



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 12448.725792/2014-62  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.607 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPF: GANHO DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.  
**Recorrente** ROMEU CORTES DOMINGUES (RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO:  
JULIENNE MOREIRA DOMINGUES)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Data do fato gerador: 05/01/2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIOS. SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA DE INCIDÊNCIA.

É descabida a nulidade do lançamento fiscal quando ausentes vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo. A avaliação se os fatos descritos pela autoridade lançadora dão ensejo à incidência do imposto sobre a renda da pessoa física é questão reservada ao exame de mérito do processo administrativo.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. MOMENTO.

Na operação de incorporação de ações, a transferência das participações societárias para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação em sentido amplo. A diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo de aquisição das ações constitui ganho de capital passível de tributação pelo imposto sobre a renda. Há realização de renda no momento em que a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietária das ações.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. MOMENTO DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. CLÁUSULA DE "LOCK UP".

A existência de cláusula contratual de restrição temporária à faculdade de disposição do direito de propriedade do acionista, consistente na obrigação de não alienar os ativos por determinado lapso temporal, não tem a eficácia de desconstituir a transferência de domínio por ocasião da incorporação das ações. A situação jurídica que representa a disponibilidade econômica pela realização de renda passível de tributação foi definitivamente constituída no momento da transferência da propriedade das ações, quando restou configurado o acréscimo patrimonial da pessoa física.

GANHO DE CAPITAL. SOLIDARIEDADE DE FATO. CÔNJUGES. BEM COMUM DO CASAL.

Os cônjuges são solidários no cumprimento da obrigação tributária decorrente de alienação de bem comum do casal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar. Quanto ao mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Carlos Alexandre Tortato.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Maria Cleci Coti Martins, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins e Andréa Viana Arrais Egypto.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), cujo dispositivo tratou de considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 02-62.998 (fls. 1.865/1.881):

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Data do fato gerador: 05/01/2011*

*GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.*

*Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos. A alienação é gênero, do qual a transferência das ações, nos termos do art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, é espécie.*

*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.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*

*Os juros incidentes sobre a multa de ofício não são objeto do lançamento. De todo modo, tem-se que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e, nos termos da legislação em vigor, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

*Impugnação Improcedente*

2. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 10/34, que a autuação fiscal é composta do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) decorrente de ganho de capital auferido na transmissão de participação societária a título de integralização em operação de incorporação de ações, com data do fato gerador em 5/1/2011, acrescido de juros de mora e da multa de ofício (75%). O Auto de Infração encontra-se juntado às fls. 3/9.

3. Segundo a autoridade fiscal, houve deliberação e aprovação em Assembleias Gerais Extraordinárias (AGE) realizadas em 23/12/2010 e 5/1/2011 para a incorporação da totalidade das ações da pessoa jurídica MD1 Diagnósticos S/A ("MD1") pela Diagnósticos da América S/A ("Dasa"), com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

3.1 O Sr. Romeu Cortes Domingues, acionista da "MD1", era detentor, conforme quadro societário antes da incorporação de ações, de 7.012.886 (sete milhões, doze mil oitocentos e oitenta e seis) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, correspondentes ao capital social da "MD1". O custo de aquisições dessas ações informado na sua Declaração de Ajuste Anual era equivalente a R\$ 7.004.674,10 (sete milhões, quatro mil seiscentos e setenta e quatro reais, dez centavos).

3.2 A partir de 5/1/2011, data em que a AGE da "Dasa" aprovou a incorporação das ações da "MD1", os ex-acionistas da "MD1" tornaram-se acionistas da "Dasa". Nessa oportunidade, o Sr. Romeu Cortes Domingues recebeu 7.449.853 (sete milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, oitocentos e cinquenta e três) ações da "Dasa", avaliadas ao preço unitário de R\$ 22,29 (vinte e dois reais, vinte e nove centavos), totalizando o montante de R\$ 166.057.223,37 (cento e sessenta e seis milhões, cinquenta e sete mil, duzentos e vinte e três reais, trinta e sete centavos).

3.3 A incorporação de ações, que é uma operação de aumento de capital integralizado com bens, é espécie do gênero alienação previsto no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, devendo-se apurar o correspondente ganho de capital na hipótese de diferença positiva entre o valor de transmissão do bem e o respectivo custo de aquisição.

3.4 Tendo em vista que a fração do valor de transmissão das ações da "MD1" para a "Dasa" que coube ao Sr. Romeu Cortes Domingues foi superior ao custo de aquisição das ações da "MD1" transferidas à "Dasa", foi apurado o ganho de capital tributável, acrescido de juros e multa.<sup>1</sup>

4. O fiscalizado declarou que era casado, sob o regime de comunhão parcial de bens, com a Srª Julienne Moreira Domingues, constituindo bem comum do casal a totalidade da participação societária na "MD1", uma vez que foram adquiridas na constância do casamento (fls. 95).

4.1 Em consequência, com fulcro no inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), o agente fiscal lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome do cônjuge (fls. 35/37).

5. Os sujeitos passivos solidários foram cientificados da autuação em 28/7/2014, conforme fls. 1.724/1.725, e impugnaram a exigência fiscal e o vínculo de responsabilidade, respectivamente (fls. 1.729/1.773 e 1.836/1.845).

6. Intimado por via postal da decisão do colegiado de primeira instância em 10/2/2015, às fls. 1.882 e 1.886, o Sr. Romeu Cortes Domingues apresentou recurso voluntário no dia 6/3/2015 (fls. 1.889/1.946).

6.1 No que tange à pessoa física arrolada como solidária, considerou-se intimada por meio de seu procurador da decisão primeira instância, em 6/3/2015, quando da vista e entrega de cópia do processo (fls. 2.103/2.014). O recurso voluntário foi protocolado em 16/3/2015 (fls. 1.977/1.989).

---

<sup>1</sup> Na apuração do ganho de capital, a autoridade lançadora deduziu o valor relativo à intermediação da operação de incorporação e às demais despesas incorridas, no importe de R\$ 2.486.025,31 (fls. 14).

7. Em breve resumo, enumero os argumentos de fato e direito aduzidos pelo contribuinte em face da decisão de piso que manteve intacta a pretensão fiscal (fls. 1.889/1.946):

(i) nulidade do lançamento diante da ausência de subsunção do fato à norma, dada a inadequação entre a incorporação de ações e a hipótese prevista no § 2º do art. 23 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

(ii) inocorrência de "alienação a qualquer título" na incorporação de ações, tal como previsto no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988;

(iii) o incorporação de ações configura ato jurídico praticado entre pessoas jurídicas, em que não há manifestação de vontade individual do acionista;

(iv) no momento da incorporação de ações ocorre mera substituição das ações da incorporada pelas ações da incorporadora (sub-rogação real);

(v) se houvesse alienação dever-se-ia aplicar ao caso o regime de permuta, cuja tributação se dá apenas quando a operação envolve torna;

(vi) o critério de tributação adotado pela fiscalização ofende o regime de caixa aplicável às pessoas físicas, que exige fluxo financeiro;

(vii) no lançamento fiscal desconsiderou-se a existência da cláusula contratual de "lock-up", a qual impõe a restrição à alienação das ações adquiridas como resultado da incorporação, por um período de 48 (quarenta e oito meses).

Logo, a autoridade fiscal incorreu em erro de critério jurídico, pois a mensuração de eventual acréscimo patrimonial apenas poderia acontecer a partir de 5/1/2015, e não na data da incorporação das ações pela Dasa, em 5/1/2011; e

(viii) ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

8. Por sua vez, o cônjuge do autuado aduziu as seguintes razões de defesa (fls. 1.977/1.989):

(i) quanto ao crédito tributário, reafirmou os termos que constam do recurso voluntário interposto pelo Sr. Romeu Cortes Domingues;

(ii) relativamente ao seu vínculo de responsabilidade, que não houve a caracterização do interesse comum previsto no inciso

I do art. 124 do CTN, necessário para ensejar a pretendida sujeição passiva solidária, tendo em conta a falta de comprovação da sua participação efetiva nos atos societários relativos à incorporação das ações da "MD1" pela "Dasa"; e

(iii) há impossibilidade da sua responsabilização pelo montante integral do crédito tributário cobrado, em face do prescrito no inciso II do art. 131 do CTN.

9. Ao chegar a este Eg. Conselho, vieram os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, que manifestou-se mediante contrarrazões ao recurso voluntário, nos termos abaixo resumidos (fls. 2.018/2.044):

(i) inexistência de nulidade no lançamento, visto que a fiscalização não fundamentou a autuação no § 2º do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995;

(ii) o instituto da incorporação de ações caracteriza-se como alienação em sentido amplo, na qual os bens envolvidos ostentam preço e sua transferência de propriedade acarreta ganho de capital tributável (art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988);

(iii) a operação gerou acréscimo patrimonial para os antigos acionistas da "MD1", entre eles o recorrente, pois o adimplemento da obrigação pela "Dasa" implica disponibilidade econômica e, portanto, realização de renda de acordo com o regime de caixa;

(iv) a restrição do direito de propriedade (cláusula "lock-up") não é apta para desconstituir a eficácia da alienação e, desse modo, afastar o fato gerador do tributo; e

(v) sobre a multa de ofício incidem os juros de mora à Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (Selic).

10. Prosseguindo-se na leitura dos autos, constato que o autuado protocolou petição às fls. 2.053/2.057.

10.1 Comunica a formalização do Acórdão nº 9202-003.579, proferido em 3/3/2015, pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que retrata, segundo entende, o atual posicionamento daquele colegiado a respeito da ausência de ganho de capital na incorporação de ações.

10.2 Adicionalmente, juntou também o acórdão proferido em 22/9/2015 pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF/4ª Região), nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 5052793-42.2011.4.04.7000/PR, que reconheceu a inexistência de ganho de capital na incorporação de ações, referente a um caso concreto anteriormente apreciado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

11. Às fls. 2.100/2.103, o Sr. Romeu Cortes Domingues protocolou novo requerimento, em que relata a venda, em 1º/2/2016, de 1.904.762 (um milhão, novecentos e

quatro mil, setecentos e sessenta e duas) ações da "Dasa", pelo montante unitário de R\$ 10,50 (dez reais, cinquenta centavos), ou seja, 47,11% (quarenta e sete vírgula onze por cento) menor de que o valor utilizado pelo agente fiscal para avaliar o preço de transmissão das ações (R\$ 22,49).

11.1 Explica que efetuou o correspondente recolhimento do ganho de capital no total de R\$ 2.723.324,20 (dois milhões setecentos e vinte e três mil trezentos e vinte e quatro reais, vinte centavos), em 30/3/2016.

11.2 Para fins de tributação, o peticionante declara que o efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte deve ser mensurado tão somente quando da alienação das ações recebidas da "Dasa", tal como a hipótese ocorrida em fevereiro/2016, pelo valor unitário de R\$ 10,50.

12. Oportunizado o contraditório à Fazenda Nacional, em face das petições juntadas pelo contribuinte, manifestou-se o órgão estatal às fls. 2.019/2.114:

(i) em relação à incorporação de ações, a posição atual nas turmas do Carf é pela incidência da tributação do imposto sobre da pessoa física; e

(ii) a incorporação de ações é apta a gerar ganho de capital, sendo irrelevante a posterior alienação, por qualquer preço, de ações da "Dasa". Eventual operação de alienação das ações recebidas na incorporação constitui, em havendo auferimento de ganho, nova hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

### Juízo de admissibilidade

13. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, deles tomo conhecimento.

### Preliminar

#### **Nulidade do lançamento: Ausência de subsunção do fato à norma**

14. Em sede preliminar, alega o recorrente a nulidade da autuação, eis que o agente fiscal utilizou como fundamento legal para a cobrança do imposto resultante do ganho de capital o §2º do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, o qual disciplina situação de fato distinta da incorporação de ações analisada neste processo.

14.1 Para melhor compreensão do conteúdo do dispositivo de lei supracitado, reproduzo-o "in verbis":

*Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.*

*§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.*

*§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.*

15. Não me parece assistir razão ao sujeito passivo. Compulsando o Termo de Verificação Fiscal, constato que a autoridade lançadora justifica o lançamento de ofício com base nos §§2º e 3º do art. 3º e no art. 19 da Lei nº 7.713, de 1998, no art. 43 do CTN, no art. 21 da Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1995, e, apenas subsidiariamente, no art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995.

15.1 Dada a sua relevância, transcrevo os mencionados preceptivos relacionados à Lei nº 7.713, de 1988:

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*(...)*

*Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.*

*Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.*

16. É expressa a acusação fiscal ao classificar a incorporação de ações como espécie do gênero alienação previsto no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, para fins de apuração do respectivo ganho de capital (itens 84 e 85 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 31):

*(...)*

*84. Trata-se, portanto, de operação de aumento de capital integralizado com bens, de modo que a incorporação de ações é espécie do gênero alienação previsto no § 3º do art. 3º da lei nº 7.713/88. Diga-se de passagem, não é outro o entendimento do próprio sujeito passivo. Vejamos, pois, o que diz a respeito o já mencionado Contrato de Associação e Outras Avenças:*

*6.2 Alienação de Ações. Para os fins deste Contrato, o termo “Alienação” significa a alienação, venda, cessão, transferência, conferência ao capital de outra sociedade, constituição de usufruto ou fideicomisso, disposição, cancelamento ou substituição, de qualquer forma, direta ou indiretamente, a título oneroso ou gratuito, **incorporação de ações**, dissolução ou liquidação, bem como qualquer promessa ou compromisso de praticar qualquer dos atos acima especificados. A prática dos atos de Alienação é referida como “Alienar”.(negritamos)*

*85. Sendo a incorporação de ações um caso alienação, deve-se apurar o correspondente ganho de capital conforme o § 2º do art. 3º da lei nº 7.713/88:*

*§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei. (grifamos)*

*(...)*

17. Como julgador, minha percepção é que a alusão pela autoridade lançadora ao art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, decorreu do propósito apenas de evidenciar a disciplina legal que foi estabelecida para a situação específica de aumento ou integralização de capital em bens e direitos.

17.1 A despeito das diferenças com a incorporação de ações, haveria também semelhanças entre si, possuindo elementos de conexão no que diz respeito ao tratamento tributário para o resultado positivo das operações, visto que, pelo art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, a tributação como ganho de capital independe do recebimento de numerário pelo alienante do bem ou direito.

17.2 Para ilustrar o ponto de vista do agente fiscal, copio abaixo os itens 86 e 89 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 31/32):

*(...)*

*86. Embora mais específico, o Art. 23 da lei nº 9.249/95 não trouxe, porém, qualquer novidade neste aspeto, harmonizando-se inteiramente com os dispositivos da lei 7.713/88:*

*(...)*

*89. No entanto, o art. 23 da lei 9.249/95 evidencia que o recebimento de numerário pelo alienante é irrelevante para a verificação da ocorrência da hipótese de incidência prevista em seu § 2º. E mesmo aqui não se inova, visto que o artigo em tela não faz mais que especificar o que, de forma mais geral, dispõe o art. 43 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):*

(...)

18. Além disso, é possível identificar que a autoridade fiscal, de acordo com a sua perspectiva, motivou adequadamente o ato administrativo, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência tributária, conforme exigem os incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e o art. 142 do CTN, o que proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos e o direito que invoca como fundamentos à sua pretensão.

19. De maneira tal que a avaliação da adequação dos fatos descritos pela autoridade lançadora à incidência do imposto sobre a renda da pessoa física é matéria reservada ao exame de mérito do processo administrativo.

20. Logo, ausentes vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo, descabe cogitar a nulidade do lançamento fiscal.

## Mérito

### a) Incorporação de ações: natureza jurídica

21. É matéria controvertida na doutrina a possibilidade de tributação do acréscimo patrimonial da pessoa física vinculado ao ganho de capital na incorporação de ações. No âmbito do Poder Judiciário, além dos precedentes demasiadamente escassos, a matéria nem mesmo chegou à apreciação dos Tribunais Superiores, significando que a questão de direito está longe de alcançar a estabilidade jurídica.

22. Na seara administrativa, identifica-se decisões no Carf ora favoráveis à tese dos contribuintes<sup>2</sup>, ora favoráveis ao Fisco<sup>3</sup>.

22.1 Colacionado pelo recorrente, o Acórdão nº 9202-003.579 proferido pela 2ª Turma da CSRF, na sessão de 3/3/2015, concluiu pela inexistência de fundamento legal para a exigência do imposto sobre a renda da pessoa física pelo ganho de capital na incorporação de ações. Representa, nesse matéria, a última manifestação da mais alta instância judicante do Carf.

22.2 Todavia, tal precedente de envergadura pode não refletir a atual posição daquele colegiado após a reestruturação administrativa promovida em meados de 2015, tendo em conta a significativa renovação da sua composição.

23. Pois bem. A denominada "incorporação de ações" encontra-se prevista na legislação societária no art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976:

*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.*

<sup>2</sup> Por exemplo, Acórdão nº 2202-002.187, proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do Carf.

<sup>3</sup> Por exemplo, no âmbito das Turmas da 2ª Seção do Carf, Acórdãos nº 2401-004.344, 2201-003.487 e 2201-003.254.

*§ 1º A assembleia-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.*

*§ 2º A assembleia-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.*

*§ 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.*

24. Como se vê do texto de lei, a incorporação de ações significa que uma companhia incorpora a totalidade das ações de outra, sem que haja, contudo, a extinção desta última sociedade. Ainda que configure modalidade de concentração empresarial, não há incorporação de uma sociedade pela outra, mas sim que a incorporadora passa a constituir-se em única acionista da companhia cujas ações foram incorporadas, que torna-se subsidiária integral.

24.1. A companhia incorporadora tem o seu capital social acrescido das ações cujo valor é apurado em avaliação específica realizada para esse fim. Também por efeito da incorporação, passam a figurar, em seu quadro de sócios acionistas, os acionistas originários dos títulos transferidos.

24.2. A operação de incorporação de ações deve ser aprovada pelas companhias envolvidas, mediante deliberação da assembleia geral, restando aos acionistas insatisfeitos a faculdade de exercer o direito de retirada.

25. Do ponto de vista dos acionistas da companhia cujas ações são incorporadas, eles adquirem participação societária na incorporadora, entregando para isso as ações originárias. O valor da participação societária adquirida corresponde ao que for definido pela avaliação aprovada em assembleia.

25.1 Por um lado, existe a saída das ações de uma companhia (cujas ações foram incorporadas); de outro, verifica-se o ingresso de novas ações (da incorporadora) no patrimônio do acionista.

26. Embora denominado de "incorporação de ações", o evento societário representa uma transferência de domínio de um bem para outra pessoa, tendo em vista os efeitos patrimoniais para o sócio, o qual, ao adquirir participação societária atual, entrega ações anteriormente possuídas integrantes de seu patrimônio.

27. A transferência não se dá mediante a entrega em dinheiro, mas sim em bens (ações), sendo que a incorporadora também paga o respectivo preço em bens, na forma de ações novas. Em outros dizeres, a transmissão da propriedade dos ativos é onerosa e mensurada em dinheiro, a partir de prévia avaliação de profissionais peritos.

28. Nessa linha de raciocínio, as operações que importem alienação de bens estão sujeitas à apuração de ganho de capital, de acordo com os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, dispositivos que foram realçados pela autoridade lançadora, no Termo de Verificação Fiscal, como lastro jurídico para a exigência do crédito tributário, os quais, por uma questão de clareza, reproduzo novamente a seguir:

*Art. 3º (...)*

*§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*(...)*

*(GRIFEI)*

29. Percebe-se a abrangência da hipótese de incidência prevista no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, que caracteriza alienação a transferência de titularidade de bem ou direito, a qualquer título, oferecendo a lei apenas um rol exemplificativo das situações contempladas.

29.1 Por isso, o dispositivo de lei enumera, sem esgotá-los, negócios jurídicos reconhecidamente distintos, como a compra e venda, permuta, desapropriação e os contratos afins.

30. Inobstante os criteriosos argumentos deduzidos no recurso voluntário, compartilho da tese de que a incorporação de ações consiste, em essência, num negócio jurídico do gênero alienação, que comporta, à vista disso, subsunção à tributação do ganho de capital definida no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988.

31. A denominação atribuída à operação é irrelevante. Caracterizada a alienação, a qualquer título, torna-se cabível a tributação como ganho de capital quando verificada a existência de diferença positiva entre o valor de transmissão do bem e o respectivo custo de aquisição.

32. De mais a mais, relativamente aos efeitos produzidos para os acionistas cujas ações foram incorporadas, não me seduz a tentativa de associar a incorporação de ações com a sub-rogação real ou permuta.

33. Penso que a operação não ostenta a natureza jurídica de uma sub-rogação real, porquanto não há uma mera substituição de ações, com equivalência de valores entre os bens substituídos e manutenção de uma mesma natureza jurídica ou idêntico regime jurídico entre os ativos.

33.1 Considerando o regramento do art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, não há como inferir que o instituto jurídico implica uma simples recomposição do patrimônio do acionista da companhia cujas ações foram incorporadas.

34. No que tange à identificação como uma permuta, a incorporação de ações pressupõe a estipulação de um preço, expresso em moeda, o que afasta a concepção de operação que acontece devido a uma simples troca entre bens de mesmo valor realizada pelas partes.

34.1 De todo modo, a permuta encontra-se inserida de modo expresso na definição de alienação inculpada no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, independentemente da existência de torna. Vale dizer, haverá tributação pelo imposto sobre a renda, via ganho de capital, sempre que existir uma diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor dos bens permutados.

35. Em linha argumentativa, insiste também o autuado que não há vontade específica dos titulares dos ativos alienados na incorporação de ações, eis que as operações são levadas a efeito sem a intervenção daqueles, exclusivamente pela manifestação de vontade das sociedades envolvidas, o que provoca a impossibilidade de considerar a existência de qualquer tipo de alienação pelo recorrente.

35.1 Acontece que a sistemática de deliberações de uma sociedade é pela vontade da maioria, situação a que o acionista da companhia está permanentemente sujeito. No caso da incorporação de ações, os acionistas da companhia incorporada manifestam sua vontade por intermédio da declaração exteriorizada pela maioria dos acionistas aprovada na assembleia geral ou, quanto aos atos que importam efetivação da incorporação de ações, por meio da diretoria da pessoa jurídica.

35.2 De fato, pode não haver uma "declaração" expressa de vontade individual dos acionistas, porém há certamente uma manifestação de vontade.

36. Às considerações precedentes adiciono que existe sempre o direito de retirar-se da companhia, garantido no art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, na hipótese de o acionista discordar da operação de incorporação de ações. Quando não exercido esse direito, é razoável compreender a aceitação da operação no sentido de realização de um negócio que lhe beneficia, não havendo porque falar-se em posição de passividade ou inércia, ou somente vontade social.

36.1 Em outros dizeres, o não exercício do direito de retirada significa que o acionista participa do processo de incorporação de ações e dele se beneficia, integrando a operação por vontade própria e autônoma.

36.2 Por óbvio, não pretendo simplesmente equiparar a incorporação de ações à figura de aumento de capital com subscrição em bens. Não é isso. Apenas identifiquei a existência de vontade individual dos acionistas em grau suficiente para não impedir que a operação entre as partes deixe de enquadrar-se como espécie do gênero alienação, nos termos do § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988.

#### **b) Incorporação de ações: ganho de capital na hipótese dos autos**

37. Ressalto que a operação de incorporação de ações assinalada pela autoridade fiscal não foi um ato isolado, com a só finalidade própria de conversão em subsidiária integral relativamente à pessoa jurídica cujas ações foram incorporadas.

38. Embora sem modificar as características essenciais do fato gerador, a combinação de negócios detalhada pelo Fisco no Capítulo IV do Termo de Verificação Fiscal auxilia a compreensão do propósito negocial pactuado entre os acionistas das empresas da área de medicina diagnóstica e a "Dasa", com a finalidade de transferência de parte ou da totalidade de participações societárias dessas sociedades (fls. 15/29).

38.1 Ao final da série de negócios jurídicos, chegou-se à incorporação da "MD1" pela "Dasa", passando-se, a partir de então, a amortizar o ágio atribuído à "MD1" após a incorporação de ações em 5/1/2011. Como bem escrito pelo agente fiscal no item 25 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 16):

(...)

*25. O ágio que a DASA passou a amortizar após 1º/11/2011 é a face oposta dos ganhos de capital auferidos pelos ex-acionistas da MD1.*

(...)

39. Em vista disso, não se pode aceitar como fidedigna a afirmação contida no recurso voluntário que houve somente a substituição das ações detidas pelo contribuinte na operação de incorporação, de maneira que o custo de aquisição do investimento permaneceu o mesmo, caracterizando a entrega pelo valor constante da declaração de bens.

39.1 Com efeito, enquanto o custo de aquisição das ações da "MD1", até então detidas pelo autuado, totalizava a importância de R\$ 7,004.674,10, as novas ações que passaram a pertencer ao recorrente foram avaliadas economicamente em exatos R\$ 166.057.223,37 (respectivamente, fls. 1.610 e fls. 14 c/c fls. 1.556/1.602).

40. Por outro lado, a incorporadora "Dasa" poderia lançar e amortizar despesas com ágio decorrentes da diferença entre o valor de avaliação das ações da "MD1" incorporadas e o montante das ações da "Dasa".

40.1 O aproveitamento contábil do ágio, como contrapartida ao ganho de capital em favor dos acionistas envolvidos na operação, recebeu destaque da autoridade fiscal no item 24 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 c/c fls. 1.564):

(...)

*24. Observe-se a centralidade da questão do “ágio” na fala do Sr. Bossolani, tema retomado no PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO (doc. 703, datado de 07/12/2010) elaborado para respaldar a incorporação de ações:*

*4.4.1. O ágio oriundo da aquisição das Participações Minoritárias e da Incorporação de Ações, no montante total de R\$ 1.815.124.467,37 (um bilhão, oitocentos e quinze milhões, cento e vinte e quatro mil, quatrocentos e sessenta e sete reais e trinta e sete centavos) (“Ágio”), poderá vir a ser amortizado fiscalmente pela DASA, na hipótese de eventual incorporação da MDI e das Sociedades, observado o disposto na Instrução CVM n.º 319/99 e na legislação tributária brasileira. As condições de aproveitamento do Ágio pela DASA serão avaliadas posteriormente pela DASA, juntamente com seus consultores jurídicos e contábeis. (grifamos)*

(...)

41. Nos termos do § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, é indiscutível a existência de ganho de capital passível de tributação na operação de incorporação de ações levada a efeito em 5/1/2011. Nesse sentido, o montante do acréscimo patrimonial foi corretamente avaliado pela fiscalização em R\$ 156.566.523,96.

41.1 Tal ganho de capital equivale a diferença entre o preço efetivo da operação<sup>4</sup>, com base no laudo de avaliação econômica, e o respectivo custo de aquisição das ações alienadas<sup>5</sup>.

### **c) Realização de renda**

42. Afirma o contribuinte que o acréscimo patrimonial advindo da operação de incorporação de ações calculado pela fiscalização, com data em 5/1/2011, ostenta apenas caráter potencial, haja vista a ausência de realização de renda pela total inexistência de fluxo financeiro nessa data.

42.1 Segundo defende o recorrente, a tributação apenas poderia acontecer quando do efetivo ingresso do dinheiro no seu patrimônio, em face da aplicação do regime de caixa à apuração do imposto sobre a renda da pessoa física.

---

<sup>4</sup> Lei nº 7.713, de 1988.

Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei. Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

<sup>5</sup> A autoridade fiscal incluiu no custo de aquisição o valor a título de intermediação do negócio e despesas incorridas (fls. 85).

43. Passo a análise do ponto controvertido. O art. 43 do CTN prevê que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica é apta a deflagrar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda. Eis a redação do preceptivo de lei, "in verbis":

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

(...)

(GRIFEI)

43.1 Para o CTN, o fato gerador do imposto se configura possível com o simples acréscimo patrimonial, não se exigindo a disponibilidade financeira ou circulação de numerário correspondente.

44. Nada obstante, no concerne às pessoas físicas, a lei ordinária utiliza, via de regra, o chamado "regime de caixa", pelo qual privilegia a aquisição da disponibilidade financeira pelo contribuinte para a configuração do fato gerador, ou seja, a tributação pressupõe a existência física dos recursos à disposição do beneficiário em moeda ou em conta corrente (art. 2º, da Lei nº 7.713, de 1988).<sup>6</sup>

44.1. Por opção legislativa, nos casos de obrigações adimplidas em pecúnia, a realização da renda, que caracteriza a aquisição de disponibilidade econômica, deve vir acompanhada da disponibilidade financeira das receitas, em que os ganhos se concretizam no fluxo monetário e, por conseguinte, revestem-se de liquidez para o contribuinte.

44.2 Nessa concepção tributa-se o que ingressa no patrimônio do contribuinte, exigindo-se o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos pela pessoa física.

45. Acontece que a disponibilidade da riqueza nova em pecúnia não é requisito absoluto para a tributação da renda da pessoa física, especialmente diante da hipótese de patrimônio economicamente acrescido pela aquisição de um bem ou direito, como no caso da incorporação de ações.

45.1 Independentemente da conversão em pecúnia, a realização de renda para a pessoa física configura-se a partir do instante em que o bem ou direito esteja incorporado ao seu patrimônio.

45.2 Em outras palavras, basta para a aquisição da disponibilidade da renda a possibilidade de mensuração econômica do bem ou direito e que, efetivamente, acresça riqueza ao patrimônio do contribuinte.

---

<sup>6</sup> Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

46. Sob esse prisma, a partir do momento em que o acionista recebe ações da sociedade incorporadora há a efetiva realização de renda, uma vez que elas passam à titularidade do beneficiário.

46.1 Ao integrar as novas ações recebidas o patrimônio do recorrente, elas são passíveis de serem transformadas ou convertidas de imediato em numerário, possibilitando ao acionista o efetivo aproveitamento do seu valor agregado. Além disso, as ações da "Dasa" emitidas em decorrência da incorporação de ações fazem jus a todos os direitos econômicos e patrimoniais previstos no estatuto social da companhia.

47. Por isso, não há que se falar em mera expectativa de renda, uma vez que as ações da companhia incorporadora entregues em pagamento foram avaliadas economicamente, refletindo o seu valor a prática do mercado, e representam o acréscimo patrimonial do contribuinte na perspectiva estática, ou seja, em relação a situação anterior à operação de incorporação de ações.

48. Penso que o raciocínio aqui delineado não destoaria da exegese da parte final do § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, o qual assevera a incidência do imposto sobre a renda independentemente da forma de percepção da renda ou do provento, bastando o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Copio o supracitado parágrafo:

*Art. 3º (...)*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*(GRIFEI)*

49. Aos olhos da sociedade, devido à falta de realização financeira, reconheço que pode ser questionável a justiça da incidência tributária na situação aqui examinada. Todavia, não é dado ao julgador administrativo dar aos dispositivos da lei tributária uma interpretação que negue seu exato conteúdo jurídico.

50. Com o pagamento do preço pela incorporação das ações, mediante o recebimento das novas ações da incorporadora, consoante deliberação da assembleia geral da "Dasa", considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, constituindo-se a nova riqueza em rendimento tributável, apurado sob a forma de ganho de capital.

51. Logo, também neste ponto não prospera a pretensão deduzida no recurso voluntário.

#### **d) Erro quanto ao critério jurídico do fato gerador (cláusula de "lock-up")**

52. Na sequência do recurso voluntário, defende o recorrente a impossibilidade do surgimento da obrigação tributária na data em que ocorrida a incorporação das ações, isto é, em 5/1/2011.

52.1 O motivo está na previsão de restrição da negociação das ações da "Dasa" recebidas pelos antigos acionistas da "MD1" por um período de 48 (quarenta e oito) meses, contados da data da aprovação da incorporação (item 6 do "Contrato de Associação e Outras Avenças", às fls. 183/184).

52.2 À vista dessa cláusula de "lock-up", pondera que o contribuinte só poderia mensurar o impacto efetivo no seu patrimônio a partir de 5/1/2015. De modo que "*Antes desse período o que se tem não é renda, mas sim, expectativa de acréscimo patrimonial*". (destaque do original).

53. Pois bem. Sob a ótica da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, a cláusula de "lock-up" não possui relevância jurídica.

54. Com efeito, na linha exposta nas contrarrazões pela Fazenda Nacional, a situação jurídica que representa a realização de renda passível de tributação está definitivamente constituída no momento da transferência de domínio, afastando-se a pretensão de ver caracterizada uma pendência de condição suspensiva. Na data em que se aprovou a operação de incorporação, a pessoa física possui disponibilidade sobre o patrimônio, não interessando o que fará a partir daí.

54.1 À luz do conceito de aquisição de disponibilidade econômica, que decorre do recebimento de um valor que acresce efetivamente riqueza ao patrimônio do contribuinte, mesmo que não seja em dinheiro, a convenção particular entre as partes com o fim de limitação à faculdade de disposição do direito de propriedade do acionista, obrigando o contribuinte a não aliená-las por um determinado período, não tem o condão de modificar a definição e o momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, reputando-se perfeito e acabado por ocasião da incorporação das ações.

55. O acordo de vontade de índole privada no tocante à cláusula de restrição temporária a alienação de ações não implica concluir pela existência de mera expectativa de acréscimo patrimonial e, portanto, pela necessidade de diferimento da tributação para a data de encerramento do prazo de "lock-up" ou mesmo para o momento de alienação das participações societárias, quando só então seria possível mensurar, na visão do recorrente, o seu efetivo acréscimo patrimonial. Por sinal, alienação que poderia, devido à vontade do particular, nem mesmo vir a concretizar-se.

55.1 É que a incidência da exação tributária é demarcada no momento em que as ações mais valiosas ingressam no patrimônio do contribuinte, de acordo com precificação determinada por laudos de avaliação específicos, não ficando a base de cálculo do ganho de capital submetida aos fatores naturais do mercado de ações que acarretam flutuações no preço do ativo.

55.2 Se, após o lapso temporal de "lock-up", o contribuinte alienar parte ou a totalidade das ações da "Dasa" por valor superior ao preço efetivo da operação de incorporação, haverá novo fato gerador do imposto sobre a renda, porquanto se tratará de outro negócio jurídico de transferência de domínio, representativo de realização de renda devido ao acréscimo de patrimônio.

56. Destarte, entendo acertado o critério jurídico adotado pelo agente fiscal para a fundamentação do auto de infração lavrado, descabendo-se falar em nulidade.

**e) Incidência de juros sobre a multa de ofício**

57. Ressalvo minha posição particular no sentido de que a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício não é matéria que compõe o lançamento de ofício, o que resultaria, a rigor, na impossibilidade de apreciá-la no âmbito restrito ao litígio instaurado com a impugnação da exigência fiscal.

58. Todavia, é sabido que a maioria dos conselheiros da Turma é adepta do conhecimento da matéria. Portanto, por economia processual, passo diretamente a análise do mérito.

59. A incidência de juros de mora sobre multa encontra suporte no art. 161 do CTN, a seguir reproduzido:

*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.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

*(GRIFEI)*

60. O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistêmica não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

60.1 É certo que multa não é tributo. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se os mesmos procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

*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.*

*(...)*

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

60.2 Completo a avaliação inicial destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

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

61. Por seu turno, o § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

62. Em nível de lei ordinária, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

*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.*

*§ 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.*

*(GRIFEI)*

62.1 Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

*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.*

63. A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no **caput** do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. Acredito inapropriada, com a devida vênia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

63.1 Como visto, o débito, ou o crédito tributário, não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

63.2 Logo, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

63.3 Ademais, o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

64. Concluo, portanto, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na taxa Selic, quando não recolhida dentro do prazo.

#### **f) Termo de Sujeição Passiva**

65. Reclama a recorrente, Sr<sup>a</sup> Julienne Moreira Domingues, arrolada como responsável solidária, que está ausente no caso em apreço o interesse comum a que alude o inciso I do art. 124 do CTN, dispositivo utilizado pelo agente fiscal para fundamentar a existência do vínculo de responsabilidade quanto ao crédito tributário. Eis a redação do CTN:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*(...)*

66. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, as ações alienadas representavam um bem comum do casal, em sua totalidade. De fato, a declaração firmada pelo contribuinte confirma que foram adquiridas na constância do casamento sob o regime de comunhão parcial de bens (fls. 95).

67. Tratando-se de rendimentos de bens comuns, ainda que a apuração do imposto sobre a renda via de regra ocorra em separado (fls. 1.603/1.615), o casal tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo.

68. Em relação à titularidade da participação societária alienada, os cônjuges figuram no polo ativo da relação jurídica privada com direitos e deveres comuns, realizando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador do tributo, por ocasião da alienação das ações, na condição de contribuintes. Por conseguinte, devem compor a obrigação tributária como devedores solidários.

69. A inexistência do registro por escrito da participação efetiva da cônjuge nos atos societários referentes à incorporação das ações, como alega a recorrente, é medida que não tem relevância para a imposição da solidariedade tributária, até porque os atos perpetuados pelo marido prescindem para a sua validade jurídica da outorga uxória.

Processo nº 12448.725792/2014-62  
Acórdão n.º 2401-004.607

S2-C4T1  
Fl. 2.139

---

70. A solidariedade não implica inclusão de pessoa no polo passivo da obrigação tributária, mas sim é forma de definir a graduação de responsabilidade tributária daqueles coobrigados pelo cumprimento da prestação tributária. Confere, portanto, uma garantia mais ampla à liquidação do crédito tributário constituído por meio do lançamento.

71. Em visto disso, poderá ser exigido do responsável solidário o pagamento integral do débito tributário, sem guardar proporcionalidade com a fração dos seus rendimentos em decorrência do regime de casamento.

72. Quanto à aplicação do art. 131 do CTN, cuida-se de responsabilidade tributária por sucessão "causa mortis", não interferindo no vínculo de solidariedade estabelecido com base no inciso I do art. 124 do CTN.

73. Desta feita, fica mantido o vínculo de responsabilidade da recorrente, Sr<sup>a</sup> Julienne Moreira Domingues.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato

### **a) Do ganho de capital na operação de incorporação de ações**

Dirijo do i. relator quanto a existência do ganho de capital passível de tributação na operação de incorporação de ações detalhadamente descrita no voto acima.

Trata-se de discussão bastante conhecida neste Conselho e com jurisprudência e doutrina na defesa de ambas as teses.

Como destacado nos memoriais da recorrente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 03/03/2015, julgou caso muito semelhante ao presente e entendeu pela não incidência do IRPF na operação, proferindo o Acórdão nº. 9202-003.579, cuja ementa restou assim redigida:

*IRPF - OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE GANHO 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. Recurso especial negado.*

Na ocasião, o i. relator designado para redigir o voto vencedor, Manoel Coelho Arruda Junior, de maneira brilhante e minuciosa abrangeu o tema por diversas perspectivas, todavia, uma delas em especial me chama a atenção, razão pela qual apresento esta declaração de voto, por entender que a matéria, quando discutida, está passando ao largo de crucial fundamento.

Destaco alguns trechos do mencionado acórdão:

*Por outro lado, não obstante as delimitações negativas que buscamos realizar, é importante salientar que o Texto Constitucional consagra o direito de propriedade (artigo 5º, XXII, da Constituição da República de 1988), a capacidade contributiva (artigo 145, §1º, do mesmo Diploma) e a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III). A tributação consiste em invasão no patrimônio do contribuinte, relativizando o seu direito de propriedade, que destaca parte de sua riqueza (a ser calculada de acordo com o referencial adotado – renda, patrimônio, faturamento, receita, dentre outros) e a entrega ao Estado, como forma de abastecimento dos cofres públicos e concretização dos valores constitucionais perseguidos pela sociedade. Esta invasão, no entanto, não pode aniquilar direitos fundamentais. A capacidade contributiva, a seu turno, impõe que o legislador capte as manifestações de riqueza, previamente estipuladas pelas regras de competência tributária.*

***Com essas palavras, queremos pontuar que só há renda–acréscimo patrimonial – após o confronto entre as receitas e as despesas, de modo a se tributar, efetivamente, riqueza disponível, e não um ônus, uma perda ou, enfim, qualquer decréscimo patrimonial.***

*Nesse diapasão, parece-nos que o vocábulo renda só pode significar o acréscimo de riqueza definitivo ao patrimônio do contribuinte, obtido após a dedução das despesas indispensáveis à manutenção da fonte produtora, verificada em determinado período de tempo. O conceito em tela distingue-se principalmente da noção de “patrimônio” (que é o conjunto estático de bens) e de “receita” (ingresso patrimonial), vez que sua configuração depende da dedução de determinadas saídas. Do contrário, ter-se-ia renda como sinônimo de receita.*

*Posto isso, cabe analisar se a definição do conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” realizada pelo legislador nacional complementar, é compatível com a regra de competência do artigo 153, III, da Carta Magna de 1988.*

[...]

*A tributação da renda só é possível quando configurada a disponibilidade –econômica ou jurídica – que denote manifestação de capacidade contributiva por parte do contribuinte. A disponibilidade econômica refere-se à efetiva disponibilidade dos recursos financeiros em caixa, enquanto a disponibilidade jurídica consiste em título jurídico, líquido e certo, que lhe permite obter, incontestavelmente, a realização em*

*dinheiro. O importante, para que se viabilize a incidência do tributo, é que o contribuinte adquira esta disponibilidade e manifeste capacidade econômica para arcar com a carga tributária que lhe será imposta em razão deste acréscimo.*

***Definir se a incorporação de ações enseja ganho de capital aos acionistas, pessoas físicas da empresa incorporada, exige domínio do conceito constitucional de renda, da sua definição à luz do Código Tributário Nacional e se há subsunção deste evento, ou não, ao critério material da hipótese de incidência da norma tributário. Ademais, é decisivo saber se esta operação societária equipara-se à alienação de bens ou direitos por meio de subscrição de ações, conforme disposto no §3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88.***

*De nossa parte, afirmo sem qualquer receio que a incorporação de ações não se equipara à alienação de bens. Alienar tem como acepção de base a transferência de algo a outrem. O Código Civil de 2002, trata a alienação como forma de perda da propriedade, consoante o artigo 1.275, I, e se concretiza quando há um negócio jurídico bilateral, pelo qual o alienante transfere, a título gratuito ou oneroso, determinado bem ou direito ao alienatário.*

*Na incorporação de ações ocorre troca, permuta ou, como enuncia a Lei das Sociedades Anônimas, substituição de ações. Esta transação, frise-se, não se dá entre os acionistas da incorporada e a sociedade incorporadora, mas sim entre as duas companhias. Os acionistas da incorporada deliberam sobre a formalização da operação, mas não se exige votação unânime. O sócio que tenha recusado a incorporação, caso não exerça o seu direito de retirada, sofrerá os efeitos da operação societária, passando a ser considerado acionista da incorporadora, de quem receberá novas ações, em substituição àquelas que possuía, cabendo-lhe efetuar as alterações necessárias em sua declaração de bens.*

Como se vê, no trecho acima temos as razões do redator do voto vencedor sob o prisma constitucional, ou seja, a análise da incidência ou não do ganho de capital da pessoa física sob o prisma dos conceitos constitucionais de renda que autorizam a tributação. Não se trata de declarar inconstitucional os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, mas sim de analisar a operação concreta (incorporações de ações) e os seus resultados de acordo com a previsão constitucional e decidir pela incidência ou não da tributação.

Neste ponto, fazendo jus ao brilhantismo das razões dispostas no Acórdão nº. 9202-003.579 e sendo desnecessário ser repetitivo quanto àquelas, destaco a importância desta discussão tão corrente neste Conselho passar a considerar, mais concretamente, a redação do art. 153, III, da Constituição Federal, além dos mencionados direito de propriedade (artigo 5º, XXII, da Constituição da República de 1988), a capacidade contributiva (artigo 145, §1º, do mesmo Diploma) e a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III).

Analisando a questão também sob esse prisma constitucional, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação/Remessa Necessária nº 5052793-42.2011.4.04.7000, em acórdão proferido em 01/09/2015, também entendeu pela não incidência do IRPF em operação idêntica a do presente caso, utilizando-se, inclusive, do acórdão nº. 9202-003.579 da 2ª Turma da CSRF acima mencionado. Na ocasião, o Des. Otávio Roberto Pamplona, que redigiu o voto vencedor, assim ponderou:

*Pondero, ademais, que, mesmo que se considerasse a incorporação de ações como ato de alienação, não estaria a situação dos autos enquadrada no âmbito da regra matriz de incidência do IRPF. Pela simples e óbvia razão de que nem toda alienação implica em ganho de capital. Em outras palavras, a realização de uma alienação, por si só, não gera ganho de capital, cujo exemplo típico é a permuta sem torna, ainda que não coincidentes os valores dos bens permutados.*

*Não se aplica, portanto, na espécie, a regra constante no artigo 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/88, nem tampouco a inserta no artigo 23 da Lei nº 9.249/95, esta última um dos fundamentos básicos do ato fiscal, assim expressa:*

*Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.*

*§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.*

*§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.*

*Isso porque, como exaustivamente posto na fundamentação, a incorporação de ações para a criação da subsidiária integral não se confunde com a integralização de capital. Ademais, o artigo 23, acima transcrito, prevê uma faculdade à pessoa física para optar em fazer ou não a reavaliação mercadológica das ações e, caso queira, altere os valores na sua declaração enquanto pessoa física. Já, na hipótese de criação de subsidiária integral, o caso é de avaliação obrigatória, por força da Lei das Sociedades Anônimas, o que justifica o mesmo tratamento dado à permuta sem torna, visto que, conquanto diversos os valores de aquisição e os valores de mercado, não há, aqui também, recebimento de valores, isto é, de renda tributável.*

*[...]*

*Na verdade, admitir-se a tributação como consta do ato fiscal implicaria em tributação sobre o patrimônio e não tributação sobre a renda.*

*Mutatis mutandis, em um exemplo simples, seria o mesmo que o legislador determinasse que fossem lançado, nas declarações de ajuste dos contribuintes pessoas físicas, os valores de seus bens imóveis de acordo com o valor do mercado no final do exercício declarado (desde 31 de dezembro 1995 congelados, portanto, sem correção dos valores; que a posterior legislação que introduziu tardiamente a redução do ganho de capital não solveu bem a distorção - Lei nº 11.196/2005,), e, ao mesmo tempo, determinasse, em razão da mais valia, que fosse ela tributada como renda, a título de ganho de capital. Ou seja, tributação sobre o patrimônio e não sobre a renda.*

[...]

*A tudo, ainda, pode-se acrescentar que a tributação ofenderia o princípio da capacidade contributiva, visto que, como bem posto por Ricardo Mariz de Oliveira, 'a intributabilidade nessas operações decorre do princípio constitucional da capacidade contributiva, o qual, em se tratando do imposto de renda (e também da CSL), está refletido na definição dos respectivo fato gerador, contido no art. 43 do CTN, no sentido de que ele corresponde à aquisição da disponibilização econômica ou jurídica de renda, ou seja, de renda realizada', sendo certo, ainda segundo o aludido autor, que 'qualquer eventual mais-valia da ação ou bem recebido, em relação ao custo de aquisição, não passa de valor econômico que a ação ou bem dado já carregava antes do ato, mas que somente seria tributável quando alienado, e agora quando vier ser alienado o bem recebido na troca' (op. cit., p. 202 e 203, respectivamente, vide também, p. 106).*

*Por fim, ofenderia a regra geral de tributação da pessoa física pelo regime de caixa, a qual, só como exceção, é afastada, como, por exemplo, na hipótese do art. 23 da Lei nº 9.249/95, a qual só pode incidir por opção do próprio contribuinte, conforme regra inserta no § 2º do referido artigo, e não por imposição legal ou por discricção da administração tributária.*

Assim, com base nas razões expostas, dando o devido destaque para os acórdãos proferidos pela 2ª Turma da CSRF deste Conselho (9202-003.579) e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5052793-42.2011.4.04.7000/PR), que com brilhantismo tratam exaustivamente da questão de mérito aqui discutida e analisaram a incidência ou não do IRPF sob o prisma da autorização constitucional para sua exigência, entendo que não há que se admitir a existência de ganho de capital passível de tributação na operação de incorporação de ações levada a efeito pelo contribuinte em 05/01/2011.

**b) Da ausência de sujeição passiva da Sra. Julienne Moreira Domingues**

Também divirjo do i. relator quanto a manutenção da Sra. Julienne Moreira Domingues como responsável solidária do Sr. Romeu Cortes Domingues, pela suposta aplicação do art. 124, I, do CTN:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

Primeiramente, ainda que se tratem de cônjuges na constância de casamento sob o regime de comunhão parcial de bens, inexistente a comprovação inequívoca, por parte da autoridade fiscal, do interesse comum da responsável solidária na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Destaco o seguinte trecho do voto acima:

*67. Tratando-se de rendimentos de bens comuns, ainda que a apuração do imposto sobre a renda via de regra ocorra em separado (fls. 1.603/1.615), o casal tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo.*

A presente questão se resolve pela aplicação do paradigmático REsp nº. 884.845/SC do STJ, que norteia a jurisprudência daquela Corte, no sentido de que o interesse comum mencionado no artigo 124, I, do CTN, não é simplesmente o interesse no resultado econômico da operação, mas sim o interesse comum na realização da operação que enseja a tributação. No presente caso, como demonstrado pelo AFRFB na autuação, bem como o próprio voto vencedor, a responsabilidade da Sra. Julienne Moreira Domingues se dá, única e exclusivamente, pelo fato de ser casada sob o regime de comunhão parcial de bens, sem se apresentar qualquer demonstração de que tenha praticado um único ato conjunto para a operação de incorporações de ações que no entender da fiscalização ensejou a incidência do IRPF. Eis a ementa do referido julgado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

*1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.*

*2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe:*

*"Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço."*

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei."

7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

12. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A. (REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009) (grifamos)

Portanto, não havendo nestes autos de processo administrativo quaisquer elementos ou indícios de participação da Sra. Julienne Moreira Domingues na operação de incorporações de ações que ensejou o presente lançamento, absolutamente incabível a imputação de responsabilidade solidária àquela, razão pela qual também votei pelo provimento do recurso voluntário neste ponto específico.

### **c) Dos juros de mora sobre a multa de ofício**

Também divirjo do Relator no ponto específico da incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, consoante as razões que apresento a seguir.

O recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de "multa de ofício". Entendo que a Recorrente tem razão, posto que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O fundamento legal que supostamente dá abrigo à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, contudo, entendo não ser esta a melhor interpretação. Eis a redação:

*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.*

*§ 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.*

O caput do referido artigo é bastante claro: “Os débitos para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]**”. O § 3º estabelece a incidência dos juros de mora sobre os débitos “**a que se refere este artigo**”. Para se defender a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, tem-se que entender ser esta “decorrente de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, pois são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas as seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e b) falta de declaração e declaração inexata. Incurridas alguma dessas condutas, surge o direito da fiscalização de imputar ao contribuinte a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (redação atual):

*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;*

Assim, entendo que a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 se dá sobre “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*”, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Ainda, destaca-se que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional é frequentemente usado como fundamento para autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Do mesmo modo, entendo que o referido dispositivo legal não autoriza esta incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício:

Processo nº 12448.725792/2014-62  
Acórdão n.º 2401-004.607

S2-C4T1  
Fl. 2.149

---

*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.*

Portanto, discordo do entendimento do ilustre Relator apresentando as razões pela qual afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, quanto o art. 161, do CTN, não são fundamento legal apto a permitir tal incidência.

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato