e que as duas multas "*relação de meio e fim, isto é, uma conduta é mero ato preparatório para a consumação da outra*". Traz a baila o Princípio da Consunção;

g) que a conduta mais lesiva é a de reduzir indevidamente o tributo devido ao fim do ano-calendário, sendo de menor relevância a conduta de deixar de antecipar o fluxo de caixa do governo;

h) que a impossibilidade de concomitância das multas permanece mesmo com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, conferida pela Lei nº 11.488/2007. Faz cotejo entre a antiga e a nova redação desse dispositivo;

i) que não obstante a Súmula CARF nº 105 tenha se destinado a fatos geradores ocorridos até 2006, "*seu racional é o mesmo que informa os Fatos Geradores contemporâneos*", citando julgado da CSRF em que o Relator deixou expresso que os fundamentos para afastar a aplicação da multa isolada se aplicam mesmo após as alterações citadas no item anterior. Cita também julgado da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Recurso da Contribuinte:

A Contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação a duas matérias (incorporação de ações e juros de mora sobre multa), indicando como paradigmas os acórdãos cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 9202-003.579 - Ganho de Capital na Operação de Incorporação de Ações:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

IRPF - OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE GANHÓ DE CAPITAL.

A figura da incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404/76, difere da incorporação de sociedades e da subscrição de capital em bens. Com a incorporação de ações, ocorre a transmissão da totalidade das ações (e não do patrimônio) e a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações. Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas jurídicas envolvidas na operação.

Os sócios, pessoas físicas, independentemente de terem ou não aprovado a operação na assembléia de acionistas que a aprovou, devem, apenas, promover tal alteração em suas declarações de ajuste anual.

Ademais, nos termos do artigo 38, § único, do RIR/99, a tributação do imposto sobre a renda para as pessoas físicas está sujeita ao regime de caixa, sendo que, no caso, o contribuinte não recebeu nenhum numerário em razão da operação autuada.

Não se aplicam à incorporação de ações o artigo 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88, nem tampouco o artigo 23 da Lei nº 9.249/95. Inexistência de fundamento legal que autorize a exigência de imposto de renda pessoa física por ganho de capital na incorporação de ações em apreço.

Acórdão nº 9101-00.722 - Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE -

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

Acórdão nº 02-03.133 - Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício:

ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 1º/01/97.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

As alegações de mérito da Contribuinte, são, em síntese, as seguintes:

a) a Recorrente, após demonstrar o dissídio jurisprudencial, principia a exposição de suas razões sintetizando a doutrina do Prof. Ricardo Mariz de Oliveira no livro "Incorporação de Ações no Direito Tributário" (item IV do recurso), assinalando que ali se conclui "*pela intributabilidade da operação de incorporação de ações*", uma vez que, por sua própria natureza jurídica, a operação de incorporação de ações "*não tem o condão de gerar ganho de capital aos envolvidos*";

b) no item V do recurso a Recorrente trata dos "aspectos societários da incorporação de ações". Referindo que esse instituto foi criado pela Lei das S.A. com o intuito de viabilizar a constituição de subsidiária integral (companhia cuja totalidade das ações é detida por outra companhia), a Recorrente descreve os passos da operação estabelecidos art. 252 da Lei das S.A., asseverando que:

29 Uma vez aprovada a operação pela companhia cujas ações serão incorporadas, fica a respectiva diretoria autorizada a subscrever, por conta dos seus acionistas, o aumento de capital da companhia incorporadora, recebendo tais acionistas diretamente ações da companhia incorporadora em substituição às suas antigas ações.

c) na seqüência faz distinção entre os institutos da incorporação de ações e da subscrição de capital com integralização em bens, referindo que:

34 **Isto porque a subscrição de capital com integralização em bens envolve a expressa manifestação de vontade dos acionistas em deixarem de ser acionistas de uma determinada sociedade para se tornarem acionistas de outra sociedade, ao contrário do que ocorre na incorporação de ações em que os acionistas das duas empresas envolvidas acabam por se sujeitar ao que foi deliberado pelas respectivas Assembleias Gerais em prol das sociedades que representam**. Neste sentido, são válidos os ensinamentos de Nelson Eizirik¹:

(...)

35 Assim, ao contrário do que ocorre na subscrição de capital com integralização em bens, em que há o compromisso de se entregar determinado valor à sociedade, podendo tais valores ser integralizados mediante a entrega de bens, o que ocorre na incorporação de ações é, de fato, uma substituição de ações com base no coeficiente de troca estabelecido especificamente para a operação.

d) faz também distinção entre incorporação de ações e constituição de subsidiária integral com aquisição de ações da futura subsidiária mediante a entrega de ações da futura controladora, referindo que a própria Lei das S.A. faz a diferenciação no § 2º do art. 251, e assinalando que o vocábulo "ou" que consta no dispositivo em questão evidencia o que segue:

38 Haja vista que a palavra "ou" é uma conjunção alternativa, o próprio Legislador reconhece que a incorporação de ações não é uma forma de aquisição de ações da futura subsidiária integral na qual a contrapartida são ações da futura controladora, não podendo com ela ser confundida.

e) aduz que, sendo distintos os institutos, deve "*ser respeitada esta separação à luz do primado da segurança jurídica e do art. 110 do CTN que proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*";

f) no item VI do recurso a Recorrente argumenta pela não caracterização da incorporação de ações como alienação em razão da ausência do elemento volitivo por parte dos acionistas, concluindo que, não se inserindo no gênero alienação, resta impedida a exigência de IRPJ e CSLL sobre eventual ganho de capital decorrente de alienação. Resume a recorrente sua argumentação como segue:

59 Ou seja, em uma incorporação de ações, os acionistas não participam do processo de sua aprovação tampouco do processo de subscrição dela decorrente. **Recebem diretamente, de forma passiva, ações da companhia incorporadora em substituição às suas antigas ações.**

g) no item VII do recurso a Recorrente defende a caracterização da incorporação de ações como hipótese de sub-rogação, descaracterizada a alienação. Defende que, sem o elemento volitivo, a "*incorporação de ações resultou tão somente na substituição de ações da HFF, que anteriormente compunham o patrimônio da Recorrente, por ações da BRF*", fenômeno que corresponde à hipótese de sub-rogação do Direito Civil ("*substituição de um bem por outro em virtude de expressa disposição legal, com a manutenção da relação jurídica inicialmente estabelecida*"). E, ocorrendo mera sub-rogação entre ações, resta afastada a possibilidade de exigência de IRPJ e CSLL, "*mormente em razão da preservação dos custos históricos das ações*". Vale transcrever trecho da argumentação:

73 Descabido, portanto, o suposto entendimento do v. acórdão recorrido, que, apesar de não expressar tal posicionamento de forma categórica, reproduz jurisprudência no sentido de que inexistente semelhança entre os institutos da sub-rogação e da incorporação de ações por não se manter a relação originária.

74 Isto porque, toda e qualquer situação aplicável às ações substituídas permanecerá intacta ainda que após a sua substituição. Por exemplo, caso as ações incorporadas fossem inalienáveis – o que não impediria a ocorrência da operação de incorporação de ações, deixando mais uma vez evidenciado que esta operação não tem caráter de alienação – o mesmo status seria atribuído às ações substitutas.

75 Da mesma forma, os efeitos jurídicos da incorporação de ações seriam os mesmos daqueles aplicáveis aos bens anteriores ao casamento e os que se sub-rogarem em seu lugar no regime da comunhão parcial de bens – situação clássica de sub-rogação. Vale dizer, muito embora os novos bens possam ser distintos dos inicialmente detidos, a situação jurídica que recairá sobre eles em nada se alterará.

(...)

79 Vale dizer, ainda que o artigo 252 da LSA não seja categórico e não se utilize dos termos “substituição” ou “sub-rogação”, é inquestionável que é esta a forma pela qual se dá a operação de incorporação de ações aqui discutida e prevista no referido dispositivo legal. Esse é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira:

h) cita parecer da Comissão de Valores Mobiliários - CVM que solidifica o entendimento legal de que a incorporação de ações *"não caracteriza hipótese de alienação, e sim sub-rogação real legal, uma vez que não há acréscimo patrimonial para o acionista, já que se trata de mera substituição proporcional das ações da incorporada pelas da incorporadora"*. E tece considerações acerca do mercado de capitais brasileiro e do risco à economia que representa se admitir que a incorporação de ações é mera alienação, deixando consignado que:

92 No caso da Sadia, existem milhares de pessoas que investiram suas economias em ações dessa companhia que era uma das mais tradicionais e maiores empresas da América Latina e, atualmente, correm o risco de a qualquer momento terem lavrado contra si autos de infração lhes cobrando tributos por um ganho de capital que inexistiu, derivado de uma alienação que não ocorreu (!!).

i) cita o Parecer Normativo nº 39/1981 exarado pela Receita Federal, assinalando que:

93 Vale dizer que a RFB, por meio do Parecer Normativo 39, de 19.10.1981 (“PN 39/1981”), ao tratar da substituição de participações societárias adquiridas sob a égide do Decreto-lei 1.510/1976 nos eventos de incorporação, fusão e cisão, exarou o entendimento de que as ações recebidas em substituição de outras participações societárias em virtude de operação de incorporação, cisão e fusão, e na mesma proporção das ações anteriormente detidas, não podem ser consideradas novamente subscritas ou adquiridas por aqueles que as recebem, de modo que ações isentas continuariam isentas. Em outras palavras, pelo PN 39/1981 conclui-se que o entendimento da RFB é no sentido de que as operações de incorporação, cisão e fusão não possuem natureza jurídica de alienação, *verbis*:

(...)

94 Note-se que, como explicado anteriormente, apesar de serem distintas quanto à sua finalidade (concentração empresarial via manutenção da personalidade jurídica das sociedades envolvidas *versus* concentração empresarial em que uma das sociedades é extinta via incorporação ou fusão), a operação de incorporação de ações em muito se assemelha à incorporação clássica de sociedades no que se

refere ao recebimento de ações da sociedade incorporadora por parte dos acionistas da sociedade incorporada ou cujas ações foram incorporadas. Em outras palavras, em ambas as operações de incorporação os acionistas da sociedade incorporadora ou cujas ações foram incorporadas recebem, em substituição à participação anteriormente detida, ações da sociedade incorporadora.

95 Seguindo uma lógica, para manter o posicionamento em conformidade com aquele manifestado anteriormente, as autoridades fiscais devem aplicar o entendimento constante do PN 39/1981 aos casos de incorporação de ações, para considerar tais operações como eventos de sub-rogação com substituição de posições acionárias e não como operações envolvendo alienação de ações.

j) no item VIII do recurso a Recorrente argumenta subsidiariamente que, caso se reconhecesse a incorporação de ações como alienação de bens, a incorporação consistiria em uma operação de permuta (sem torna), em razão da ausência do elemento monetário. Nesta seara, *"a Receita Federal, ao emitir a Instrução Normativa 107/88, reconheceu que permutas não são operações aptas à geração de acréscimo patrimonial ao tratar da permuta de imóveis"*, não se podendo alegar que seria diferente em relação à bens móveis. Cita aqui os Pareceres PGFN n.ºs 970/91 e 454/1992 que concorrem para a irrelevância da natureza dos bens dados em troca na permuta para fins da neutralidade fiscal preconizada, bem como acórdão da CSRF. E conclui que, sendo caso permuta sem torna, *"não há como haver a incidência de IRPJ e CSLL uma vez que não se apura ganho de capital tributável"*;

k) no item IX do recurso a Recorrente passa a tratar da ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, expendendo as razões a seguir:

122 Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, determina que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre o crédito tributário. Pois bem, de acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre apenas da obrigação principal e, nos termos do art. 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo.

123 Não há que se falar que, de acordo com o artigo 113, parágrafo 1º do CTN, as multas de ofício também fariam parte da obrigação principal, uma vez que, primeiro, (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer; e (ii) é pacífico na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento de tributo (vide artigo 3º do CTN).

124 E não se cogite, conforme quer fazer crer o v. acórdão recorrido, que a palavra “crédito” constante do art. 161 do CTN¹⁸ deve ser interpretada em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor e, que, portanto, não haveria base para a segregação entre os dois valores.

124.1 Isto porque, tal artigo, ao prever que o crédito não pago deve ser acrescido de juros de mora, utiliza o termo “crédito” apenas para referir-se aos tributos devidos. Com efeito, caso assim não fosse, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

125 Neste sentido, a Lei nº 9.430/96 igualmente prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, e

não sobre as multas de ofício exigidas como acessório juntamente com o tributo exigido¹⁹

126 Deste modo, admitir-se uma interpretação extensiva do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, como pretendeu o v. acórdão recorrido, significaria extrapolar, indubitavelmente, o campo de incidência de tais acréscimos, contrariando a clara intenção do legislador.

126.1 Com efeito, a adoção de tal entendimento levaria ao raciocínio de que seria legítimo, também, admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora, o que é sabidamente inaplicável.

127 Nesta vereda, o art. 43 da mesma Lei nº 9.430/1996 vem a reforçar a interpretação ora carreada, ao prever a incidência de juros de mora sobre as multas isoladas, *verbis*:

*“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de multa isolada ou conjuntamente.
Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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 pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

128 Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante do “caput” do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade de alguma previsão no parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Ao final pede a Contribuinte o que segue:

132 Por todo o exposto, requer seja o presente Recurso Especial conhecido e provido para que as divergências jurisprudenciais apontadas sejam sanadas, reconhecendo-se a impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre o suposto aumento de capital decorrente da operação de incorporação de ações, quer pelo fato de a referida operação não caracterizar hipótese de alienação, quer por caracterizar mera sub-rogação ou permuta de bens sem torna, vale dizer, sem qualquer acréscimo patrimonial, haja vista a manutenção do custo histórico das ações.

133 Ainda, merecem ser sanadas as divergências quanto à impossibilidade de exigência de juros sobre a multa de ofício, em razão da multa, conceitualmente, não caracterizar tributo.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 1.302/1.325), aduzindo, em essência, o que segue:

a) no item II.2 defende que na incorporação de ações ocorre efetiva alienação, sendo que qualquer acréscimo patrimonial dela decorrente deverá ser oportunamente oferecido à tributação, repetindo os argumentos trazidos em sede de contrarrazões ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte;

b) aduz que a diferença entre a incorporação de ações e a incorporação de empresas é que na primeira a incorporada continua a existir (porém passando à condição de subsidiária integral da incorporadora), ao passo que, na segunda, a incorporada é extinta. E registra que *"a incorporação de ações é uma alienação em sentido amplo, o que já foi reconhecido pela doutrina"*, consignando que essa operação *"provoca uma transferência de propriedade, pois os sócios deixam de ser acionista da empresa convertida em subsidiária integral e passam a possuir ações da empresa cujo capital foi aumentado"*;

c) consigna também que nela *"existe o elemento volitivo, pois os acionistas aceitam entregar as suas ações para subscrição de capital na sociedade incorporadora"*, observando que *"no direito societário, vigora o princípio majoritário, em que as propostas são levadas a Assembleia e, se aprovadas pela maioria, são implementadas"*, podendo o sócio minoritário que não concordar com a incorporação de ações exercer o seu direito de retirada. Registra também que *"o ato volitivo dos minoritários pôde inclusive ser aferido ante sua postura passiva, de não utilização do seu direito de retirada quando da alienação das ações"*;

d) cita doutrina de Modesto Carvalhosa nesse sentido, acrescentando que esse doutrinador *"descarta a substituição compulsória de ações (sub-rogação real) defendida pela Recorrente, mostrando que, na verdade, os sócios adquirem ações da incorporadora, dando em pagamento ações de sua propriedade"* e que Edmar de Oliveira Andrade Filho tem entendimento semelhante;

e) alega que *"a incorporação de ações não pode ser equiparada a uma sub-rogação real"*, uma vez que a última *"caracteriza-se pela substituição do objeto, da coisa devida, onde a segunda fica no lugar da primeira com os mesmos ônus e atributos"*, ao passo que na incorporação de ações *"não se mantém a relação originária, apenas alterando um bem por outro"*;

f) refere que esse é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior, acrescentando que esses tributaristas *"confirmam a tributação do ganho de capital em operações de incorporação de ações"*, sob os seguintes argumentos:

i) a incorporação de ações é um negócio típico do Direito Societário, que se operacionaliza mediante (a) o aumento de capital da sociedade "incorporadora", em regime extraordinário, porquanto ausente o direito de preferência dos acionistas desta; e (b) a subscrição e integralização deste por meio da transferência das ações da sociedade "incorporada", também sob regime extraordinário, uma vez que a lei atribui à diretoria desta sociedade uma autorização para fazê-lo no lugar dos acionistas;

ii) a incorporação de ações implica alienação das ações da 'incorporada', a título de integralização do capital da 'incorporadora';

iii) os acionistas, pessoa física ou jurídica, que transfiram ações em razão de incorporação de ações, podem apurar perda de capital (dedutível) ou ganho de capital (tributável) em vista de essa transferência dar-se por valor, respectivamente, inferior ou superior ao custo das ações correlatas; e

iv) a sociedade 'incorporadora' pode apurar ágio ou deságio em razão do recebimento de ações da companhia 'incorporada', os quais se submeterão, conforme o caso, ao regime jurídico do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ou àquele do artigo 426 do RIR/1999.

g) cita jurisprudência da 2ª Turma da CSRF em favor de seus argumentos;

h) no item II.3 das contrarrazões a Fazenda passa a tratar da ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Alega que os que defendem a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício o fazem a partir de uma suposta interpretação literal do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, mas uma interpretação efetivamente literal conduz ao entendimento contrário, na medida em que quando o dispositivo em questão menciona "*os débitos decorrentes de tributos e contribuições*", alcança os "*débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições*". Nesse sentido, refere que "*não se pode suprimir a expressão 'decorrente de', constante do texto real e em vigor*";

i) aduz que as multas têm finalidade punitiva e educativa, as quais seriam frustradas caso se afastasse a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício considerando o tempo que pode transcorrer ao longo de discussão administrativa e judicial;

j) argumenta que "*não é lógico que o valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo (crédito tributário)*". Cita julgado do TRF da 4ª Região nesse sentido;

k) quanto à incidência dos juros à taxa SELIC, traz a baila a dicção da Súmula nº 4 do CARF, que corroboram os seus argumentos, na medida em que essa súmula "fala genericamente em débitos tributários";

l) a Fazenda aduz ainda, de forma subsidiária, que, "*caso os ilustre julgadores entendam que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não abrange a multa de ofício, é preciso deixar claro que, ainda assim, incidiriam juros de mora à taxa de 1% ao mês*", uma vez que "*não se poderia desprezar o comando do já citado art. 161 do CTN*".

Após a apresentação das contrarrazões da Fazenda Nacional, a Recorrente, em 14 de dezembro de 2016, apresentou a petição de e-fl. 1340, em que vem "*noticiar fatos supervenientes, plenamente hábeis a refletir no julgamento do presente Recurso Especial, nos termos do artigo 342, inciso I, do CPC/15 e por analogia ao artigo 16, § 4º, alínea "b", do Decreto nº 70.235/72*".

Na petição em questão "*reitera pedido para que seja julgado procedente o Recurso Especial em razão dos argumentos já trazidos pela Recorrente, cancelando-se o lançamento*", bem como, "*apenas a título de argumentação, caso não seja este o entendimento de V. Sas. (...) seja reconhecida, ao menos a existência de dúvida objetiva quanto à natureza da operação de incorporação de ações e de seus efeitos, aplicando-se os artigos 100, inciso II, parágrafo único e/ou, 112, inciso II, ambos do CTN*".

Os fatos supervenientes narrados são os seguintes:

a) Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em 11/10/2015, no julgamento do Recurso de Apelação nº 5052793-42.2011.4.04.7000, em que entendeu a Corte que, relativamente à incorporação de ações "não há a alienação de ações ou mesmo uma incorporação ficta, mas sim a sub-rogação legal dos acionistas cujas ações houveram de ser incorporadas, nas ações da incorporadora. (...) A alienação importa na renúncia de um direito e é, portanto, voluntária. Tendo em vista que na sub-rogação real derivada de lei há a substituição de uma coisa por outras em razão de expressa previsão legal, não há que se confundir alienação com sub-rogação real";§

b) Acórdão proferido pela 2ª Turma da CSRF no Processo Administrativo nº 10680.726772/2011-88, em que "ao examinar hipótese de incorporação de ações, concluiu-se naquela oportunidade pela inexistência de ganho de capital porque não há alienação, mas sim sub-rogação por força de lei";

c) Parecer da Procuradoria Federal especializada junto à CVM que "é categórico ao afirmar que não há alienação na operação de incorporação de ações, mas sim sub-rogação real legal, pois não é obrigatória a concordância dos acionistas para que a substituição das ações ocorra - isso se dá por força de lei";

d) Posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no decorrer da sessão de julgamento do processo 10880.723083/2013-27, pela 2ª Turma, da 3ª Câmara, da 1ª Seção, "também sobre ganho de capital em incorporação de ações da HFF pela BRF", em que a PGFN "trouxe à discussão o acórdão nº 1301-001.852 (...), que seria supostamente aplicável ao caso". Aduz a Recorrente, em síntese, o que segue:

18.1 Referido acórdão foi proferido em processo administrativo envolvendo a BRF, que foi autuada em razão da amortização de ágio gerado na suposta aquisição de participação societária por meio de incorporação de ações (doc. 4).

19 Segundo a D. PGFN, o fato de este E. CARF ter decidido naquele acórdão pela existência de ágio em operação de incorporação de ações seria a prova de que a outra "ponta" da operação necessariamente apuraria ganho de capital.

18.1 Referido acórdão foi proferido em processo administrativo envolvendo a BRF, que foi autuada em razão da amortização de ágio gerado na suposta aquisição de participação societária por meio de incorporação de ações (doc. 4).

19 Segundo a D. PGFN, o fato de este E. CARF ter decidido naquele acórdão pela existência de ágio em operação de incorporação de ações seria a prova de que a outra "ponta" da operação necessariamente apuraria ganho de capital.

(...)

22 Como se nota, apesar de o presente processo sobre ágio estar em trâmite desde 2012, ele nunca antes havia sido mencionado nos processos referentes ao ganho de capital em incorporação de ações, sendo a primeira vez exatamente durante a Sustentação Oral 10880.723083/2013-27.

23 Note-se que a D. PGFN somente levantou esse argumento convenientemente após a decisão deste E. CARF favorável ao contribuinte em relação ao aproveitamento do ágio decorrente de incorporação de ações.

23.1 A razão para essa conduta reside no fato de que a D. PGFN se posicionou contra existência do ágio na operação de incorporação de ações, com argumentos idênticos aos empregados pela Recorrente em seu recurso para demonstrar a inexistência de ganho de capital na operação de incorporação de ações.

24 Diga-se, ainda, que tal alteração de posicionamento não se deu porque a D. PGFN chegou a uma conclusão sobre o assunto, mas apenas porque, vendo suas chances diminuídas em relação ao processo de ágio, resolveu inverter os argumentos e "apostar" na arrecadação por meio do ganho de capital sobre a operação de incorporação de ações.

25 Assim, a título de argumentação, caso prevaleça o entendimento de que existe ganho de capital na operação de incorporação de ações, deve ser afastada a exigência da penalidade nos termos dos artigos 100, inciso § único e 112, inciso II, do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

Recurso Especial da Contribuinte

Ganho de Capital na Operação de Incorporação de Ações

A questão central que se discute no presente processo se refere à caracterização (ou não) da transferência de ações que ocorre na incorporação de ações como alienação, logo sujeita à tributação de eventual ganho de capital apurado.

A Contribuinte entende que a operação não caracteriza alienação, basicamente pela ausência de elemento volitivo e por se afigurar a hipótese de sub-rogação real, uma vez que não ocorre acréscimo patrimonial. Subsidiariamente alega que, ainda que se entenda que se trata de hipótese de alienação, estar-se-ia diante de operação de permuta sem torna, em razão da ausência do elemento monetário.

Já a Fazenda Nacional defende o entendimento abraçado pela Fiscalização e referendado pelos colegiados julgadores da DRJ e do CARF, o qual se encontra bastante bem

sintetizado na ementa do acórdão ora recorrido que anuncia que "*a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo*", sendo que "*a subscrição de ações pelo valor de mercado e superior ao consignado na escrituração contábil, ainda que no bojo da figura da incorporação de ações, caracteriza ganho de capital, devendo incidir a tributação correspondente*".

Antes de adentrar o enfrentamento da controvérsia jurídica que se coloca, importante sintetizar as operações que ensejaram a lavratura do auto de infração, para melhor compreensão. Para tal, tomo parto da síntese que consta no voto condutor do acórdão recorrido e daquilo que consta no Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 20/37) para assim descrever as operações que culminaram com a incorporação de ações em debate:

- Em 31/12/2008 OLD Participações Ltda (a ora Recorrente) detinha 26.751.658 ações ON da SADIA S.A., registradas em sua contabilidade pelo valor de R\$ 27.658.293,28.
- Em 19/05/2009, PERDIGÃO (depois BRF Brasil Foods) e SADIA publicaram fato relevante, informando o fechamento de acordo para futura associação com vistas à unificação de suas operações. Em tal documento constam os exatos termos de tal associação:
 - a) Alteração da denominação de PERDIGÃO para BRF, com a posterior Incorporação de Ações da HFF Participações pela BRF, que poderá seguir-se da Incorporação da própria HFF pela BRF (HFF Participações vem a ser a empresa controladora da SADIA);
 - b) Reorganização Societária da SADIA, HFF e PERDIGÃO/BRF;
 - c) Incorporação de Ações da SADIA pela BRF.
- Ato contínuo, OLD Participações subscreveu 2.173.187 novas ações emitidas pela HFIN Participações em aumento de capital, por meio da utilização de igual número de ações de sua propriedade na SADIA.
- Do mesmo modo, OLD Participações subscreveu 24.578.471 novas ações de emissão de HFF Participações em aumento de capital, sendo utilizado igual número de ações de sua propriedade na SADIA. Outros acionistas da SADIA fizeram o mesmo, resultando que a HFF se tornou controladora da SADIA.
- Em 08/07/2009, em assembleia geral extraordinária da BRF Brasil Foods (antiga Perdigão) aprovou-se a incorporação da totalidade das ações da HFF Participações pela BRF Brasil Foods, emitindo a BRF Brasil Foods 0,166247 ação ON para cada ação da HFF
- Ao final das operações:
 - OLD Participações não mais detinha investimentos diretos na SADIA, passando a registrar investimentos na HFIN e na BRF Brasil Foods, cujo montante possuía o mesmo valor contábil do investimento anteriormente detido de forma direta na SADIA.

- BRF Brasil Foods passa a ter HFF participações como subsidiária integral, e, através dela passa a controlar a SADIA, detendo 88% de suas ações ordinárias.

No entender da Fiscalização (TVF, e-fls. 20/37), por meio da incorporação de ações da HFF Participações pela BRF Brasil Foods, a OLD Participações alienou as 24.578.471 ações que detinha da HFF Participações (incorporada) para a BRF Brasil Foods (incorporadora), recebendo em contrapartida 4.086.097 ações da BRF Brasil Foods. Nessa operação, a OLD Participações auferiu ganho de capital tributável, assim apurado:

Considerando-se as ações da Sadia S.A. utilizadas para subscrição de capital na HFF Participações S.A. (24.578.471 ações) e os demais dados constantes do Protocolo e Justificação de Incorporação de ações da HFF Participações S.A. pela BRF Brasil Foods S.A. (relação de troca = 0,166247 e preço de emissão das ações da BRF Brasil Foods S.A. = R\$39,40), o valor de alienação dessas ações foi de **RS160.992.224,49** (24.578.471 x 0,166247 x 39,40). Considerando-se ainda que o custo das ações foi de **RS25.411.455,22**, a fiscalizada obteve um ganho de capital no valor de **RS135.580.769,27**.

Da análise dos fatos, é insofismável que a ora Recorrente (OLD Participações), ao fim e ao cabo, recebeu 4.086.097 ações da BRF Brasil Foods em contrapartida às 24.578.471 ações que detinha da HFF Participações (as quais obteve com o aporte na HFF de igual número de ações que antes detinha da SADIA). Indisputável, também, que iniciou o processo com um ativo cujo valor era de R\$ 25.411.455,22 e terminou com um ativo cujo valor era de R\$ 160.992.224,49, valor esse dado pela relação de troca fixada no processo de incorporação de ações e preço de emissão das ações da BRF Brasil Food, importando a diferença em R\$ 135.580.769,27.

Dito isso, tem-se que a incorporação de ações é uma forma de converter uma empresa (incorporada) subsidiária integral de outra (incorporadora) pela incorporação de todas as ações da incorporada ao patrimônio da incorporadora. Isso ocorre mediante o aumento do capital social da incorporadora, sendo o capital social resultante do aumento subscrito com a totalidade das ações (ou quotas) da incorporada, recebendo os sócios da incorporada ações da incorporadora. Seu regramento é dado pelo art. 252 da lei das sociedades anônimas (Lei nº 6.404, de 1976 - Lei das SA), a seguir reproduzido:

Art. 252. A incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira, para convertê-la em subsidiária integral, será submetida à deliberação da assembléia-geral das duas companhias mediante protocolo e justificação, nos termos dos artigos 224 e 225.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar a operação, deverá autorizar o aumento do capital, a ser realizado com as ações a serem incorporadas e nomear os peritos que as avaliarão; os acionistas não terão direito de preferência para subscrever o aumento de capital, mas os dissidentes poderão retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 2º A assembléia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto

de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a aprovar, autorizará a diretoria a subscrever o aumento do capital da incorporadora, por conta dos seus acionistas; os dissidentes da deliberação terão direito de retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 3º Aprovado o laudo de avaliação pela assembleia-geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhes couberem.

§ 4º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Embora a doutrina qualifique a incorporação de ações como instituto próprio do Direito Societário, bem como reconheça diferenças em relação a outros institutos próximos, como a incorporação de companhias, importante sublinhar, *prima facie*, que não é por se estar diante de negócio típico do Direito Societário que, de plano, se vai afastar suas repercussões tributárias.

Nunca é demais lembrar que a definição do campo de incidência do imposto sobre a renda plasmada no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que o imposto incide de forma ampla sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e “*independe da denominação da receita ou do rendimento*”. Tal disposição, cabe assinalar, faz eco aos princípios da universalidade e da generalidade que orientam o imposto, os quais indicam que todas as rendas auferidas, bem como todas as pessoas, a ele se sujeitam, à exceção dos casos para os quais haja norma expressa de imunidade, isenção ou não incidência.

Nessa senda, não há como deixar de reconhecer que no momento em que companhia incorporadora (aqui BRF Brasil Foods) recebe participação social na incorporada (aqui HFF Participações) que compõe o patrimônio de sócio da incorporada (aqui a Recorrente, OLD Participações), entregando a esse (agora ex) sócio, em contrapartida, novas ações suas, está-se diante de ato de “*transferir gratuita ou onerosamente a outrem um direito ou a propriedade de uma coisa, que, então, passará a integrar o patrimônio alheio*”. E esse é, precisamente, o conceito de alienação¹.

É insofismável, portanto, que, no bojo do processo de incorporação de ações, ocorre a transferência das ações da incorporada do patrimônio de seu (ex) sócio para o patrimônio da incorporadora, ocorrendo, sim, a alienação de ações da incorporada na subscrição do aumento de capital da incorporadora. Essa é, aliás, a conclusão a que chegaram reconhecidos doutrinadores.

Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior em percuciente estudo sobre a natureza societária da incorporação de ações e seus efeitos tributários concluem

¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. Vol. 1. p. 164

que "a incorporação de ações implica alienação das ações da 'incorporada', a título de integralização do capital da 'incorporadora'"².

Modesto Carvalhosa, por sua vez, assevera que *o negócio de incorporação de ações envolve, "ao mesmo tempo de uma incorporação e de uma alienação fictas"*, justificando a ocorrência de alienação em razão de que *"o controlador da sociedade incorporada aliena não apenas suas ações à incorporadora, mas também as dos minoritários"*³.

Já Edmar de Oliveira Andrade Filho evidencia a grande abrangência do conceito de alienação, deixando claro que nele se abriga a incorporação de ações (*"a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo; com efeito, o detentor das ações ou quotas as entrega sob a forma de conferência de bens para subscrição de capital e recebe ações ou quotas da sociedade que teve o seu capital aumentado e que passou a ser a única acionista da sociedade convertida em subsidiária integral"*)⁴.

Vale também reproduzir trecho da argumentação no mesmo sentido que apresenta a Fazenda Nacional em suas contrarrazões:

De fato, a alienação, por definição, é o ato de transferir para alguém uma propriedade ou um direito. Trata-se de um ato de disposição no qual ocorre a transferência de domínio.

Vejam, senhores Conselheiros, que a incorporação de ações encaixa-se perfeitamente em tal conceito. A operação provoca uma transferência de propriedade, pois os sócios deixam de ser acionista da empresa convertida em subsidiária integral e passam a possuir ações da empresa cujo capital foi aumentado.

Assim, estando-se diante de alienação, os eventuais resultados positivos advindos são, a teor do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores), classificados como ganhos de capital e, como tal, tributados na pessoa jurídica. Confirma-se o *caput* do dispositivo (base legal do art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 1999):

Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

A Recorrente traz, em desfavor da tese de que no bojo da incorporação de ações ocorre alienação, as alegações de que (1) não está presente na incorporação de ações o elemento volitivo e de que (2) trata-se, em verdade, de caso de sub-rogação real.

² SCHOUERI, Luís Eduardo & ANDRADE JR, Luiz Carlos de. Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior. Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 200, mai. 2012, p. 44-72.

³ Autor citado nas contrarrazões da Fazenda Nacional, com a seguinte referência: "CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4º Volume. Tomo II - Art. 252. 4ª Ed., Saraiva, São Paulo, 2011, p. 172."

⁴ Autor citado no acórdão recorrido, com a seguinte referência: "Imposto de Renda das Empresas, 5ª edição, Editora Atlas, São Paulo, 2008, p. 461-462."

Em primeiro lugar, não se pode afirmar que não há elemento volitivo, de manifestação de vontade, na transferência de ações que subjaz à incorporação de ações.

Conforme estampado no art. 252 da Lei das SA, "*a incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira (...) será submetida à deliberação da assembléia-geral das duas companhias mediante protocolo e justificação*". Assim, como bem destacado pela Fazenda Nacional, a vontade do acionista nos desígnios da sociedade é manifestada na assembléia da sociedade, sendo garantido ao sócio dissidente, que não concorda com a deliberação da maioria, o direito de retirada previsto no art. 137 da Lei em questão.

Vale evocar aqui novamente a doutrina de Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior, que assim rebatem o argumento de ausência de manifestação de vontade no já citado artigo "Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos Tributários"⁵:

Não é apenas a conclusão a que chegaram os defensores da segunda corrente, ora examinada, que, ano nosso ver, merece crítica. Parece-nos, também, infundado o argumento de que a ausência de manifestação de vontade dos sócios seria relevante para definir a natureza jurídica da incorporação de ações, e que isso excluiria a possibilidade de esse negócio jurídico acarretar a alienação das ações da "companhia incorporada".

No direito societário, impera o princípio majoritário. Segundo este, as decisões relativas aos atos a serem praticados pela sociedade são tomadas pela maioria dos sócios. Isso significa que os sócios dissidentes tomam decisões sem manifestar vontade alguma? Claro que não. Pode não haver, no momento de cada decisão, a exteriorização da vontade específica daqueles. Contudo, no momento em que decidem ingressar na sociedade os, acionistas manifestam a vontade de sujeitarem-se às "regras do jogo", que, por seu turno, contemplam a substituição no dia a dia da companhia, da vontade dos sócios, pela vontade da maioria. (...)

Pelo exposto, não nos parece fundamentada a preocupação, manifestada pela segunda corrente, ora examinada, quanto à ausência de vontade dos acionistas na incorporação de ações. Ficou claro, nas linhas anteriores, que a lei criou um mecanismo em que a vontade, tanto do acionista como da companhia, é necessária e manifestada, embora em momentos distintos. Não há, em absoluto, falta de vontade. A ausência de uma manifestação de vontade individual pelo acionista, no momento da operação, sob a perspectiva do Direito Privado (que admite a representação indireta e a autorização), não é motivo bastante para se buscar atribuir, à transferência das ações dos acionistas da "incorporada", natureza criativamente diversa.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo & ANDRADE JR, Luiz Carlos de. Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior. Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 200, mai. 2012, p. 44-72.

No presente caso, em particular, a manifestação de vontade da Recorrente resta evidenciada não só pelo princípio majoritário, mas de forma específica e direta. Isso porque na ata da assembleia-geral da HFF Participações realizada em 8/7/2009 (e-fls. 311/372), que decidiu pelo encaminhamento da incorporação de ações, consta que foi registrada "a presença de acionistas representando a totalidade do capital social da companhia" (sublinhou-se), que foram as "deliberações tomadas por unanimidade de votos e sem qualquer ressalva" (sublinhou-se), bem como o que segue:

4.10. Aprovado, depois de examinado e discutido, o Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações da Companhia ("Protocolo e Justificação"), celebrado, em 22 de junho de 2009, entre os administradores da Companhia e os administradores da Perdígão S.A. (CNPJ/MF sob o nº 01.838.723/0001-27) ("Perdígão" ou "BRE"), o qual, depois de autenticado pela Mesa, passa a integrar a ata que se refere a presente Assembleia Geral como Anexo I. O Protocolo e Justificação estabelece todos os termos e

Não há, portanto, como se pretender alegar a falta de elemento volitivo na incorporação de ações sob exame a descaracterizar a alienação.

No que se refere à alegação de que se estaria diante de sub-rogação real, tem-se que essa figura do direito civil corresponde à "substituição de uma coisa por outra com os mesmos ônus e atributos"⁶ (sublinhou-se).

Ocorre que, diferentemente do que acontece na sub-rogação real, na incorporação de ações não ocorre simples substituição de um bem do patrimônio do proprietário por outro, mantidos os mesmos ônus e atributos. Com efeito, a participação societária que era detida na incorporada antes da incorporação de ações ostenta atributos que não estão presentes, a toda evidência, na participação societária na incorporadora que passa a ser detida com a operação de incorporação de ações. Incorporadora e incorporada são pessoas jurídicas distintas, tendo estatutos sociais, patrimônio e relações societárias diferentes. Veja-se como Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior explicam com clareza esse aspecto diferenciador⁷:

O exame das ponderações acima expostas nos leva a concluir que não há, na incorporação de ações, a substituição jurídica a que aludiu Nelson Eizirik, pois:

i) a relação originária não se mantém. Antes da incorporação de ações, o sócio é titular de participação da sociedade "A". Após a operação, passa a ser titular de participação na sociedade "B". Não existe identidade entre as relações jurídicas existentes antes (sócio – "A") e depois (sócio "B") da incorporação de ações. Imagine-se, por exemplo, que a classe das ações fosse diferente, antes e após a operação. Isso bem seria possível, evidenciado a diferença entre as relações jurídicas observadas.

ii) o papel desempenhado pelo bem substituído não se confunde com o do bem sub-rogado. O bem substituído legitimava, por exemplo, o sócio a receber dividendos da sociedade "A", ou a participar das assembléias da sociedade "A" etc. O bem sub-rogado, diversamente, legitima o sócio a receber dividendos da

⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. Vol. 4. p. 437

⁷ Revista Dialética de Direito Tributário nº 200, Ed. Dialética, 2012, pp. 44/72.

sociedade “B”, ou a participar das assembleias da sociedade “B”, etc.

Também não procede o argumento subsidiário da Recorrente no sentido de que a incorporação de ações consistiria operação de permuta sem torna em razão da ausência do elemento monetário.

Embora a subscrição de capital da incorporadora com as ações da incorporada se dê sem pagamento em pecúnia, o elemento preço está ali presente. É que não só na subscrição de capital há sempre a estipulação de um preço, expresso em moeda, como na incorporação de ações, em particular, a avaliação do valor das ações a serem incorporadas é imposta pelo antes transcrito art. 252 da lei das sociedades anônimas, em evidente "precificação".

Assim, o elemento preço impede que se caracterize a incorporação de ações como permuta, uma vez que na permuta o vínculo obrigacional é de troca de uma coisa por outra coisa, não sendo o preço elemento da troca. Cumpre, a propósito, destacar trecho do TVF em que a precificação das ações objeto da incorporação no presente caso resta evidente:

Na A.G.E. supramencionada, houve, ainda, a aprovação do Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações da Companhia celebrado em 22/06/2009 entre os administradores da HFF e os da Perdigão, atual BRF. Nele, apontou-se que as ações da HFF foram avaliadas, por seu valor econômico, pela PLANCONSULT PLANEJAMENTO E CONSULTORIA LTDA (Planconsult), CNPJ 51.163.798/0001-23, e que esse valor seria utilizado para subscrição de ações na BRF.

Vale trazer a baila, mais uma vez, as considerações de Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior⁸ acerca da impossibilidade de se caracterizar a incorporação de ações consistiria operação de permuta:

Vale, ainda, corrigir um equívoco em que se tem incorrido na tentativa de negar a realização da renda na incorporação de ações, qual seja, a equiparação dessa operação à permuta, ainda que para fins fiscais.

A permuta (ou troca) é o contrato por meio do qual um contratante promete uma coisa em troca de outra (...) Mas a troca não se confunde com a compra e venda, pois seu objeto consiste no escambo de coisas, enquanto o objeto da primeira é a troca de coisa por dinheiro.

A necessidade de a compra e venda envolver uma prestação em dinheiro decorre de um de seus elementos essenciais: o preço. O preço não é elemento da troca, como ensina Pontes de Miranda, ao tratar desse contrato.

(...)

Diante do exposto, a caracterização de uma permuta na incorporação de ações implicaria a inexistência de preço definido em dinheiro, bem como a formação de um vínculo obrigacional que tivesse por objeto a troca de coisa por coisa. Vejamos se essas condições são atendidas pela incorporação de ações.

⁸ Revista Dialética de Direito Tributário nº 200, Ed. Dialética, 2012, pp. 44/72.

(...) A subscrição é o negócio jurídico pelo qual o acionista se compromete a entregar recursos à companhia. O capital subscrito é, portanto, a expressão da promessa feita pelo acionista.

(...) O que a lei prevê é que o capital subscrito (a quantia prometida à sociedade) poderia ser integralizado (pago) mediante a entrega de bens.

Diante do exposto, é mister concluir que, na subscrição de capital existe a estipulação de um preço, expresso em moeda (...)

Com base nesses comentários, vê-se que a subscrição envolve um elemento que é estranho à permuta, a saber, o preço. Além disso, o que se expôs acima também conduz a uma segunda constatação: a de que a subscrição não envolve, por essência, a troca de bens por ações. Pelo contrário, a subscrição cria a obrigação de integralizar o capital social, que é expresso em moeda. A lei, entretanto, autoriza que o pagamento dessa obrigação se dê mediante a entrega de bens, sujeitos a prévia avaliação. A integralização, que é ato jurídico stricto sensu, pode consistir na entrega de bens; contudo, isso não desnatura os efeitos da subscrição, negócio jurídico. Nesse contexto, a integralização em bens aproxima-se do instituto da dação em pagamento (embora ainda sejam institutos diferentes).

Por essas razões, cremos que a incorporação de ações na medida em que se concretiza por meio de uma subscrição de capital pelos sócios da "incorporada", ainda que em regime extraordinário não pode ser equiparada à permuta.

Não há reparos, portanto, à decisão da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, ora recorrida.

Isso porque no bojo da incorporação de ações ocorre alienação da totalidade de ações (ou quotas) da pessoa jurídica incorporada na subscrição do aumento de capital da pessoa jurídica incorporadora, não havendo falar em ausência de manifestação de vontade. Não é caso de sub-rogação real (não há identidade entre os atributos das participações societárias na incorporada e na incorporadora), nem de permuta (o elemento preço se faz presente). Assim, a diferença positiva entre a participação que passa a ser detida na incorporadora e a participação antes detida na incorporada constitui ganho de capital tributável.

No presente caso, como se viu, a Recorrente detinha participação na HFF Participações (incorporada) ao valor de R\$ 25.411.455,22 (custo de aquisição) e passou a deter participação na BRF Brasil Food (incorporadora) ao valor de R\$ 160.992.224,49, estando sujeita à tributação do acréscimo patrimonial correspondente, na forma do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Não se alegue aqui que a indisponibilidade da renda advinda do acréscimo patrimonial em comento o retiraria do alcance do imposto sobre a renda. É que, como consignado no TVF, o antes citado art. 43 do CTN, ao enunciar a ampla incidência do imposto sobre a renda, deixa expresso que esse imposto "*tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*" de renda e proventos de qualquer natureza. E, como decidiu o Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no

Recurso Especial 1232796/RS (2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, Dje 09/02/2012), a disponibilidade econômica não se confunde com a disponibilidade financeira. Transcreve-se parcialmente a ementa do julgado em questão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA. ART. 74 DA MP. N. 2.158-35/2001. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CONTIDA NO CAPUT DO ART. 43 DO CTN. PRECEDENTES.

1. *"Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam ao patrimônio." (Zuudi Sakakihara in "Código Tributário Nacional Comentado", coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p. 133).*

2. *"Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros." (REsp 983.134/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.4.2008, DJe 17.4.2008.)*

3. *"Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil." (REsp 983.134/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.4.2008, DJe 17.4.2008.)*

Vale registrar aqui que outra turma ordinária da 1ª Seção decidiu no mesmo sentido da turma ora recorrida ao analisar lançamento em que figurava como sujeito passivo outra empresa que, como a ora Recorrente, detinha participação na empresa incorporada no presente processo de incorporação de ações (HFIN PARTICIPAÇÕES S.A., acórdão nº 1302-001.823, sessão de 6 de abril de 2016, Relator Alberto Pinto Souza Júnior, decisão por maioria). Interessante, aliás, transcrever trecho desse julgado em que o Relator assinala a irrazoabilidade de conclusão no sentido da não tributação do acréscimo patrimonial verificado:

Logo, é indiscutível que a titularidade jurídica de ações da BRF no valor R\$ 78.453.718,92, quando a recorrente teve que dar em pagamento ações da HFF no valor apenas de R\$ 11.977.426,00, gerou uma disponibilidade econômica de renda caracterizada

pelo acréscimo patrimonial decorrente do ganho de capital no valor de R\$ 66.476.292,92.

Além disso, a incorporação de ações da HFF gerou o registro de ágio pela BRF, inclusive fundamentado em expectativa de rentabilidade futura (R\$ 1,4 bilhão), o que significa que o custo de aquisição das ações da HFF registrado pela BRF foram superiores ao seu valor patrimonial. Não obstante, a recorrente alega que contabilizou as ações recebidas pelo valor das ações dadas em pagamento, ou seja, contabilizou as ações da BRF por R\$ 11.977.426,00? Ora, na outra ponta, a BRF registrou o custo de aquisição de tais ações da HFF de titularidade da recorrente por R\$ 78.453.718,92, tanto que contabilizou ágio no investimento na HFF. A vingar o entendimento da recorrente, cria-se, assim, o melhor dos mundos para os contribuintes e o pior para o Erário, pois, para a recorrente, não haveria ganho de capital a ser tributado, mas, para a BRF, seria registrado um ágio por expectativa de rentabilidade futura com possibilidade de gerar futura despesa de amortização dedutível das bases tributáveis (a depender apenas da ocorrência de um dos eventos do art. 7º da Lei 9.532/97). Mutatis mutandis, seria como, em um venda de um produto, o comprador declarar um custo de aquisição dedutível da base tributável de R\$ 78 milhões e, do outro lado, o vendedor declarar uma receita tributável de R\$ 11 milhões.

Convém também transcrever a parte de interesse da ementa do julgado em questão, seguido de ementas de outros recentes acórdãos exarados por turmas ordinárias da 1ª Seção, os quais bem demonstram que a posição aqui abraçada é amplamente dominante no CARF:

Acórdão nº 1302-001.823 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 6 de abril de 2016, Relator Alberto Pinto Souza Júnior, decisão por maioria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

Não há falar em ausência de elemento volitivo do titular na incorporação das suas ações por terceiro, pois o ordenamento constitucional brasileiro jamais permitiria que uma lei ordinária desse a um particular o poder de dispor sobre a propriedade de terceiro com capacidade de direito e de fato, sem a sua anuência ou contra a sua vontade, sob pena de ofensa ao direito fundamental à propriedade.

Quem participa de uma sociedade se submete, por vontade própria, às regras societárias, logo, não há falar que, por ser a decisão da sociedade uma deliberação colegiada, não exista ali o elemento volitivo daquele que restou vencido ou mesmo submetido à deliberação assemblear

A incorporação de ações se desenvolve pela subscrição de ações da incorporadora e, posteriormente, a dação das ações da subscritora de titularidade de seus sócios em pagamento daquelas, razão pela qual, haverá apuração de ganho de capital por aquele que integralizar ações subscritas com a dação de outras ações de valor inferior às integralizadas.

Acórdão nº 1301-001.856 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 09 de dezembro de 2015, Relator Paulo Jakson da Silva Lucas, decisão por maioria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

INCORPORAÇÃO DE AÇÃO.

(...)

Na incorporação de ações, há alienação pelos acionistas da incorporada de seus ativos, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em moeda corrente.

Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, esta deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro.

Acórdão nº 1301-002.010 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 04 de maio de 2016, Relator Wilson Fernandes Guimarães, decisão por maioria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

(...)

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a título de ganho de capital, a diferença entre o valor das ações incorporadas ao capital de outra sociedade e o montante representativo das novas ações recebidas em virtude de tal incorporação. Irrelevantes, no caso, a ausência de fluxo financeiro e de manifestação de vontade do titular das ações alienadas.

Acórdão nº 1401-001.682 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 09 de agosto de 2016, Relator Antonio Bezerra Neto, decisão por maioria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA JURÍDICA. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A incorporação de ações por envolver uma transferência de titularidade das ações da incorporada, dadas em pagamento em uma conferência de aumento de capital, para a incorporadora, caracteriza-se como uma espécie do gênero alienação. No caso concreto, como houve a valorização a preço de mercado das ações dadas em pagamento, gerou-se um acréscimo patrimonial tributável pelo ganho de capital.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ACIONISTA. DIREITO DE RECESSO.

A incorporação de ações seguirá os ditames das deliberações das assembleias gerais das companhias incorporadora e incorporada. Os acionistas da incorporada, que não concordarem com o evento de incorporação de ações, tem a opção de se retirar da sociedade, podendo se reembolsar do valor de suas ações.

A destacar também a existência de diversos julgados no mesmo sentido de Turmas Ordinárias da 2ª Seção do CARF (cite-se, como exemplo, os acórdãos de nºs 2401-004.344 e 2201-003.254, ambos de 2016), bem como o acórdão a seguir da 2ª Turma da CSRF:

Acórdão nº 9202-00.662 – 2ª Turma da CSRF, Sessão de 12 de 04 abril de 2010, Relator Elias Sampaio Freire, decisão por voto de qualidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2005.

IRPF - OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - GANHO DE CAPITAL.

As operações que importem alienação a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitos a apuração do ganho de capital.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo.

O sujeito passivo transferiu ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado.

A diferença a maior (entre o valor de mercado e o valor constante na declaração de bens) deve ser tributada como ganho de capital.

Com relação aos elementos trazidos pela Recorrente na petição de e-fl. 1.340, em que ela noticia haver "*fatos supervenientes, plenamente hábeis a refletir no julgamento do presente Recurso Especial*", correspondendo esses fatos à acórdão do TRF da 4ª Região, acórdão da 2ª Turma da CSRF, Parecer da Procuradoria Federal especializada junto à CVM e posicionamento externado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no decorrer da sessão de julgamento do processo 10880.723083/2013-27, tem-se que não alteram as conclusões antes delineadas.

Vale assinalar, aliás, que o acórdão proferido pela 2ª Turma da CSRF no Processo Administrativo nº 10680.726772/2011-88 e o Parecer da Procuradoria Federal especializada junto à CVM a que se refere a Recorrente sequer podem ser considerados supervenientes em relação ao presente Recurso Especial, o qual foi protocolado em 9/9/2015 (e-fls. 1.141). Com efeito, o acórdão da 2ª Turma da CSRF em questão é o de nº 9202-003.579, o qual não só foi exarado antes da apresentação do presente recurso (na sessão de 3/3/2015), como foi utilizado como paradigma pela ora Recorrente na própria demonstração da divergência que compõe e sustenta o presente recurso especial. Já o Parecer da Procuradoria Federal especializada junto à CVM, assinado pela Procuradora Federal Raquel Passarelli de Souza Toledo de Campos, é datado de 19/5/2014.

De destacar, também, por conta da referência da Recorrente ao julgamento do processo 10880.723083/2013-27 pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, que, como assinalado anteriormente, aquele colegiado, ao analisar lançamento em que figurava como sujeito passivo outra empresa que, como a ora Recorrente, detinha participação na empresa incorporada no presente processo de incorporação de ações (HFIN PARTICIPAÇÕES S.A., acórdão nº 1302-001.823) chegou às mesmas conclusões aqui delineadas.

Não vejo, portanto, como aquele julgamento poderia vir a vulnerar as conclusões que aqui se alcança acerca da incidência de IRPJ e CSLL sobre o acréscimo patrimonial havido em processo de incorporação de ações, de forma a se tornarem aplicáveis aqui, como quer a Recorrente, os arts. 100, inciso III e parágrafo único, e/ou, 112, inciso II, do CTN. Cumpre registrar, por outro lado, que pedido desse jaez sequer foi feito no presente Recurso Especial, sendo absolutamente novo.

Não merece acolhida, portanto, o recurso da Contribuinte no que se refere à presente matéria.

Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

No tema dos juros de mora sobre a multa de ofício, verifica-se que essa 1ª Turma da CSRF vem reiteradamente se posicionando pela incidência. Cite-se, nesse sentido, os acórdãos de nº 9101-002.180 e 9101-002.181 (de 19/01/2016), ambos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, bem como os de nº 9101-002.209 e 9101-002.209 (de 02/02/2016) e 9101-002.349 (de 14/06/2016), esses de minha relatoria, tendo sido acompanhada por maioria de votos pela turma.

Peço vênias, portanto, para adotar os argumentos expendidos no último julgado citado, de nº 9101-002.349, no qual assim me manifestei:

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e

contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

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 banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

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.

Ora, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo. Vale transcrever os dispositivos (sublinhei):

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.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento.

Este é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves (sublinhei):

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.
MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE

MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."

Conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Nesse quadrante, o fato de o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, trazer disposição expressa sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa isolada, ao invés de reforçar a tese de não incidência dos juros sobre a multa de ofício, como defende a Contribuinte, concorre no sentido da incidência. Isso porque o dispositivo em questão, ao fixar a possibilidade de se formalizar "auto de infração sem tributo", refere-se ao "crédito tributário" formalizado, evidenciando que essa expressão alberga também a penalidade pecuniária. Confira-se:

Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Também aqui, portanto, não deve ser acolhido o recurso da Contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cinge-se o recurso fazendário ao tema da **aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas**.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a Contribuinte fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê no Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 20/37), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas afastada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF sob o argumento de que após o encerramento do ano-calendário objeto do lançamento, quando já apurada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL efetivamente devidos nos períodos, impossível coexistirem num determinado momento (ocasião do lançamento) duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário. Equivocada, como se verá, a decisão da Turma do CARF recorrida, devendo ser restabelecida a multa isolada.

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.* E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste

anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a

subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excepcionou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁹.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009¹⁰

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012¹¹

[...]

ANEXO ÚNICO

⁹ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

¹¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013¹²

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

¹² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹³

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à

¹³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹⁴ à parcela do litígio já pacificada.

¹⁴ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o

princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a

obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em

ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista

no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹⁵ e exigidas de forma isolada.

¹⁵ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹⁶:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por

¹⁶ http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de

lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e,

consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁷. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o

¹⁷ 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.

lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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 de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à

estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como reclama a Recorrente, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

É de se prover, portanto, o recurso fazendário, restabelecendo a multa isolada multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso da Fazenda e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO. Conheço do recurso da Contribuinte e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

Como amplamente debatido, o presente caso trata-se de um clássico negócio jurídico de incorporação de ações, previsto no artigo 252, da Lei 6.404/76.

No presente caso, os acionistas da sociedade incorporada foram autuados, ao argumento de terem auferido ganho de capital na operação, em decorrência da realização dos atos jurídicos que redundaram na troca de suas ações em HFF por ações da BRF.

Nesse contexto, para se chegar ao correto entendimento tributário da questão, faz-se necessário entender a natureza jurídica da incorporação de ações, bem como dos atos e negócios jurídicos necessários para se chegar ao cabo do negócio.

São, basicamente, duas correntes doutrinárias que tratam do tema. Uma que entende ser a incorporação de ações uma simples operação de aumento de capital com subscrição em bens (ações). Outra que entende ser a incorporação de ações é um instituto jurídico híbrido, que objetiva a concentração empresarial, com a manutenção da personalidade jurídica da companhia cujas ações são incorporadas.

A linha que entende ser a incorporação de ações uma simples operação de aumento de capital, ou seja, uma operação de alienação.

Sobre essa tese destaco os dizeres de Fran Martins:

“Pois, na verdade, a conversão de uma sociedade anônima existente em subsidiária integral mediante a chamada incorporação das ações da primeira no patrimônio da segunda nada mais é do que um aumento de capital da sociedade controladora, ou, na expressão da lei, incorporadora, com subscrição das ações desse aumento pelos acionistas da sociedade que vai tornar-se subsidiária integral, sendo o pagamento dessas ações feito não em dinheiro mas com ações dos acionistas da sociedade a ser incorporada.” (Martinsm Fran, Comentários à Lei das Sociedades Anônimas. 4ª edição, revista e autorizada por Roberto Papini. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1040)

Nessa linha de raciocínio é possível se chegar a uma hipótese em que a transferência das ações da sociedade incorporada para a incorporadora pode gerar ganho de capital, ou seja, quando o acionista da incorporadora transfere suas ações por valor superior ao custo. É o que conclui Luiz Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Jr., senão vejamos:

“É sim, possível, ao cabo da incorporação de ações, a apuração de ganho de capital (tributável) pelo acionista da sociedade “incorporada”, caso o valor pelo qual a transferência se suas ações se efetive seja superior ao respectivo custo” (Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos

Tributários”, em Revista Dialética de Direito Tributário nº 200, p. 44/72)

Essa foi a linha defendida no Auto de Infração.

Mas não me parece ser a compreensão mais justa da questão, como me parece a segunda corrente, a qual tecerei breves comentários a seguir.

Para essa outra corrente, defendida por Eizirik, a incorporação de ações é um instituto jurídico híbrido, que objetiva a concentração empresarial, com a manutenção da personalidade jurídica da companhia cujas ações são incorporadas, passando ela a ter apenas um acionista.

Nos dizeres do referido autor:

“Trata-se, portanto, de típica operação de integração empresarial, que não se confunde com operação de aumento de capital, embora traga, como uma de suas consequências, por força da incorporação das ações da incorporada ao capital da incorporadora, o aumento do capital desta última.” (Eizirik, Nelson, Incorporação de Ações: Aspectos Polêmicos, artigo no livro Fusão, Cisão, Incorporação e Temas Correlatos, coordenado por Walfrido Jorge Warde Jr., Quartier Latin, 2009, p. 77/99)

Conforme ensina o autor em questão *“o aumento de capital da companhia incorporadora, assim, decorre da incorporação de ações, isto é, constitui um ato complementar e necessário à consumação da incorporação de ações, objetivando criar novas ações que serão suscritas pela diretoria da companhia incorporada, nos termos do §2º do artigo 252, da Lei Societária, para serem entregues aos acionistas da companhia cujas ações foram incorporadas.”*

Baseado na ausência do elemento volitivo para a efetivação da operação de incorporação de ações, dada a compulsoriedade da transferência das ações, o autor em questão conclui que: *“ocorre uma sub-rogação real legal, pois determinada pela Lei das S.A. e decorrente da natureza da operação de incorporação de ações, que não pode ser realizada de forma diversa da prevista no artigo 252 da Lei das S.A.”*

E aqui a doutrina de Mariz de Oliveira conclui que a incorporação de ações acarreta a mera substituição de ações da cia incorporada por ações da cia incorporadora, emitidas exclusivamente para esse fim. *(Oliveira, Ricardo Mariz de, Incorporação de Ações no Direito Tributário, Quartier Latin, 2014)*

Essa substituição não gera ganho de capital por se tratar de simples troca de título, que não pode ter outro custo além do custo das ações incorporadas, uma vez que os acionistas não despendem qualquer outro valor para passarem a ser donos das novas ações.

Para essa corrente a substituição produz efeito jurídico e econômico semelhante ao negócio jurídico permuta. Notadamente, permuta sem torna, onde não há a possibilidade de o bem recebido ter custo diferente do bem dado.

Nessa hipótese, o ganho de capital apenas é verificado quando da alienação do bem recebido em permuta.

Não consigo enxergar a operação de outra maneira, trata-se apenas de troca de ações da companhia incorporada por ações da companhia incorporadora. Não vislumbro ganho de capital em mera troca de papéis, não há renda nova. Por esse motivo que se defende que o custo de aquisição deve permanecer inalterado. Eventual ganho apenas se concretiza quando da alienação das ações recebidas ao cabo da incorporação, para terceiros.

É nesse contexto que dou provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)
Gerson Macedo Guerra