



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

Processo nº	10880.723083/2013-27
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-001.823 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	6 de abril de 2016
Matéria	IRPJ e CSLL. Incorporação de ações.
Recorrente	HFIN PARTICIPACOES S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por maioria de votos, NEGAR CONHECIMENTO à petição apresentada depois do recurso voluntário, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix; 2) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso

voluntário relativamente ao crédito tributário principal e multa de ofício de 75%, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix que dava provimento ao recurso voluntário; 3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa isolada, votando pelas conclusões a maioria qualificada dos Conselheiros (Luiz Tadeu Matosinho Machado, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Edeli Pereira Bessa), e divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix ; 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - PRESIDENTE

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 0129.106 da 1ª Turma da DRJ/BEL, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2009

Ementa:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas em casos concretos não se constituem em normas gerais. Inaplicável, portanto, a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA JURÍDICA. A incorporação de ações constitui uma espécie *sui generis* de alienação, onde a vontade uma das partes é suprida por expressa determinação legal; não tem natureza jurídica de subrogação real, pois a relação originária não se mantém e o papel desempenhado pelo bem substituído não se confunde com o do bem subrogado; também não corresponde a uma permuta, pois nesta ocorrem, simultaneamente, duas transferências ou duas transmissões de propriedade, em que os contratantes ou permutantes fazem, entre si, recíprocas transferências de coisas que se equivalem.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. Sujeita-se à apuração do ganho de capital a alienação de ações ocorrida em operação de incorporação de ações para constituição de subsidiária integral.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. A multa isolada, devida pela insuficiência ou falta de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores de multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente
Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 0129.106 em 08/07/2014 (AR a fls. 793), interpôs, em 07/08/2014, recurso voluntário (doc. a fls. 765 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

- a) que as referidas exigências decorrem do entendimento da Fiscalização de que a operação de incorporações de ações consiste em um evento de alienação apto a ensejar a apuração de ganho de capital sujeito à regular incidência do IRPJ e da CSLL;
- b) que também houve imposição de multa isolada diante da não adição do suposto ganho de capital auferido na operação mensal de IRPJ da recorrente ao mês de julho de 2009;
- c) que este ganho, no entender da Fiscalização, teria resultado da diferença positiva entre (i) o valor de mercado das ações da BRF na data da referida operação (i.e. 8.7.2009), multiplicada pela quantidade de ações BRF recebida pela recorrente e (ii) o valor contábil de seu investimento na HFF nesta mesma data;
- d) que, conforme já demonstrado na impugnação, a incorporação de ações consiste em um instituto próprio de direito societário que tem como intuito viabilizar a constituição de subsidiária integral, isto é, companhia brasileira cuja totalidade das ações é detida por outra companhia brasileira, sendo que tal instituto está previsto no art. 252 da Lei das S/A;
- e) que, para que se realize uma operação comutativa, sem ganhos ou prejuízos para os acionistas de ambas as sociedades, é estabelecida uma relação de substituição no valor (geralmente de mercado) das ações incorporadas e daquelas que serão recebidas em substituição a estas;
- f) que é justo dizer que a incorporação de ações resulta na conversão de uma sociedade em subsidiária integral de outra sociedade anônima brasileira, tendo como finalidade integração de duas sociedades para que possam juntas explorar e desenvolver atividades/negócios que antes eram conduzidas/os de maneiras independente, visando a união de forças operacionais e administrativas entre duas companhias com a consequente redução de custos na grande maioria dos casos;
- g) que interessante notar que, na incorporação de ações, a participação na sociedade incorporada é um reflexo daquela mesma participação anteriormente detida na sociedade que foi objeto da conversão em subsidiária integral;
- h) que os acionistas continuam a deter a mesma participação proporcionalmente ao patrimônio social, pois a única diferença é que, após a operação de incorporação de ações, a participação naquela sociedade que se tornou subsidiária integral passa a ser indireta, porém o acionista continua vinculado ao negócio e aos riscos da atividade, com direitos e obrigações inerentes à posição de sócio, ou seja, o acionista não se desfaz do ativo, mas continua sujeito às suas vicissitudes, riscos, etc.;

i) que tanto a incorporação de ações como a constituição de subsidiária integral com a aquisição de ações da futura subsidiária mediante a entrega de ações da futura controladora (i.e. subscrição de capital mediante conferência de bens sob a ótica da sociedade que teve seu capital integralizado) são operações societárias diversas, que a própria LSA diferencia em seu art. 251;

j) que a palavra “ou” no art. 251 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;

k) que a incorporação de ações e a subscrição de capital com a conferência de participações societárias são operações distintas, que não se confundem, devendo ser respeitada esta separação à luz do primado da segurança jurídica e do art. 110 do CTN, o qual proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;

m) que o precedente citado pelo acórdão recorrido é justamente uma subscrição de capital e não uma incorporação de ações, como tenta fazer crer a DRJ;

n) que são elementos estruturais para a caracterização de uma operação como alienação (i) a transmissão da propriedade e a (ii) vontade do alienante em transferi-la, ou seja, mostra-se de suma importância o elemento volitivo por parte do alienante quando da transferência da propriedade de determinado bem ou direito para a caracterização de uma operação como alienação;

o) que é possível resumir as principais características da operações de ações com base na identificação dos seguintes elementos:

o.1) a operação de incorporação de ações é aprovada pelas assembleias gerais das companhias envolvidas – i.e. companhia incorporadora e companhia cujas ações são incorporadas;

o.2) o evento de subscrição de ações da incorporadora é uma consequência decorrente da operação de incorporação de ações, sendo imposta por lei, e é efetivada pela diretoria da companhia cujas ações estão sendo incorporadas por conta de seus acionistas e não em nome destes, constituindo transferência compulsória de ações;

o.3) os acionistas, por não participarem do processo de deliberação e aprovação da operação de incorporação de ações da companhia incorporadora diretamente e em substituição às ações anteriores que possuíam;

o.4) não há a intenção, com a implementação da operação de incorporação de ações, de se deixar de fazer parte do negócio desenvolvido pela companhia cujas ações estão sendo incorporadas; ao contrário, busca-se por meio deste instrumento societário a continuidade da companhia e da respectiva participação no negócio por ela desenvolvido por meio da conjugação deste com as atividades exploradas pela companhia incorporadora das ações da incorporada;

p) que o entendimento da DRJ no sentido de que a passividade dos acionistas seria relativa, pois que os acionistas dissidentes podem se retirar da sociedade e exigir seu direito de regresso, também não merece acolhida, já que o não exercício deste direito não caracteriza manifestação de vontade, uma vez que esta deve ser inequívoca e não presumida;

q) que a Assembleia exprime a vontade da companhia, e só dela, apesar de normalmente suas deliberações resultarem da fusão de diversas emissões volitivas, com a desconsideração das opiniões vencidas;

r) que, em uma incorporação de ações, os acionistas não participam do processo de sua aprovação tampouco do processo de subscrição dela decorrente, pois recebem diretamente, de forma passiva, ações da companhia incorporadora em substituição às suas antigas ações;

s) que, ademais, as ações cuja incorporação levou à lavratura da autuação fiscal ora combatida correspondem a uma pequena parcela do capital social da Sadia S/A, de modo a evidenciar que a recorrente não exercia qualquer controle sobre a Sadia;

t) que, enquanto uma substituição decorrente de um fenômeno de subrogação real legal, resta claro que a incorporação das ações da HFF pela BRF não consiste em um evento de alienação apto a ensejar o auferimento de eventual acréscimo patrimonial sujeito à incidência do IRPJ, diante da ausência do elemento volitivo por parte da recorrente indispensável à caracterização da operação como evento de alienação;

u) que, muito pelo contrário, desta operação resultou uma mera substituição por meio da qual as ações antigamente detidas pela recorrente na HFF foram substituídas por ações da BRF, na mesma proporção e pelo mesmo valor do investimento anteriormente detido;

v) que pelo PN 39/1981, 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, sendo que, pelo PN 38/81 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:

4. Deduz-se, daí, que o direito obtido em subscrição ou aquisição não se extingue com as citadas operações, mas, ao contrário, mantém-se em relação ao patrimônio que absorveu o primitivo. Desta forma, as quotas ou ações que venham a substituir títulos de participação societária, na mesma proporção das anteriormente possuídas, não podem ser consideradas novamente "subscritas ou adquiridas", donde dever ser contada como data inicial do quinquênio aquela indicada no art. 4º, d, do Decreto-Lei nº 1.510/76."

w) que, ainda que se entenda que a incorporação de ações possui natureza jurídica de alienação, o que se admite apenas a título de argumentação, o acórdão recorrido não merece prosperar, tendo em vista que o reflexo de tal operação no patrimônio da recorrente seria a de uma permutação e não mutação patrimonial capaz de gerar acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL;

y) que, de todas as formas de alienação em sentido amplo previstas na legislação, não há dúvida de que, se ignorada a ausência de interesse da recorrente em transferir a propriedade de suas ações da HFF à BRF, a incorporação de ações consistiria em operação de permuta;

z) que, no caso de operações de permuta sem troca de posições patrimoniais que se equivalem, assim, ao contrário do que ocorre nas operações de compra e venda, não há percepção ou recebimento de ganho de capital a ingressar no patrimônio do titular do bem permutado, estando, por tudo quanto acima exposto, fora do campo da incidência do IRPJ e da CSLL;

aa) que nem se levante que somente as permutas de unidades imobiliárias seriam neutras sob a ótica tributária e permutas de bens móveis não, como pretendeu a DRJ;

ab) que o Parecer PGFN nº 970/91 conclui que a entrega pelo licitante vencedor de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União como contrapartida à aquisição das ações leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização caracteriza-se como permuta, logo, não há tributação, pois não há ganho de capitais, quando ocorre a mera troca de bens;

ac) que, mesmo que se entenda que houve alienação com a apuração de ganho de capital, o que se admite apenas por argumentação, o imposto de renda incidente sobre este suposto ganho jamais poderia ser exigido pela Fiscalização, uma vez que ainda não se encontra disponível para a recorrente;

ad) que, ante a ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, foi referendada pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 668.378-ES, cuja situação fática envolvia a liquidação de sociedade holding em que a devolução do capital se deu por meio da entrega de participações detidas em outras sociedades, que o recebimento de ações e quotas de outras empresas em substituição à participação acionária anteriormente detida gera apenas expectativa de lucro que não poderia dar ensejo à incidência do imposto de renda;

ae) que devem ser afastadas a determinação de que sejam retificados os saldos de base de cálculo negativa de CSLL e prejuízo fiscal, compensados de ofício pela Autoridade Fiscal com os supostos débitos de IRPJ e CSLL;

af) que jamais poderia ter sido aplicada multa isolada em concomitância com a multa de ofício, até mesmo porque a segunda absorve a primeira (princípio da consunção);

ag) que a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício afronta a legislação tributária e o princípio da segurança jurídica;

ah) que a palavra "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, 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";

ai) que o art. 61 da 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 eventualmente exigido.

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões a fls. 842 e segs.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 719 e substabelecimento a fls. 721, razão pela qual dele conheço.

DO ELEMENTO VOLITIVO

Sustenta a recorrente que *a incorporação das ações da HFF pela BRF não consiste em um evento de alienação apto a ensejar o auferimento de eventual acréscimo patrimonial sujeito à incidência do IRPJ, diante da ausência do elemento volitivo por parte da recorrente indispensável à caracterização da operação como evento de alienação.*

Ora, estamos diante de um silogismo baseado em premissa falsa, pois segundo a recorrente: o evento de alienação requer a livre vontade das partes, a incorporação de ações não requer a vontade dos acionistas da companhia a ser convertida em subsidiária integral, logo a incorporação de ações não é uma espécie de alienação. Equivoca-se a recorrente ao sustentar a 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.

É verdade que o direito de propriedade não é um direito ilimitado, pois sujeita-se a limitações no seu uso, como, por exemplo, as impostas pelo direito ambiental ou pelo direito de vizinhança, como também é possível a transferência compulsória de bens privados para o domínio público (desapropriações), situações que se caracterizam pela prevalência de um interesse público sobre o privado, logo, bastante diferente, portanto, da incorporação de ações em que se tem apenas em jogo interesses privados.

Com efeito, o que o recorrente tenta sustentar é que as ações da HFF de titularidade da HFIN poderiam ser “substituídas” por ações da BRF sem a anuência ou mesmo a concordância da HFIN, em razão da interpretação que ele faz do disposto no art. 252 da Lei 6.404/64. Ora, tal dispositivo seria inconstitucional se a tanto chegasse, ou seja, se permitisse que o direito de propriedade de um particular pudesse ser disposto por outro particular, sem a concordância do primeiro.

Na verdade, quem participa de uma sociedade se submete, por vontade própria, as regras societárias, logo, não há falar que, por ser a decisão da sociedade uma decisão colegiada, não exista ali o elemento volitivo daquele que restou vencido ou mesmo submetido à deliberação assemblear. Assim, o art. 252 da Lei 6.404/76 não anula a vontade do acionista da companhia a ser convertida em subsidiária integral, mesmo porque tal dispositivo resguarda o direito daquele que não queira se submeter à vontade assemblear a retirar-se da companhia (art. 252, § 1º, da Lei 6.404/76).

Assim, quando a diretoria da HFF subscreveu as ações da BRF e se comprometeu a integralizá-las com as ações da HFF (dação em pagamento), fê-lo com o consentimento da Assembléia-Geral da HFF, cujas decisões a HFIN se submetia por vontade própria, ou seja, pela livre e espontânea vontade de ser sócia da HFF. Ademais, ainda que assim não fosse do ponto de vista formal, as particularidades do presente caso tornam tal argumento da defesa ainda mais absurdo, pois quem controlava a HFIN era o bloco de controle da Sadia, o mesmo que controlava também a HFF, o que demonstra que toda a operação teve a concordância da HFIN.

Noutro ponto, a recorrente parte novamente de uma premissa falsa quando alega que *a única diferença é que, após a operação de incorporação de ações, a participação naquela sociedade que se tornou subsidiária integral passa a ser indireta, porém o acionista*

continua vinculado ao negócio e aos riscos da atividade, com direitos e obrigações inerentes à posição de sócio, ou seja, o acionista não se desfaz do ativo, mas continua sujeito às suas vicissitudes, riscos, etc.. Ora, após a incorporação das ações da HFF, a HFIN passou a ser acionista da BRF, o que modifica totalmente a sua posição, pois a BRF não se confunde com a HFF, seja do ponto de vista patrimonial seja do ponto de vista dos riscos da atividade. Assim, houve uma mudança qualitativa relevante no investimento da HFIN.

Em suma o que temos é que uma subscrição das ações da BRF pela HFF e posteriormente, a dação das ações dos sócios da HFF em pagamento das ações subscritas da BRF (integralização de capital). A dação em pagamento é apenas a modalidade de pagamento pactuada pelas partes para a liquidação da obrigação assumida pelos acionistas da HFF, quando autorizaram a sua diretoria a subscrever as ações da BRF, como uma das etapas da incorporação de ações por eles acordada.

DO GANHO DE CAPITAL

Assim, não há como sustentar que a natureza da operação (incorporação de ações) não permitisse a apuração de ganho de capital por aquele que integraliza ações subscritas com a dação de outras ações de valor inferior às integralizadas. No caso em tela, para integralizar ações da BRF no valor de R\$ 78.453.718,92, a recorrente deu em pagamento ações da HFF no valor de R\$ 11.977.426,00, logo, é indiscutível o acréscimo patrimonial por ela sofrido.

O TVF traz julgados do STJ, os quais definem bem a disponibilidade econômica de renda, mas vale aqui lembrar que, se a disponibilidade jurídica depende de um título jurídico que garante um direito líquido e certo de crédito (embora não necessariamente exigível), para que se configure a renda tributável; a disponibilidade econômica se contenta com o simples acréscimo patrimonial, ainda que não consubstanciada em um título jurídico. Nesse sentido, além dos jugados citados pelo TVF, vale trazer a lume a seguinte jurisprudência:

REsp 408770 / SC

RECURSO ESPECIAL 2002/0011030-6

Relator(a) Ministra ELIANA CALMON (1114)

Data do Julgamento 23/08/2005

Ementa:

TRIBUTÁRIO - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA - ART. 43 DO CTN - DISPONIBILIDADE JURÍDICA - DISPONIBILIDADE ECONÔMICA - DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte.

2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica.

3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa.

4. O acórdão recorrido confundiu a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não-incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN.

5. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido.

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.

DA PERMUTA

Vale ressaltar que, tendo a recorrente optado pelo Regime Tributário de Transição, só existiam dois critérios para avaliar investimentos, ou seja, o custo de aquisição ou o método de equivalência patrimonial. Ora, qual a norma que autorizou a recorrente a avaliar o investimento nas ações da BRF pelo valor das ações da HFF dadas em pagamento? Não há, mas a recorrente alega que *o reflexo de tal operação no patrimônio da recorrente seria a de uma permutação e não mutação patrimonial capaz de gerar acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL* e, assim sendo, sustenta que, *no caso de operações de permuta sem torna, há mera troca de posições patrimoniais que se equivalem, assim, ao contrário do que ocorre nas operações de compra e venda, não há percepção ou recebimento de ganho de capital a ingressar no patrimônio do titular do bem permitido, estando, por tudo quanto acima exposto, fora do campo da incidência do IRPJ e da CSLL*.

É verdade que a Instrução Normativa nº 107/88 afasta qualquer ganho de capital em caso de permuta de bens imóveis sem torna, desde que o contribuinte registre o bem recebido pelo valor do bem dado em permuta. Ora, mas qual a base legal da Instrução Normativa nº 107/88 para afastar o ganho de capital em caso de permuta sem torna de bens imóveis? Não há. Como também carece de base legal o inciso II do art. 121 do RIR/99, pois o ali disposto só encontra eco na IN 107/88.

Todavia, ainda que base legal tivesse tais dispositivos, da simples leitura da IN 107/88, verifica-se instantaneamente que ela só se aplica em caso de permuta de unidade imobiliárias (casa, terrenos, apartamentos), se não vejamos como dispõe o seguinte dispositivo:

“1.1 – Para fins desta Instrução Normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro, aqui denominada ‘torna’.”.

Como se vê, restringiu-se o conceito próprio de permuta, para fins da IN 107/88, apenas para aquelas cujos objetos fossem unidades imobiliárias. Ademais, estamos diante de permuta realizada entre pessoas jurídicas, logo, há que se analisar o item 2 da Seção II da IN 107/88, o qual está intitulado como “Permuta entre Pessoas Jurídicas”. Do item 2, reforça-se ainda mais a conclusão de que ela só se aplica em caso de permuta de unidades imobiliárias, se não vejamos como dispõe alguns dos seus dispositivos:

2. Permuta Entre Pessoas Jurídicas:

2.1 – Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por **objeto unidades imobiliárias prontas**, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem...”.

Note-se que todas as demais disposições acerca de permuta entre pessoas jurídicas são subitens do item 2.1, ou seja, todas as disposições da IN 107/88 versam apenas sobre permuta de unidades imobiliárias (edificações e terrenos). Logo, inaplicável a IN 107/88 em caso de permuta de ações entre pessoas jurídicas.

Da mesma forma, inaplicável, em caso de permuta de ações, o art. 121, II, do RIR/99, *in verbis*:

“Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):

(...)

II - a permuta exclusivamente de **unidades imobiliárias, objeto de escritura pública**, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.”

A contribuinte cita, então, o Parecer PGFN nº 970, de 23/09/91. Trata-se de mais um equívoco da contribuinte, pois o referido parecer também carecia de suporte legal, tanto que se fez necessário editar o art. 65 na Lei nº 8.383, de 30/12/91, o qual assim versa:

“Art. 65. Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.

§ 1º Na hipótese de adquirente pessoa física, deverá ser considerado como custo de aquisição das ações ou quotas da empresa privatizável o custo de aquisição dos direitos contra a União, corrigido monetariamente até a data da permuta.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, o custo de aquisição será apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o custo de aquisição das ações ou quotas leiloadas será igual ao valor contábil dos títulos ou créditos entregues pelo adquirente na data da operação:

§ 4º Quando se configurar, na aquisição, investimento relevante em coligada ou controlada, avaliável pelo valor do patrimônio líquido, a adquirente deverá registrar o valor da equivalência no patrimônio adquirido, em conta própria de investimentos, e o valor do ágio ou deságio na aquisição em subconta do mesmo investimento, que deverá ser computado na determinação do lucro real do mês de realização do investimento, a qualquer título.”

Como se vê, trata-se de norma específica aplicável apenas aos casos abrangidos pelo Programa Nacional de Desestatização, razão pela qual seria absurdo transformar uma norma específica em norma geral de tributação. Tanto isso é verdade que, recentemente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer/PGFN/CAT/Nº 1722/2013, o qual assim conclui:

“39. Em conclusão, e respondendo objetivamente aos quesitos formulados na presente consulta, temos que:

39.1. **o entendimento consubstanciado no Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 restringe-se ao âmbito do PND, não podendo ser estendido a situações outras que não aquelas especificamente tratadas no referido opinativo:**

39.1.1 **é possível tributar pelo imposto sobre a renda a diferença positiva, via ganho de capital, existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, independentemente da existência de torna;**

39.1.2. **é correto o entendimento de que a permuta, por encontrar-se no conceito de alienação, previsto no art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, via de regra é tributada, não tendo as desonerações previstas na legislação, como a tratada no art. 121, II do RIR/99 (permuta de imóveis), o condão de serem aplicadas para situações diversas daquelas especificamente ali disciplinadas;**

39.1.3 **a determinação de que a apuração do ganho de capital recairá apenas sobre a torna, nos termos do § 2º do art. 121, do § 3º do art. 123 e do inciso III do parágrafo único do art. 138, todos os RIR/99, aplica-se exclusivamente às permutas de ativos imobiliários.**

40. **Tendo em vista que o Parecer PGFN/PGA/970/91 foi objeto de apreciação ministerial sugere-se adoção de igual providência no que tange à aprovação da presente manifestação.”.**

Em verdade, todas essas normas que dispensam a tributação do ganho de capital em caso de permuta sem torna são normas excepcionais, pois a regra é a tributação sempre que houver diferença entre os valores dos bens entregues e recebidos. Ora, a melhor exegese nos diz que normas excepcionais são interpretadas estritamente, razão pela qual não há que se falar em interpretação extensiva de tais normas para fazê-las alcançar a situação em tela – permuta entre PJs de direito privado de ações de emissão de outras PJs de direito privado

Assim, ainda que estivéssemos diante de uma permuta, a recorrente deveria ter apurado o ganho de capital decorrente da diferença positiva entre o valor das ações recebidas e o das ações dadas em permuta.

Embora, entenda que se trate, *in casu*, de uma assunção de dívida decorrente de subscrição de ações seguida de uma dação em pagamento na integralização de tais ações, vale ressaltar, por oportuno, que é perfeita a observação do TVF de que, nos termos do art. 51 da Lei 7450/85, *ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.*

Por essas razões, voto por manter o ganho de capital nas bases tributáveis do

IRPJ e CSLL.

DA MULTA ISOLADA

Este Colegiado firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

- a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;
- b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;
- c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;
- d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“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.”.

Note-se que o teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPV 351/07 (convertida na Lei 11.488/07), que alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96. Assim, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105, razão pela qual adentro ao mérito.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênia aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

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.

Das condutas infracionais diferentes

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.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

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, alem 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.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos das resultantes são também valores distintos e, consequentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, 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

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte também no que tange aos lançamentos das multas isoladas.

A maioria dos membros acompanhou o relator pelas conclusões, pois discorda da alegação de que "o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPV 351/07 (convertida na Lei 11.488/07)".

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No que tange a questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, renovo o pedido de vênia aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

.....

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

.....

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SEL1C, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, conlui que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator