



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

Processo n° 16327.720168/2014-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.032 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria PENALIDADES E ACRÉSCIMOS
Recorrente ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

NULIDADE. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Constatada a correlação entre o fato jurídico e a norma jurídica de regência, descabe a alegação de nulidade.

MULTA ISOLADA. AFASTAMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DENTRO DO MESMO ANO-CALENDÁRIO.

O recolhimento por estimativa se faz com base em apuração mensal do IRPJ e da CSLL, mediante antecipação, cuja sistemática determina a elaboração de declaração de ajuste anual e a apuração do lucro real, na forma do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. NÃO CABIMENTO.

Não se aplica a Súmula CARF n.º 47 quando, no momento da incorporação, as empresas objeto da reorganização societária faziam parte de grupos distintos, estes sem domínio decisório e acionário sobre aquelas. Afastada a aplicação da Súmula CARF n.º 47, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em AFASTAR a preliminar de nulidade, vencida a Conselheira Relatora, e, no mérito, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Rogério Aparecido Gil. Votou pelas conclusões o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, na parte em que a relatora restou vencida.

Processo nº 16327.720168/2014-04
Acórdão n.º **1302-002.032**

S1-C3T2
Fl. 353

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Redator Ad Hoc

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Júlio Lima Souza Martins (suplente convocado), Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização deste Acórdão, transcrevo abaixo a íntegra do relatório apresentado pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 26 de janeiro de 2017, *verbis*:

"ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A, insurge-se contra a cobrança de crédito tributário de IRPJ e CSLL, de lançamento lavrado em 26/02/2014 e ciência ocorrida em 27/02/2014 (fls. 122/129), cujo crédito tributário totaliza o montante de R\$ 27.156.764,20, de materialidade ocorrida em fevereiro de 2009.

A contribuinte recorre do Acórdão de Impugnação nº 16-62.986 (fls. 269/285), proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão realizada em 06/11/2014, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, *não* sendo interposto, neste caso, Recurso de Ofício. A ementa restou assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO CONTRA SUCESSORA PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CABIMENTO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Com a realização do julgamento pela 8ª Turma da DRJ/SP1, os autos chegam a esta instância cameral para que seja apreciado, consoante descrição constante no Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 117/121) a seguinte infração:

Ausência de recolhimento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital, relativo ao mês de fevereiro de 2009, com imputação de multa isolada de 50%.

Os dispositivos legais tidos por infringidos são os seguintes:

(i) artigos 222 a 230, e 843 do RIR/99;

(ii) artigos 43 e 44, II, b, da Lei 9.430/96 com redação dada pelo art. 14, da Lei 11.488/07.

O Termo de Verificação Fiscal relata a formação e alterações da estrutura societária da Recorrente, bem como, retrata o suposto recolhimento a menor na apuração dos tributos supracitados, nos termos que seguem:

Em 30/09/09 o ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA SOCIAL S.A. [...] incorporou a ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S/A [...], doravante designada AAB2PAR, passando a sucedê-la em seus direitos e obrigações.

A AAB2PAR era uma sociedade por ações sediada em São Paulo/SP e pessoa jurídica componente do Sistema Financeiro Nacional, na qualidade de instituição financeira, a companhia se obrigava à apuração do Lucro Real, sendo que no ano de 2009 optou pela forma de apuração anual.

Devido ao evento da incorporação, em 30/10/09 foi apresentada DIPJ referente ao período de 01/01/09 a 30/09/09.

Em 27/02/09 a AAB2PAR havia vendido 100% de sua participação no capital social da Real Capitalização para a Santander Capitalização.

Em continuação à narração de tais fatos utilizo-me de trechos do Acórdão de impugnação da 8ª Turma da DRJ/SP, devido à clareza na exposição dos fatos, que seguem:

· Devido ao evento da incorporação, em 30/10/2009 foi apresentada a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) referente ao período de 01/01/2009 a 30/09/2009.

· Por meio do Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações celebrado, na data de 27/02/2009, com a Santander Capitalização S/A - CNPJ 03.209.092/0001-02 – a AAB2PAR alienou sua participação de 100% no capital social da Real Capitalização S/A - CNPJ 00.338.748/0001-07 pelo preço de R\$ 258.281.000,00.

· Na resposta à Intimação nº 05 o contribuinte ora fiscalizado apresentou o seguinte demonstrativo dos ganhos obtidos por sua incorporada AAB2PAR na alienação acima:

[...]

· Como se observa, na operação de venda foi apurado um ganho de capital de R\$159.745.671,73 o qual foi regularmente escriturado na conta de receita não operacional 7.3.1.10.00 (conta interna 721241), impactando o resultado líquido apurado pela AAB2PAR no ajuste da DIPJ da incorporação, em 30/09/2009.

· Na mesma DIPJ da incorporação, fichas 11 e 16, consta que a apuração das estimativas de fevereiro/2009 se deram com base na Receita Bruta e Acréscimos, bases de cálculo de, respectivamente, R\$ 204.234,08 e R\$ 1.205.172,56. Ou seja, o valor do ganho de capital auferido na venda da Real Capitalização não entrou no cálculo das estimativas em questão.

· A regra do art. 225 do RIR/99 prevê que as demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela regra geral, tais como os ganhos de capital, devem ser acrescidos à base de cálculo para efeitos de incidência do imposto de renda.

· Qualquer que seja o método de determinação do valor a ser recolhido como estimativa mensal, seja com base na Receita Bruta e demais resultados, seja com base no resultado determinado via balancetes de suspensão, os ganhos de capital auferidos no mês devem ser incluídos na apuração do IRPJ e da CSLL.

· Uma vez evidenciado que as bases de cálculo mensais desses dois tributos tenham sido erroneamente determinadas, fica o contribuinte sujeito à multa isolada prevista nos arts. 43 e 44, II "b" da lei 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 em seu art. 14.

Ainda com relação ao relatório do *decisum* supracitado, ressalte-se o entendimento do fisco em relação à aplicabilidade da Súmula CARF nº. 47, que segue:

· A infração de recolhimento a menor das estimativas do mês de fevereiro/2009 foi cometida pela ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S/A. A pena de multa isolada ora tratada será aplicada sobre a empresa sucessora da AAB2PAR, que é sujeito passivo do atual trabalho de fiscalização.

· A polêmica sobre o cabimento da cobrança de multas sobre o contribuinte sucessor já se encontra pacificado no âmbito administrativo-tributário, por meio da Súmula CARFnº 47.

· Na ficha 60 da DIPJ/2013 consta que a pessoa jurídica ZURICH SANTANDER HOLDING (SPAIN), S.L. detém 99,99 % das ações da Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S/A.

· Por sua vez, à época do cometimento da infração objeto do presente auto, o Banco Santander Brasil S/A detinha 100% do capital social da AAB2PAR.

· Resta portanto caracterizada a circunstância de que o infrator e seu sucessor, ora autuado, pertencem ao mesmo grupo econômico, aplicando-se o julgado acima citado.

· Demonstrativo das estimativas recolhidas a menor:

Estimativas do mês de Fevereiro/2009

Ficha 11	(1)	(2)
Base de Cálculo do Imposto de Renda	204.234,08	159.949.905,81
Imposto de Renda APURADO		
à alíquota de 15%	30.635,11	23.992.485,87
adicional de 10%	18.423,41	15.992.990,58
Imposto a pagar	49.058,52	39.985.476,45

Diferença > 39.936.417,93

Ficha 16	(1)	(2)
Base de Cálculo da Contribuição Social	1.205.172,56	160.950.844,29
CSLL APURADA @ 9%	108.465,53	14.485.575,99

Diferença > 14.377.110,46

Quanto às razões de defesa, a contribuinte alega em peça impugnatória, repetida em Recurso Voluntário (fls. 290/317), os seguintes argumentos, os quais foram colhidos do relatório da decisão recorrida, *vide*:

a) Preliminarmente, antes de se adentrar à análise dos argumentos de mérito que justificam a necessidade de cancelamento dos autos de infração originários desse processo, faz-se necessário demonstrar a nulidade das multas isoladas ora impugnadas, uma vez que não houve subsunção dos fatos analisados pelo Sr. Agente Fiscal e a prescrição contida no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96.

b) Ocorre, contudo, que o presente caso não se trata de ausência de pagamento de estimativas, mas, sim de postergação de receita, ensejando a necessidade de aplicação do disposto no artigo 6º, parágrafos 5º e seguintes do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 ("Decreto-lei nº 1.598/77").

c) Não se trata de "deixar de recolher" o valor correspondente à estimativa no ano de 2009, pois referido valor foi efetivamente recolhido no mês de setembro de 2009. Ou seja, não se pode falar em aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento da estimativa mensal, pois ela foi efetivamente recolhida (mesmo que em atraso) -conforme reconhece o próprio Sr. Agente Fiscal.

d) Por um equívoco com relação ao regime de competência, a AAB2PAR entendeu que o ganho de capital ora analisado deveria ter sido computado no cálculo das estimativas mensais apenas na data de sua incorporação, que ocorreu em 30/09/2009.

e) Em razão desse equívoco na aplicação do regime de competência, o ganho de capital em questão compôs a base de cálculo das estimativas do IRPJ e da CSLL no mês de setembro de 2009 (R\$ 175.579.523,75), acarretando no recolhimento de R\$42.627.303,21 a título de estimativa do IRPJ (código de recolhimento nº 2362) e de R\$14.850.933,79 (código de recolhimento nº 2484) a título de estimativa da CSLL.

f) Mediante a análise dos esclarecimentos acima apontados, verifica-se que no caso em questão houve a postergação no reconhecimento da receita tributável que deveria ter sido reconhecida em fevereiro de 2009, mas foi apenas tributada no cálculo das estimativas do IRPJ e da CSLL no mês de setembro desse mesmo ano-calendário.

g) Com efeito, ao contrário do que foi defendido pelo Sr. Agente Fiscal, os fatos ora analisados não se subsumem à hipótese prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, mas sim, ao disposto no artigo 6º, parágrafo 5º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

h) Pela análise do trecho acima citado, nota-se que na situação analisada nesse processo ocorreu a postergação do pagamento das estimativas para exercício posterior (setembro/2009) ao que seria devido (fevereiro/2009). Isso porque, em se tratando de apuração e pagamento de estimativas, o "exercício" certamente há de ser o mês à que ela se refere.

i) Como resultado, a consequência a ser aplicada à postergação no reconhecimento do ganho de capital ora analisado para o mês de setembro de 2009 é a necessidade de reconhecimento da postergação do pagamento da estimativa que seria devida em fevereiro de 2009, lançando-se a diferença pelo

valor líquido, conforme previsto nos parágrafos 6º e 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77.

j) De acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 2/1996 o ajuste do lucro líquido e a recomposição dos períodos envolvidos (no caso, os meses de fevereiro e setembro de 2009) é procedimento imprescindível para que a Fiscalização possa apurar a diferença dos débitos pagos nos períodos afetados pela postergação de receitas, que deverão ser lançados pelo valor líquido conforme disposto no já mencionado parágrafo 6º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77.

k) O procedimento correto a ser adotado pelo Sr. Agente Fiscal seria a imputação proporcional do pagamento a maior das estimativas em setembro de 2009 aplicando a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b" sobre o eventual saldo de estimativa a pagar que remanescesse em fevereiro.

l) Em sintonia com a doutrina e jurisprudência pacífica sobre o assunto, é necessário demonstrar a essa E. Turma Julgadora que a aplicação das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL somente poderia ter sido realizada antes do encerramento do ano-base de 2009.

m) Como os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento do ano-base de 2009, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme reiteradas decisões do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

n) Em nenhuma passagem do TVF o Sr. Agente Fiscal analisou a base acionária e o controle das empresas Zurich Santander Holding (Spain), S.L. e Banco Santander Brasil S/A, uma vez que, caso essa análise fosse feita, chegar-se-ia a conclusão de que essas empresas possuem controladores diferentes, não pertencendo, assim, ao mesmo grupo econômico.

o) A doutrina reconhece que deve haver uma unidade no poder decisório e acionário das empresas, para que se constitua um grupo econômico, o que não encontra respaldo fático no presente caso e tampouco foi demonstrado pelo Sr. Agente Fiscal no TVF.

p) Ao contrário do que foi defendido pelo Sr. Agente Fiscal, deve-se afastar a aplicação da Súmula CARF nº 47 ao presente caso, tendo em vista o fato de que a companhia Zurich Santander Holding (Spain), S.L. e Banco Santander Brasil S/A não pertencem ao mesmo grupo econômico, motivo pelo qual se faz necessário o cancelamento dos autos de infração lavrados em face do Impugnante.

q) O sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Com relação às multas, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador. Isto porque, a multa fiscal somente será transferida ao sucessor se ela tiver sido lançada antes do ato sucessório (hipótese essa em que a multa já integra o passivo da empresa sucedida).

r) Os autos de infração ora combatidos, por meio dos quais foram lançadas as multas isoladas foram lavrados em 26/02/2014, enquanto a incorporação da AAB2PAR pelo Impugnante ocorreu em 30/09/2009.

s) A norma contida no artigo 132 do CTN não faz qualquer distinção entre hipóteses de sucessão entre empresas do mesmo grupo ou não, razão pela qual não poderia o Sr. Agente Fiscal estabelecer tal distinção quando da lavratura dos autos de infração.

t) Não existindo previsão específica em lei que determine que, no caso de sucessão estabelecida entre empresas do mesmo grupo, deve ser imputada a multa contra a sucessora, aguarda a Impugnante que tal penalidade seja integralmente exonerada por essa E. Turma Julgadora, conforme já se manifestou o E. CARF.

Em síntese, é como relato."

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização do Acórdão.

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização deste Acórdão, transcrevo abaixo a íntegra do voto (vencido) proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 26 de janeiro de 2017, *verbis*:

"Breve relato dos fatos

O processo administrativo tributário refere-se à cobrança de IRPJ e CSLL decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de *multa isolada em decorrência de recolhimento a menor de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL*, no montante de R\$ 27.156.764,20, relativo ao mês de fevereiro de 2009.

A Recorrente assume o pólo passivo da lide na condição de sucessora por incorporação de ABN ANRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S/A (ABN) que, em 27/02/2009, vendeu 100% de sua participação na companhia REAL CAPITALIZAÇÃO S/A (REAL) para o SANTANDER CAPITALIZAÇÃO S/A (SANTANDER), pelo valor de R\$ 258.281.000,00.

O ganho de capital oriundo da operação realizada entre ABN e SANTANDER, no valor de R\$ 159.745.671,73, não foi oferecido à tributação das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL em fev/2009, ocasionando um recolhimento a menor do pagamento do tributo, por estimativa, fato, sujeito à imputação da multa isolada.

Em 30/09/2009 a ABN escriturou o ganho de capital na conta de receita não operacional (7.3.1.10.00), apuração que se deu com base na receita bruta, impactando o resultado líquido apurado pela ABN no ajuste da DIPJ da incorporação.

PRELIMINARMENTE

1.1 Da tempestividade

O recurso voluntário é tempestivo, por isso o conheço.

1.2 Da nulidade por vício de fundamentação contido nos Autos de Infração

Em sua peça defensiva a contribuinte alega ausência de subsunção do *fato jurídico à norma jurídica*, ou seja, entende que o fato que realizou foi recolher tributo por estimativa em período diverso do regime de competência, e, não o fato de ter recolhido a menor estimativa mensal do IRPJ e da CSLL, relativos ao mês de fevereiro de 2009. De tal modo, entende que o

correto seria a imputação do dispositivo previsto no art. 6º, parágrafos 5º e seguintes do Decreto-lei n. 1.598/77, e não no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n. 9.430/96.

Noutros termos, teria a contribuinte *postergado* o pagamento do imposto por estimativa, e não *deixado de recolher* as estimativas, de modo que “não se pode falar em aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento da estimativa mensal, pois ela foi efetivamente recolhida (mesmo que em atraso)”.

Nota-se que as condutas que ora se discute são: *postergar* e *abster-se*. A primeira revela um ato que não foi realizado no momento correto e, a segunda diz sobre algo que não foi realizado. Há uma ambiguidade: provisório *versus* permanente. Naturalmente, claro, respectiva observação há que ser registrada em um determinado período de tempo, há que existir esse recorte, imprescindível à apreensão do conhecimento. Esse o caminho trilhado pela contribuinte, veja:

Dessa forma, não se trata de “deixar de recolher” o valor correspondente à estimativa no ano de 2009, pois referido valor foi efetivamente recolhido no mês de setembro de 2009. Ou seja, não se pode falar em aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento da estimativa mensal, pois ela foi efetivamente recolhida (mesmo que em atraso) - conforme reconhece o próprio Sr. Agente Fiscal.

Neste sentido, cumpre ressaltar que, por um equívoco com relação ao regime de competência, a AAB2PAR entendeu que o ganho de capital ora analisado deveria ter sido computado no cálculo das estimativas mensais apenas na data de sua incorporação, que ocorreu em 30/09/2009.

Assim, entende a Recorrente que a inexactidão quanto ao período-base de escrituração do ganho de capital somente constitui fundamento para lançamento de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar a postergação do pagamento imposto para exercício posterior ao que seria devido. Consequentemente, tal ato resulta no lançamento da diferença pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que a contribuinte tiver direito (art. 6º, parágrafos 5º e seguintes do Decreto-lei n. 1.598/77), cujo teor segue:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (...)

§ 5º - **A inexactidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:**

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base." (g.n.)

"§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro Período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência.

O Parecer Normativo Cosit n. 02/96 revela que Fisco, ou contribuinte, ao se depararem com uma inexactidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido do período-base competente, conforme segue:

"5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexactidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

(...)

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

(...)

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o da

correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Neste sentido, a Recorrente finaliza requerendo a nulidade dos autos de infração em razão do erro de fundamentação acima citado e da ausência de prejuízo à arrecadação pública.

Pois bem, depreende-se do raciocínio da contribuinte que o lançamento tributário teria sido constituído com vício material, ou seja, não existindo adequação do fato praticado pelo sujeito passivo àquele que a fiscalização reputa infringido.

Quanto à definição do conceito de “erro de fato”, segundo lições de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de utilização inadequada das técnicas lingüísticas de certificação do evento, verificado quando o enunciado factual não correspondesse às provas produzidas, enquanto o “erro de direito” seria um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra¹. O “erro de fato” é um engano com relação aos recursos de linguagem utilizados para a produção do fato jurídico, é relativo às provas; aparece quando da releitura dos enunciados probatórios, nova situação jurídica, diferente daquela descrita pelo fato jurídico, é percebida. Já o “erro de direito” é uma confusão com relação à norma aplicada. É verificado quando, após a produção da norma individual e concreta constata-se que a norma aplicada não deveria ser aquela, mas outra. No erro de fato, temos um desajuste que é interno ao fato (enunciado). Já no erro de direito o desajuste é externo. Tomando como base a norma individual e concreta produzida, o erro de fato é intra-normativo e o erro de direito extra-normativo.

Retomando os fatos debatidos nos autos, a contribuinte apresenta provas de que o ganho de capital participou da composição da base de cálculo das estimativas relativas ao mês de setembro de 2009, no valor de R\$ 159.745.671,73 (doc. 04 da impugnação), sendo recolhido R\$ 42.627.303,21 de IRPJ e R\$ 14.850.933,79 de CSLL.

Adotando-se as premissas acima estabelecidas, entendo que razão assiste à contribuinte uma vez que lhe foi imputada conduta infracional diversa da que realizou, de modo que não há como sustentar a constituição do crédito tributário nos moldes em que fundamentado no Termo de Verificação Fiscal, *por ausência – agora sim* – de subsunção do fato à norma.

Nestes termos, conheço a nulidade arguida pela parte.

2. MÉRITO

Superada a preliminar, passo à análise do mérito.

¹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 96

2.1. Da Análise dos Autos

O Acórdão n. 16-62.986 proferido pela 8ª Turma da DRJ/SP1, ao descrever a natureza jurídica da multa isolada faz os seguintes apontamentos, os quais transcrevo:

Sobre a natureza jurídica da multa isolada, já com a nova redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007, trazemos à colação as considerações de Marcos Vinicius Neder (...)

Correção legislativa da norma de sanção por falta de pagamento de estimativas

Em razão da reiterada jurisprudência administrativa, a Administração Tributária decidiu propor a edição de Medida Provisória para o aperfeiçoamento da legislação sobre a penalidade isolada por falta de pagamento de estimativas. Nesse sentido, foi editada a MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promove a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada, a saber:

(...)

Vê, portanto, que nova lei alterou a base de cálculo da multa isolada (inciso II) que passa a incidir sobre o valor do pagamento mensal de estimativa. Como isso, a aplicação dessa multa não está mais vinculada ao valor do tributo devido ao final do período de apuração do imposto e passa a ser exigida sobre o valor de omissão de recolhimento de estimativa mensal. Além disso, o percentual de multa foi ajustado para 50%, tornando a punição proporcional à infração ao dever de antecipar o recolhimento do tributo. Se considerarmos que a multa é ainda passível de redução para 25% no caso de pagamento dentro do prazo de impugnação, o novo percentual se aproxima ao exigido na multa de mora.

É importante destacar as conclusões acima reproduzidas para fixarmos com clareza os elementos da conduta delituosa que enseja a aplicação da multa prevista no art. 44, II.

Período de apuração é o espaço de tempo (mês, trimestre ou ano) delimitado pela legislação tributária, compreendido no ano-calendário, durante o qual são apurados os resultados econômicos das pessoas jurídicas e calculado o respectivo imposto .

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o período de apuração dos resultados da pessoa jurídica será trimestral (lucro real, presumido ou arbitrado). Contudo, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, devendo apurar o lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário, ou na data do evento, nos casos de fusão, cisão, incorporação e extinção (RIR/99, art. 220 e 221).

Na exposição de motivos da Lei nº 9.430/1996, ficam bem claros os objetivos do legislador:

"O projeto propõe, em seus arts. 1º a 6º, a alteração do período de apuração do imposto de renda - de mensal para trimestral - possibilitando significativa simplificação das obrigações fiscais acessórias, notadamente no que se refere as informações mensalizadas exigidas nas declarações de rendimentos.

No novo regime de apuração trimestral, o imposto devido será pago até o último dia útil do mês subsequente, facultado o parcelamento em três quotas, com a incidência da taxa SELIC a partir do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

Mantém-se, contudo, para as empresas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real, a opção por recolhimentos em bases estimadas mensais (art. 2º), sendo que, neste caso, sobre a base de cálculo superior a R\$ 20.000,00, incidirá, também, mensalmente, o adicional do imposto de renda que, pela legislação atual, ocorre apenas quando da declaração de ajuste.

Além da simplificação, as alterações propostas têm por objetivo, tanto quanto possível, fazer coincidir o valor dos recolhimentos mensais por estimativa com o valor efetivamente devido pelo contribuinte. "

(...)

A penalidade do inciso II foi instituída com o objetivo de evitar que o contribuinte, optante pelo sistema de apuração com base nas estimativas, deixasse de fazer os recolhimentos na forma determinada pela legislação, ou seja, com base na receita bruta e acréscimos. Note-se que o art. 35 da Lei nº 8.981/1995 permitiu a redução deste valor através de balanços ou balancetes mensais, que demonstrem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

(...)

É fundamental esclarecer que, estando a atividade da fiscalização e do julgador vinculada à legislação vigente no ordenamento jurídico, não podendo dela nunca se afastar (art. 142, § único, CTN), cabe, obrigatoriamente, aplicá-la ao caso concreto.

A 8ª Turma da DRJ/SP1 ao descrever a natureza jurídica da multa isolada em razão do não recolhimento de estimativas mensais, estabelece as seguintes premissas:

- i. que período de apuração é o espaço de tempo estabelecido pela lei, podendo ser mensal, semestral ou anual. Que as pessoas jurídicas tributadas com base no *lucro real*, de *apuração mensal*, pagarão o imposto sobre base de cálculo estimada, devendo apurar o lucro real em 31/dezembro ou na data do evento (fusão, cisão, incorporação ou extinção);

ii. que o contribuinte, acaso não *recolha* o tributo nos moldes estabelecidos pela lei, ou seja, com base na receita bruta e acréscimos, estará sujeito à imputação da multa por estimativa. Que as regras do art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 referem-se ao *lucro real*;

iii. que a falta de seu pagamento é a conduta que enseja a aplicação da multa. Que não se trata de postergação de pagamento de imposto para exercício posterior, mas de descumprimento do dever de efetuar o pagamento mensal dos tributos;

iv. que a multa isolada foi instituída justamente para ser aplicada após a declaração de ajuste.

Firmadas tais premissas, nota-se que a Turma Julgadora, ao mesmo tempo que reconhece que o período de apuração pode ser mensal, conclui que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, além de não pagarem *tributo*, adotam como referência de período-base para recolhimento o exercício seguinte, são suas essas palavras:

Como se depreende da leitura do caput , as regras do art. 6º referem-se ao lucro real, ou seja, ao resultado obtido no período de tempo determinado pela legislação, durante o qual são apurados os resultados econômicos das pessoas jurídicas.

No presente caso, o período de apuração corresponde aos primeiros nove meses do ano calendário de 2009, uma vez que a pessoa jurídica foi incorporada e optou pela apuração dos tributos na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996. Em sendo assim, não ocorreu a hipótese descrita nos parágrafos 4º e seguintes do art. 6º, não havendo que se falar em “inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, ou reconhecimento do lucro”. O ganho de capital foi auferido no ano calendário de 2009, e foi computado no próprio exercício, não tendo havido postergação de receita de um período de apuração para outro. Como a estimativa mensal não pode ser considerada um tributo, é impróprio dizer que o mês é um período de apuração. O período é anual, ou, no caso de incorporação, cisão ou fusão, abrange os meses do ano calendário até a data do evento. Não houve equívoco na aplicação do regime de competência, mas simples erro na apuração da estimativa devida que resultou em falta de recolhimento.

Quanto ao pagamento, à realização do verbo (pagar), a DRJ em diversos trechos de seu voto diz que a conduta que enseja a imputação da multa é o não pagamento, o que é justamente o que alega a Recorrente, seguem trechos da manifestação do acórdão recorrido:

A penalidade do inciso II foi instituída com o objetivo de evitar que o contribuinte, optante pelo sistema de apuração com base nas estimativas, deixasse de fazer os recolhimentos na forma

determinada pela legislação, ou seja, com base na receita bruta e acréscimos.

A fiscalização constatou, após o término do ano calendário, o recolhimento a menor da estimativa devida no mês de fevereiro. Diante deste fato, não lhe restou outra alternativa senão aplicar a penalidade prevista no inciso II, do art. 44, com a redação atual, que é norma bem clara e não gera mais controvérsia acerca de sua base de cálculo: o valor do pagamento mensal.

Quanto à base tributável, o acórdão entende que o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 não se aplica ao caso em tela por fazer referência ao *lucro real*. Pois bem, se o recolhimento por estimativa representa a sistemática de apuração mensal do IRPJ e da CSLL, mediante antecipação do tributo, cuja sistemática ao final do ano-base demanda que o contribuinte faça sua declaração de ajuste anual, apurando o lucro líquido do período, e, conseqüentemente, o lucro real, não parece possível defender que o art. 6º, por referir-se ao *lucro real* não deve ser aplicado à contribuinte.

Com fulcro no exposto acima, acolher o recurso da contribuinte e voto pela sua PROCEDÊNCIA.

2.2. Da Impossibilidade do Lançamento da Multa na Hipótese de Responsabilidade Tributária por Sucessão

Vencida no mérito, passo à análise da responsabilidade tributária por sucessão, donde a Recorrente alega que deve ser afastada a Súmula CARF n. 47 ao presente caso, uma vez que a contribuinte e o SANTANDER não participaram de um mesmo grupo econômico, pois bem, nestes termos segue entendimento da DRJ:

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

Esta súmula afasta completamente o entendimento de que a multa fiscal somente será transferida ao sucessor se ela tiver sido lançada antes do ato sucessório.

Resta-nos portanto, analisar se ela é aplicável ao presente caso.

A fiscalização assim se manifestou sobre a questão:

"A infração de recolhimento a menor das estimativas do mês de fevereiro/2009 foi cometida pela ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 30/09/2009 a AAB2PAR foi incorporada pela ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDÊNCIA S.A.

Assim sendo, a pena de multa isolada ora tratada será aplicada sobre a empresa sucessora da AAB2PAR, que é sujeito passivo do atual trabalho de fiscalização.

Cabe observar que a polêmica sobre o cabimento da cobrança de multas sobre o contribuinte sucessor já se encontra pacificado no âmbito administrativo-tributário, por meio de recente Súmula Consolidada e Aprovada pelo CARF:

(...)

Na ficha 60 da DIPJ/2013 consta que a pessoa jurídica ZURICH SANTANDER HOLDING (SPAIN), S.L. detém 99,99% das ações da Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S/A.

Por sua vez, à época do cometimento da infração objeto do presente auto, o Banco Santander Brasil S/A detinha 100% do capital social da AAB2PAR.

Resta portanto caracterizada a circunstância de que o infrator e seu sucessor, ora autuado, pertencem ao mesmo grupo econômico, aplicando-se o julgado acima citado."

Por sua vez, a impugnante afirma que em nenhuma passagem do TVF o Sr. Agente Fiscal analisou a base acionária e o controle das empresas Zurich Santander Holding (Spain), S.L. e Banco Santander Brasil S/A, uma vez que, caso essa análise fosse feita, chegar-se-ia a conclusão de que essas empresas possuem controladores diferentes, não pertencendo, assim, ao mesmo grupo econômico.

Estes elementos são mais do que suficientes para comprovar a afirmação da fiscalização de que o infrator e o sucessor pertencem ao mesmo grupo econômico. Na realidade, na data da incorporação, o controlador da incorporadora e da incorporada é a mesma pessoa jurídica, qual seja, o Banco Santander Brasil S/A, que detém 100% das ações do Santander Seguros S/A, e da AAB2PAR.

Em contrapartida, a Recorrente alega que a Súmula CARF n. 47 não se aplica ao seu caso, uma vez que à época da ocorrência da incorporação do ABN, referidas empresas não faziam parte de mesmo grupo econômico, mas sim de grupos distintos. Além de pertencerem a mesmo grupo, defende que deve haver unidade no poder decisório e acionário das empresas envolvidas. E que nos termos do art. 132 do CTN o sucessor somente responde pelos tributos devidos até a data da sucessão, em suas palavras:

(...) tivessem o Sr. Agente Fiscal e a Turma Julgadora analisado a base acionária e o controle das empresas Zurich Santander Holding (Spain), S.L. e Banco Santander Brasil S/A, teriam chegado à conclusão de que essas empresas possuem controladores diferentes, não pertencendo, assim, ao mesmo grupo econômico.

De fato, não bastaria presumir que pelo simples fato de possuir a denominação Zurich Santander Holding (Spain), S.L. faria com que essa empresa necessariamente fosse do mesmo grupo econômico do Banco Santander Brasil S/A. Caso essa questão fosse analisada com a devida cautela, seria constatado que o grupo econômico Santander não possui poder de controle sobre a Zurich Santander Holding (Spain), S.L. (controladora do Recorrente), motivo pelo qual se trata de um grupo econômico diferente daquele detentor do controle do Banco Santander Brasil S/A.

(...)

Mediante a análise do enunciado prescritivo acima transcrito, nota-se, com clareza, que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Com relação às multas, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador.

Isto porque, a multa fiscal somente será transferida ao sucessor se ela tiver sido lançada antes do ato sucessório (hipótese essa em que a multa já integra o passivo da empresa sucedida).

No caso em análise, os autos de infração ora combatidos, por meio dos quais foram lançadas as multas isoladas, foram lavrados em 26/02/2014, enquanto a incorporação da AAB2PAR pelo Recorrente ocorreu em 30/09/2009 conforme destacado pelo próprio Sr. agente Fiscal na fl. 177 dos autos.

Ante o exposto, adoto as razões da Recorrente e dou provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente o lançamento tributário constituído em desfavor do sujeito passivo sucessor, por infração que lhe imputou a ausência de recolhimento de estimativa mensal no exercício de 2009.

É como voto.

Talita Pimenta Félix - Relatora."

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização do Acórdão.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Redator designado.

Apesar do brilhante voto da Conselheira Relatora, peço permissão para discordar do seu entendimento em relação ao provimento do Recurso Voluntário em relação a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

Segundo a recorrente, não se trata de “deixar de recolher” o valor correspondente à estimativa no ano de 2009, pois referido valor foi efetivamente recolhido no mês de setembro de 2009. Ou seja, não se pode falar em aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento da estimativa mensal, pois ela foi efetivamente recolhida (mesmo que em atraso) - conforme reconhece o próprio Sr. Agente Fiscal.

Por esse motivo, entende a Relatora, que a “inexatidão quanto ao período-base de escrituração do ganho de capital somente constitui fundamento para lançamento de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar a postergação do pagamento imposto para exercício posterior ao que seria devido. Consequentemente, tal ato resulta no lançamento da diferença pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que a contribuinte tiver direito.”

Contudo, entendo que não estamos diante de uma postergação do pagamento do imposto para exercício posterior, mas simples descumprimento do dever de efetuar o pagamento mensal dos tributos na forma determinada pela legislação. Para esta infração existe uma sanção específica, qual seja, a multa isolada do inciso II, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

A fiscalização constatou, após o término do ano calendário, o recolhimento a menor da estimativa devida no mês de fevereiro. Diante deste fato, não lhe restou outra alternativa senão aplicar a penalidade prevista no inciso II, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação atual, que é norma bem clara e não gera mais controvérsia acerca de sua base de cálculo: o valor do pagamento mensal.

Portanto, não há que se falar “que foi imputada conduta infracional diversa da que o contribuinte realizou”, notadamente quando estamos diante de um simples erro na apuração da estimativa devida que resultou em falta de recolhimento. Logo, constatada a correlação entre o fato jurídico e a norma jurídica de regência, descabe a alegação de nulidade.

Ante o exposto e o que mais constam nos autos, voto por negar provimento a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Processo nº 16327.720168/2014-04
Acórdão n.º **1302-002.032**

S1-C3T2
Fl. 371
