



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

Processo nº 16327.720266/2013-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.286 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria IRPJ/CSLL - DESMUTUALIZAÇÃO
Recorrente SOLIDEZ CORRETORA DE CâMBIO, TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A incorporação de ações consiste em uma operação de alienação, no qual ações da incorporadora são adquiridas pelos sócios mediante cessão das ações da incorporada (*aumento de capital mediante conferência de bens*), que tem o condão de gerar ganho de capital, a depender do valor das ações adquiridas da incorporadora. Verificada diferença positiva, há que se tributar o ganho de capital decorrente da alienação.

AÇÕES BONIFICADAS. LUCRO REAL. EXCLUSÃO.

As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo, nem serão computadas na determinação do lucro real.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APURAÇÃO ANUAL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS. DIES A QUO.

À luz do art. 2º. da Lei 9.430/1996, uma vez que o contribuinte optou pelo regime do lucro real anual, o fato gerador do IRPJ e CSLL ocorre em 31/12 compreendendo todos fatos jurídico-tributários ocorridos no transcurso do ano, ainda que a empresa tenha realizado apurações mensais para fins dos recolhimentos por estimativa (antecipações do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual). A contagem do prazo decadencial se dá, portanto, à partir da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, §4º do CTN, e não à partir dos recolhimentos por estimativa.

REDUÇÃO DE CAPITAL COM ENTREGA DE AÇÕES AOS ACIONISTAS. EFETIVAÇÃO. AUTORIZAÇÃO DO BANCO CENTRAL. LEGITIMIDADE PASSIVA.

A redução do capital social das sociedades corretoras de valores mobiliários, nos termos da legislação vigente, está condicionada - não apenas quanto aos seus efeitos, mas também quando à própria validade - à autorização prévia do Banco Central. Desse modo, os trinta dias para arquivamento de que trata o art. 36 da Lei nº 8934/94 são contados da autorização do BACEN ou da data da assinatura da ata, caso esta seja posterior àquela.

Não tendo validade a redução de capital à época do fato gerador, há que se reconhecer a legitimidade passiva da recorrente.

PREJUÍZOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA.

Verificando a fiscalização a inexistência dos prejuízos fiscais compensados, deve lançar de ofício o tributo que deixou de ser pago.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CUMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 150.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS CONTESTADOS. DIALETICIDADE RECURSAL.

A dialeticidade recursal veda a veiculação de Recurso Voluntário com negativa geral, sem a indicação dos fundamentos para reforma da autuação fiscal. Disto não se depreende a necessidade de que o Recurso faça referência expressamente às razões aduzidas no acórdão recorrido, desde que segregue os fundamentos do seu pleito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, negar provimento em relação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores; (ii) por maioria de votos, excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores relativos às ações preferenciais recebidas pela recorrente, a título de bonificação, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por cancelar integralmente o crédito tributário dessa infração; (iii) por maioria de votos, afastar a incidência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Em relação às multas isoladas, os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto acompanharam o voto do relator por suas conclusões, sendo o entendimento desses conselheiros agregados ao voto condutor do aresto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, acrescido de multa de ofício e multa isolada pela falta de recolhimento dos referidos tributos por estimativas, e juros de mora, na forma do Termo de Verificação Fiscal de fls. 95-109, que apurou os seguintes fatos:

1) Compensação indevida de saldo de prejuízos acumulados de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL;

Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica –DIPJ do ano-calendário 2008, ficha 09-B, Demonstração do Lucro Real, (fls.69), a contribuinte declarou um lucro real antes da compensação de prejuízos no valor de R\$356.494,40, deduzindo 30% desse valor (R\$106.948,32) a título de compensação de prejuízos acumulados de períodos anteriores. Os mesmos valores foram informados para o cálculo da CSLL (ficha 17, fls.83).

Entretanto, após a apresentação da DIPJ do ano-calendário 2008, a contribuinte foi autuada **no processo 16327.001330/2010-50**, no qual foi alterado o lucro do ano-calendário 2007, e utilizados integralmente os saldos de prejuízos acumulados e base negativa da CSLL para dedução dos tributos objeto da autuação, não restando saldos a compensar no ano-calendário 2008.

Intimada a prestar esclarecimentos, a contribuinte informou que dispunha de saldo para compensar, à época da entrega da DIPJ do ano-calendário 2008 (fls.16). Diante disso, constituiu-se o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo à compensação indevida de R\$106.948,32 no ano-calendário 2008.

2) Omissão do ganho na incorporação de ações - operação de desmutualização;

A Solidez CCTVM possuía, em 04/2008, 2.600.000 ações ordinárias da Bovespa Holding S/A, ao custo de R\$2,16848342/ação. Esse custo unitário consta da 20ª alteração contratual da empresa, de 28/09/2007, na qual decidiu-se reduzir o capital mediante a entrega de ações ordinárias da Bovespa Holding a um dos sócios (fls.49-53).

Conforme o Fato Relevante divulgado pela Bovespa Holding e BM&F S/A, de 17/04/2008 (fls.22-32), os acionistas dessas duas bolsas decidiram constituir uma nova empresa, a Nova Bolsa S/A, que incorporaria, em 08/05/2008, a BM&F S/A e as ações da Bovespa Holding.

A **incorporação de ações constitui uma alienação**, conforme os §§ 2º e 3º do art.3º da Lei nº 7.713/88, e sofre incidência de IRPJ e CSLL, a teor dos art.247, 248, 251 e parágrafo único, 541 e 542 do RIR/99.

No caso das ações da Bovespa Holding, foi atribuído o valor de R\$24,82/ação, e estabelecido que cada uma dessas ações equivaleria a 1,42485643 ações da Nova Bolsa. Além disso, para cada 10 ações ordinárias da Bovespa Holding, os acionistas receberam uma ação preferencial da Nova Bolsa. Assim, a Solidez recebeu 260.000 ações preferenciais da Nova Bolsa, de valor unitário de R\$17,153408, resultando no montante de R\$4.459.886,20.

A contribuinte detinha, então, 2.600.000 ações da Bovespa Holding em 04/2008, no montante de R\$5.638.056,89. Em 08/05/2008, a R\$24,82/ação, esse lote passou a valer R\$64.532.000,00, que, somado ao valor das ações preferenciais, resultou em R\$68.991.886,20, havendo um ganho patrimonial de R\$63.353.829,31, descontado o custo das ações (fls.59).

Em relação à titularidade das ações da Bovespa Holding, note-se que as corretoras de valores mobiliários sujeitam-se à autorização do Banco Central do Brasil (Bacen) para alterar o capital, a teor do art.10 da Lei nº 4.595/64. No caso, a redução de capital da impugnante, deliberada na AGE de 28/09/2007, só foi homologada pela autoridade monetária em 05/02/2009 (expediente Deorf/GTSP1-2009/00685, fls.58). Portanto, os efeitos do registro apenas podem retroagir até 05/02/2009.

Assim, os sócios só poderiam receber as ações após a homologação do Bacen, razão pela qual em 05/2008 as ações da Bovespa Holding ainda pertenciam à impugnante, e não aos sócios, conforme atestam os extratos fornecidos pelo custodiante das ações às fls. 46-47.

Pelo exposto, constituiu-se o crédito tributário de IRPJ e de CSLL, com acréscimos legais, sobre o ganho de R\$63.353.829,31.

3) Da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL;

A Solidez deixou de incluir na apuração das estimativas de 05/2008 o ganho de capital obtido na incorporação de ações da Bovespa Holding em 05/2008, sujeitando-se à multa isolada prevista nos art.43 e 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007, conforme o demonstrativo de fls. 60.

Notificada, a Contribuinte apresentou tempestiva Impugnação de fls. 144-162, aduzindo o seguinte:

1) Decadência do crédito tributário

Considerando que o fato gerador autuado ocorreu em 05/2008, verifica-se a decadência do crédito constituído em 07/2013, nos termos do art.150, §4º, e 156, V, ambos do CTN, e Súmula nº 8 do STF.

2) Ilegitimidade Passiva da Solidez

Conforme consignado no TVF (fls.102), por força da alteração contratual de 28/09/2007 (fls.49-53), as ações da Bovespa Holding foram transferidas aos sócios mediante redução de capital.

A homologação do Bacen apenas ratificou a transferência das ações aos sócios, fazendo retroagir os efeitos do registro na Jucesp à data em que deliberada a redução de capital (28/09/2007). Nesse sentido os acórdãos do Conselho de Contribuintes expostos às fls. 149-151.

Assim, desde 09/2007 as ações em tela não pertenciam à impugnante.

3) Da inexistência de compensação indevida de saldo de prejuízos acumulados de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL.

A fiscalização reconhece no TVF que, quando efetuadas as compensações, a impugnante dispunha de saldo de prejuízos acumulados e de base negativa de CSLL. Assim, a fiscalização efetuou compensação indevida desses saldos com crédito tributário apurado no processo 16327.001330/2010-50.

Contudo, a compensação de prejuízos compete ao contribuinte, não havendo previsão legal para a RFB efetuá-la. Nesse sentido a decisão DRJ-SP1 nº 2.960/2003 e o acórdão Carf nº 1201-00.306/2010.

4) Da inexistência de ganho de capital na incorporação e bonificação de ações.

O art.381 do RIR/99 exclui da tributação do IRPJ/CSLL as ações bonificadas recebidas sem custo pela empresa.

A incorporação de ações não implica alienação, inexistindo ganho de capital a ser tributado. Não há transmissão, nem permuta. Houve mera substituição de participação societária, ocorrendo uma sub-rogação real. Não há manifestação da vontade do titular das ações, o qual se limita a receber passivamente as novas ações.

A tributação ocorrerá apenas em caso de alienação futura das ações da companhia incorporadora, conforme o art.418 do RIR/99. Somente na alienação ocorre a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, nos termos do art.43 do CTN.

Os §§ 2º e 3º do art.3º da Lei nº 7.713/88, invocados pela fiscalização, aplicam-se às pessoas físicas, e não à impugnante.

5) Da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL e da impossibilidade de cumulação de multa de ofício com multa isolada;

É indevida a multa isolada, pois foi aplicada após encerrado o ano-calendário relativo às respectivas estimativas, quando o Fisco já dispunha de elementos para verificar o valor devido de IRPJ apurado no exercício encerrado. Após o encerramento do exercício é cabível apenas a aplicação da multa de ofício sobre a diferença de IRPJ devida.

Além disso, a incidência cumulativa de multa isolada com multa de ofício é vedada pois constitui confisco e bis in idem, por sancionar duplamente uma única infração.

A DRJ/São Paulo I - SP julgou integralmente improcedente a Impugnação do contribuinte, através do Acórdão nº 16-56.271 (fls. 211-231).

Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando todas as razões de sua Impugnação. A PFN apresentou contrarrazões de fls. 292-320 aduzindo: i) não

conhecimento do recurso por ausência de impugnação específica dos fundamentos do acórdão;
ii) rebateu um a um os fundamentos do Recurso Voluntário.

Em composição pretérita, este Colegiado entendeu por bem converter o julgamento em diligência, através da Resolução nº 1301-000.293 (fls. 320-330), determinando o seguinte:

Diante do exposto, considero que o processo não reúne condições de julgamento, pelo que voto em converter o presente julgamento em diligência para que a Unidade Preparadora aguarde a decisão definitiva do processo nº 16327.001330/201050 e, não sendo possível, neste momento, determinar qual será a decisão final incluo também na diligência quesitos que poderão, ou não, trazer informações indispensáveis ao julgamento do presente processo, quais sejam:

1) A Unidade Preparadora faça acostar aos presentes autos cópia da decisão definitiva na instância administrativa do processo nº 16327.001330/201050;

2) A Unidade Preparadora se manifeste, em relatório conclusivo, acerca do montante de prejuízos fiscais disponível para compensação no ano calendário 2008, após computados os efeitos da decisão final no processo administrativo nº 16327.001330/201050;

3) A Unidade Preparadora faça acostar aos autos extrato do sistema SAPLI, atualizado até a data de realização da diligência.

4) Manifeste-se sobre outros pontos que considerar relevantes, acerca dos quesitos formulados.

O resultado da diligência deverá ser objeto de relatório conclusivo, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, facultando-lhe, se assim desejar, manifestar-se nos autos sobre as conclusões da diligência, no prazo de trinta dias.

Em atendimento à Resolução, a unidade de origem exarou parecer informando: "**conclui-se** que não há saldo de prejuízos fiscais disponível para compensação no ano-calendário de 2008 após computados os efeitos da decisão final no processo administrativo 16327.001330/2010-50 em função da manutenção da exigência fiscal, prejudicada qualquer outra manifestação".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos ordinários de admissibilidade. Entretanto, há uma questão arguida pela PFN relativamente ao conhecimento do feito, razão pela qual a sua pronúncia se dará oportunamente.

Por razões organizacionais, são os pontos sujeitos a julgamento os seguintes:

I) Conhecimento do Recurso Voluntário em razão da ausência de impugnação específica da decisão da DRJ - questão suscitada pela PFN;

II) Decadência do crédito tributário;

III) Legitimidade passiva da autuada;

IV) Compensação de saldo de prejuízos acumulados de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL;

V) Ganho de capital na incorporação de ações em operação de desmutualização;

VI) Cobrança concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício;

Passemos aos pontos controvertidos.

I) Conhecimento do Recurso Voluntário em razão da ausência de impugnação específica da decisão da DRJ.

Aduz a PFN que o Recurso não deve ser conhecido por não impugnar os fundamentos do acórdão, invocando a Súmula nº 182 do Superior Tribunal de Justiça (“*É inviável o agravo do Art. 545 do CPC que deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada.*”) e precedentes do âmbito deste CARF, mormente os Acórdãos nº 2202-002.485, 2102-002.410 e 9202-002.818.

Em primeiro lugar, há que se observar que a súmula nº 182 do STJ não tem qualquer aplicação ao presente caso, seja pela ausência de vinculação, seja pela dissimilitude fática com o caso que ela regula.

Ela trata, em rigor, do agravo previsto no art. 545 do CPC/1973, passível de interposição contra decisão do relator que não conhecesse agravo (este, por sua vez, interposto no caso de inadmissão de Recurso Extraordinário e Recurso Especial) interposto nos próprios autos. Este agravo, portanto, se direcionava a reverter o entendimento do relator quanto a admissibilidade do RE ou REsp, razão pela qual se exigia que trouxesse fundamentos específicos para a admissão dos recursos, evitando que esse agravo (do art. 545) se tornasse instrumento para conduzir as questões meritórias diretamente ao órgão colegiado competente, por via transversa.

Trata-se, portanto, de uma situação que nada tem a ver com o presente caso.

A despeito da inaplicabilidade da súmula indicada, tem razão a PFN quando aduz que a *dialeticidade recursal* tem relevância no conhecimento do Recurso - eficácia esta antes haurida das dobras do CPC/73, mas atualmente exposta de forma clara no art. 932, III do CPC/2015, cuja aplicação supletiva se impõe ao processo administrativo por força de seu art. 15, e que assim dispõe:

Art. 932. Incumbe ao relator:

(...)

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

O sentido deste dispositivo é, inclusive em larga redundância, reiterado para todos os recursos existentes, o que demonstra a consagração definitiva da *dialeticidade* como pressuposto de admissibilidade recursal: apelação (art. 1.010, III); agravo de instrumento (art. 1.016, III); agravo interno (art. 1.021, § 1º); embargos de declaração (art. 1.023); recurso ordinário (art. 1.028); recursos especial e extraordinário (art. 1.029, III); agravo em recurso especial e extraordinário (art. 1.042, *caput*) e embargos de divergência (art. 1.043, incisos c/c § 4º).

Todavia, essa regra não tem o alcance que lhe propõe a Procuradoria, exigindo do Contribuinte um Recurso que se manifeste, linha a linha, acerca de trechos do acórdão recorrido, mas sim que traga expressa contestação aos fundamentos da autuação que estão sendo mantidos pela decisão da DRJ - veda-se, desse modo, o recurso por meio de uma *negativa geral dos fundamentos do acórdão*, garantindo até mesmo clareza na delimitação do efeito devolutivo do Recurso Voluntário.

Parece-nos ser esse o sentido mais adequado à *dialeticidade* no processo, leitura esta corroborada pela exceção expressa a essa regra feita no art. 341, parágrafo único, do CPC/2015:

Art. 341. Incumbe também ao réu manifestar-se precisamente sobre as alegações de fato constantes da petição inicial, presumindo-se verdadeiras as não impugnadas, salvo se:

(...)

Parágrafo único. O ônus da impugnação especificada dos fatos não se aplica ao defensor público, ao advogado dativo e ao curador especial.

Nas hipóteses em que o réu não faz uma impugnação específica dos pontos aduzidos na petição inicial, o efeito jurídico disto é a sua revelia. *Mutatis mutandis*, nos casos de recurso sem contradita específica, o efeito é o não conhecimento do mesmo. **O CPC delimita o sentido da dialeticidade ao excepcioná-la expressamente** para autorizar a negativa geral aos casos de réu defendido por defensor público, advogado dativo ou curador especial.

Ademais, os precedentes invocados pela PFN não se referem ao pleito que aduz. O Acórdão nº 2202-002.485 se refere expressamente ao art. 17 do Decreto 70.235/72 e à impossibilidade de se conhecer matérias que não foram contestadas desde a impugnação; o Acórdão nº 9202-002.818 trata de ausência de demonstração da similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado em Recurso Especial; e o Acórdão nº 2102-002.410 também se refere à preclusão na apresentação de argumentos contra o lançamento efetuado.

A ementa das decisões, da forma conveniente que foi apresentada, procurou induzir ao erro o Colegiado acerca do teor real das decisões invocadas.

Por todas as razões apresentadas, entendo que o Recurso Voluntário apresentou fundamentação específica para todos os pontos controvertidos julgados no Acórdão recorrido, atendendo à dialeticidade recursal e, portanto, **devendo ser conhecido pelo Colegiado**.

II) Decadência do crédito tributário

Aduz a Recorrente que o ganho de capital teria sido apurado em Maio de 2008, e que a notificação do lançamento ocorreria apenas em Julho/2013, transcorridos mais de cinco anos do fato gerador, devendo-se reconhecer a decadência com base no art. 150, §4º do CTN.

Entendo não ter razão a Recorrente neste ponto.

O pagamento por estimativa é regulado no art. 222 do RIR/99, que por sua vez está inserido na Seção II, que trata da *apuração anual* do Imposto de Renda. A lógica desta topografia adotada na consolidação é justamente o fato do recolhimento por estimativa ser uma forma de adiantar o valor devido na apuração anual - tanto que após esta é possível que se apure créditos de IRPJ/CSLL em razão do pagamento com base nas estimativas serem superiores ao tributo devido levando-se em consideração a apuração anual.

À luz do art. 2º. da Lei 9.430/1996, uma vez que o contribuinte optou pelo regime do lucro real anual, o fato gerador do IRPJ e CSLL ocorre em 31/12 compreendendo todos fatos jurídico-tributários ocorridos no transcurso do ano, ainda que a empresa tenha realizado apurações mensais para fins dos recolhimentos por estimativa (antecipações do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual).

Assim, apenas ao final do ano-calendário em questão que ocorreu definitiva e conclusivamente o fato gerador, por conseguinte, inaugurado o prazo decadencial. Desse modo, mesmo que ocorrida operação que gerou ganho de capital no meio do transcurso do período de apuração, os adiantamentos exigidos pela lei não tem o condão de afetar a contagem da decadência - que leva em consideração a ocorrência do fato gerador, de periodicidade anual no presente caso.

O ponto fulcral é justamente a distinção entre *pagamento antecipado* e *antecipações de IRPJ e CSLL através de estimativas*. O primeiro se baseia na ocorrência do fato gerador e na obrigação estabelecida pelo art. 150 do CTN ("dever de antecipar o pagamento") dentro da sistemática do lançamento por homologação. O segundo, entretanto, não pressupõe a ocorrência do fato gerador - que só se dá no dia 31 de Dezembro de cada ano (conforme art. 221 do RIR/99), e se dá a título de estimativa calculada através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta da empresa (art. 223 do RIR/99).

Parece-nos que a distinção é absolutamente clara na legislação. Situação totalmente diferente seria se o contribuinte recolhesse o IRPJ e CSLL através de apuração trimestral, hipótese esta que iniciaria a contagem da decadência a cada trimestre-calendário. Essa posição também é prevalente no âmbito deste Conselho, a exemplo da eloquente ementa do Acórdão CARF nº 1402-000.493, cujo voto vencedor foi redigido pelo Conselheiro Antonio José Praga de Souza:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. FATO GERADOR.

Havendo antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN. Uma vez que o

contribuinte optou pelo regime do lucro real anual, o fato gerador do IRPJ e CSLL ocorre em 31/12 compreendendo todos fatos jurídico-tributários ocorridos no transcurso do ano, de 1º/01 a 31/12 (fato gerador complexo), ainda que a empresa tenha realizado apurações mensais para fins dos recolhimentos por estimativa (antecipações do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual).

Desse modo, considerando as datas expostas anteriormente, e levando-se em conta a ocorrência do fato gerador somente em 31/12/2008, não vislumbro a decadência apontada.

III) Legitimidade passiva da autuada;

Aduz a Recorrente que houve deliberação em AGE de redução de seu capital na data de **28/09/2007**, pela qual as ações da BOVESPA HOLDING foram repassadas aos quotistas da **SOLIDEZ CORRETORA**. Segundo a Recorrente, a “homologação” do ato pelo Banco Central do Brasil em **04/02/2009** não tem o condão de suspender os efeitos da deliberação social.

A DRJ, entretanto, entendeu que:

“Assim, até a data do referido despacho [do BACEN], a impugnante não possuía nenhuma autorização do BACEN para reduzir seu capital, tampouco poderia entregar ações da Bovespa Holding aos sócios. Dessa maneira, em 05/2008, as ações da Bovespa Holding incorporadas pela Nova Bolsa pertenciam à impugnante, e não aos sócios, pois até então nenhuma redução de capital havia sido deferida pelo Bacen.”

O dispositivo que confere competência ao BACEN para autorizar reduções de capital é o art. 10, X, "f" da Lei nº 4.595/64, *verbis*:

“Art. 10. Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil: (...)

X - Conceder autorização às instituições financeiras, a fim de que possam: (...)

f) alterar seus estatutos.”

No caso específico de sociedades corretoras de valores mobiliários, a exemplo da Recorrente, prevê o artigo 17 da Resolução nº 1.655/89 do Conselho Monetário Nacional:

Art. 17. Subordinar-se-ão à prévia aprovação do Banco Central, além da autorização de que trata o "caput" do artigo 3º, os seguintes atos relativos à sociedade corretora: (...)

III - alteração do valor do capital social;”

Parece-nos, da leitura dos dispositivos mencionados, que o Conselho Monetário Nacional, no exercício da competência a ele atribuída pelo art. 4º, VIII da Lei nº 4.595/64, exarou a Resolução nº 1.655/89 esclarecendo de vez o alcance do ato autorizativo do

BACEN mencionado no art. 10, X, "f" da Lei nº 4.595/64 (frise-se, ademais, que as alíneas do art. 10, X correspondem quase *in totum* aos incisos do art. 17 da Resolução).

Essa disposição deriva do influxo de razões de ordem pública sobre estruturas privadas - por um lado, há a liberdade da sociedade de se organizar de forma livre, mas por outro, a necessidade de preservação e manutenção do sistema financeiro nacional, o que justifica essa mitigação à liberdade aprioristicamente estabelecida.

Desse modo, resta absolutamente claro que a redução do capital social, nos termos da legislação vigente, está **condicionada** - não apenas quanto aos seus efeitos, mas também quando à própria validade - à autorização prévia do Banco Central. Esta leitura é corroborada pela jurisprudência do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional - CRSFN, no Acórdão nº 2679/99, assim ementado:

RECURSOS VOLUNTÁRIOS – Pagamento aos acionistas de valor referente a redução de capital sem a competente autorização do Banco Central – Dação em pagamento aos sócios da empresa de contrato de financiamento de capital de giro, a caracterizar transferência de créditos oriundos de empréstimo para pessoas não integrantes do chamado Sistema Financeiro Nacional – Dissimulação de deferimento de empréstimos sem movimentação financeira – Irregularidades caracterizadas – Apelos a que se nega provimento.”

Tanto é assim, que é vedado o arquivamento dos estatutos alterados da sociedade mercantil nos casos em que essa alteração depende da aprovação do Governo (ou de um de seus órgãos, naturalmente), nos termos do art. 35, VIII da Lei nº 8.934/94, *verbis*:

Art. 35. Não podem ser arquivados:

VIII - os contratos ou estatutos de sociedades mercantis, ainda não aprovados pelo Governo, nos casos em que for necessária essa aprovação, bem como as posteriores alterações, antes de igualmente aprovadas.

Diante disso, aduziu a Recorrente a aplicação do art. 36 da mesma lei, que determina:

Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.

Segundo a Recorrente, a retroação deveria se dar até a data da assinatura da ata da AGE, em **28/09/2007**, que seria, segundo ela, a interpretação sistemática da exigência do art. 10, X, "f" da Lei nº 4.595/64 com os dispositivos mencionados da Lei nº 8.934/94.

Data vênua, essa leitura se sustentaria apenas na ausência da Resolução nº 1.655/89 do Conselho Monetário Nacional, que deixa claro que o ato de redução de capital somente pode ser realizado **após** a autorização do Banco Central - é dizer, ainda que a ata tenha sido assinada em 28/09/2007, o documento somente assumiu validade após a autorização - e não "homologação" - dada pelo BACEN.

Desse modo, arquivado o documento em até 30 dias contados da data da autorização do BACEN (no caso de assinatura da ata anterior ao ato autorizativo) ou da assinatura da ata (nos casos em que a assinatura se deu após a autorização), haveria aí a retroação dos efeitos até essa data - esse me parece ser o resultado mais adequado à interpretação sistemática dos dispositivos analisados.

Portanto, mesmo que houvesse a retroação até a data da autorização do BACEN (04/02/2009), é fora de dúvida que na data do fato gerador os títulos pertenciam à SOLIDEZ. Outro não foi o entendimento do CARF no Acórdão nº 1402-001.206, que discutiu exatamente o mesmo argumento, do mesmo Recorrente.

Desse modo, entendo que a preliminar de ilegitimidade passiva não deve prosperar.

IV) Compensação de saldo de prejuízos acumulados de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL;

A fiscalização glosou os prejuízos compensados na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL na DIPJ do exercício de 2009, relativa ao ano-calendário de 2008, em razão do PAF nº 16327.001330/2010-50 ter alterado o seu lucro no ano-calendário de 2007, utilizando-se assim o saldo de prejuízos acumulados de IRPJ e o de bases de cálculo negativas de CSLL, integralmente, para deduzir os tributos a pagar naquela autuação, não restando saldos a compensar no ano-calendário de 2008.

Essa matéria justificou a conversão pretérita do julgamento em diligência, para aguardar a definitividade do processo que definiria a existência ou não de saldos compensáveis no exercício de 2007.

Conforme Relatório de Diligência de fls. 356-358, todos os recursos do contribuinte foram julgados improcedentes, transitando em julgado administrativamente a questão, mantendo-se o saldo zero de prejuízo fiscal, conforme demonstrativo de compensação SAPLI de fl.351. Assim concluiu a diligência:

*Desta forma **conclui-se** que não há saldo de prejuízos fiscais disponível para compensação no ano-calendário de 2008 após computados os efeitos da decisão final no processo administrativo 16327.001330/2010-50 em função da manutenção da exigência fiscal, prejudicada qualquer outra manifestação*

A Recorrente aduz que não poderia a Fiscalização efetuar, de ofício, qualquer compensação de créditos tributários com os prejuízos fiscais existentes.

Todavia, tal matéria deveria ter sido ventilada no PAF nº 16327.001330/2010-50, por dizer respeito à apuração do tributo devido naquele exercício. Cabe a nós, neste processo, apenas respeitar aquilo que foi julgado definitivamente em relação ao exercício de 2007.

Desse modo, constatando a inexistência de saldo credor, voto por reconhecer a validade das glosas efetuadas pela fiscalização.

V) Ganho de capital na incorporação de ações em operação de desmutualização;

Sobre a operação da desmutualização da Bolsa de Valores de São Paulo, com a transformação das associações sem fins lucrativos BOVESPA e BM&F em sociedades anônimas de capital aberto, já me manifestei no Acórdão CARF nº 3402-003.078, com a ressalva de que a questão lá tratada é **substancialmente distinta daqui** - lá discutíamos a necessidade de reclassificação ou não das ações do ativo permanente para o circulante, e a respectiva incidência de PIS/Cofins. Com essa ressalva, reproduzo abaixo trecho que descreve as operações realizadas:

Como relatada anteriormente, a BM&F e a BOVESPA eram entidades na forma de associações civis sem fins lucrativos, na forma do art.15 da Lei nº 9.532/1997, devendo as corretoras que pretendessem operar naqueles mercados de capitais deterem títulos representativos do patrimônio daquelas entidades (art.3º, §2º, do Regulamento Anexo à Resolução nº 1.655/89).

Em 1997 houve a primeira reestruturação da BOVESPA, com a **cisão** de parte do seu patrimônio para a criação da Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia (CBLC) e a BOVESPA Serviços e Participações S.A., ambas na forma de sociedades anônimas.

Em 2007, operação semelhante ocorre, mediante **a cisão das associações e incorporação de ações da parcela cindida por sociedades anônimas de capital aberto** - os títulos das corretoras na BM&F e na BOVESPA foram trocados por ações das novas companhias - BM&F S.A. e BOVESPA HOLDING S.A., respectivamente.

Em decorrência dessa operação, houve emissão de ações ordinárias da BM&F S.A. atribuídas aos detentores de títulos patrimoniais da BM&F, sem direito de retirada. Quanto à BOVESPA HOLDING S.A., foi incorporada parcela cindida da BOVESPA, bem como da BOVESPA Serviços e Participações S.A. e da CBLC.

Em seguida, foi criada a "Nova Bolsa S.A.", que incorporou a BM&F S.A. e a BOVESPA HOLDING S.A., unificando as operações das bolsas de valores e de mercadorias e futuros nessa nova companhia, que passou à denominação BM&FBOVESPA S.A.

Pois bem, no caso da BOVESPA, em 28/8/2007 seu patrimônio era representado por títulos patrimoniais cujos detentores podiam operar na Bolsa desde que possuidores deles. Em razão das operações societárias realizadas, cada corretora associada teve que devolver seus títulos à Bolsa, e como forma de devolução do capital representado pelos títulos das associadas, a BOVESPA entregou ações da nova empresa, BOVESPA HOLDING S/A, para os detentores dos seus títulos patrimoniais, na proporção de 706.762 ações, pelo valor unitário de R\$ 2,21971 por ação, para cada título devolvido.

Verificou-se que em abril de 2008 a Recorrente possuía 2.600.000 ações ordinárias da BOVESPA HOLDING S/A, ao custo unitário de R\$ 2,16848382, representando um custo total de R\$ 5.771.246,00 (fls. 49/53). Cabe mencionar aqui a redução de capital realizada pela Recorrente em 28/09/2007, mas que pelas razões já apresentadas anteriormente não terá efeitos sobre eventual sujeição passiva do fato gerador.

Conforme o documento de 17/04/2008 - "Fato relevante" (fls. 21/31) -, os responsáveis pela BOVESPA HOLDING S/A e da BM&f S/A resolveram constituir a NOVA BOLSA S/A, através da incorporação das ações de ambas as sociedades anônimas, sendo incorporadas a valor de mercado e avaliadas por laudo de avaliação.

Dessa forma, a Recorrente detinha 2.600.000 ações da BOVESPA HOLDING S/A em abril de 2008, ao custo de R\$ 5.638.056,89, e para cada uma dessas ações foi atribuído o valor de R\$ 24,82, pelos critérios constantes no documento de fls. 21/31, passando o lote de ações a valor R\$ 64.532.000,00. Além disso, para cada 10 ações ordinárias da BOVESPA HOLDING, a Recorrente recebeu 1 ação preferencial na NOVA BOLSA S/A, avaliadas a R\$ 17,153408, totalizando 260.000 ações que foram resgatadas em dinheiro pela NOVA BOLSA no valor de R\$ 4.459.886,20.

Assim, ao final das operações, a Recorrente possuía, em maio de 2008, 2.600.000 de ações ordinárias na NOVA BOLSA, avaliadas em R\$ 64.532.000,00, e recebeu um total de 260.000 ações preferenciais na mesma sociedade, avaliadas em R\$ 4.459.886,20. Segundo a fiscalização, computando-se as ações ordinárias e preferenciais, a Recorrente teve um ganho patrimonial de R\$ 63.353.829,31, descontando-se o custo original das ações da BOVESPA HOLDING S/A.

Ultrapassado o extenso relato das circunstâncias fáticas, a fiscalização aduziu que a operação de incorporação de ações pela NOVA BOLSA corresponderia a uma **alienação**, sendo passível de tributação, nos termos do art. 3º, §§ 2º e 3º da Lei nº 7.713/88, *verbis*:

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

(...)

§ 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.

A Recorrente aduz duas questões: a) as ações preferenciais recebidas em bonificação não devem ser computadas na determinação do Lucro Real, nos termos do art. 381 do RIR/99; e b) a incorporação de ações não é uma operação de alienação, mas de sub-rogação real, de modo que a tributação ocorrerá apenas na alienação futura das ações da companhia incorporadora.

Deve-se frisar, antes de analisar os pontos ressaltados, que a questão relativa à validade jurídica das operações societárias que compuseram a "desmutualização", mormente a possibilidade dos institutos jurídicos da cisão, incorporação e fusão serem aplicáveis às associações civis, não foi suscitada pela fiscalização, tampouco utilizada como fundamento para a presente autuação. Com essa observação, prossigamos.

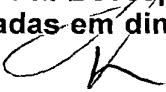
Quanto às ações preferenciais recebidas em bonificação, a natureza jurídica dessas ações foi reconhecida pela própria fiscalização, conforme trecho de fl. 99:

Além disso, ficou estabelecido que para cada 10 (dez) ações ordinárias da Bovespa Holding seria concedida gratuitamente 1 (uma) ação preferencial da Nova Bolsa. Com isso, a Solidez recebeu 260.000 ações preferenciais da Nova Bolsa a título de bonificação. A cada ação preferencial da Nova Bolsa foi atribuído o valor patrimonial de R\$ 17,153408. Vide documento denominado Fato Relevante já mencionado. E cópia da ata da A.G.E. da Bovespa de 08.05.2008, às fls. 32 a 36.

Como se verifica, a própria fiscalização reconhece a gratuidade da concessão da ação, o que é corroborado em outros trechos do TVF:

Verifica-se, portanto, que a Solidez Corretora possuía no final de abril e início de maio de 2008, 2.600.000 ações da Bovespa Holding ao custo unitário de R\$ 2,16848342 por ação, o que equivalia ao custo total de R\$ 5.638.056,89. Estas ações foram avaliadas a R\$ 24,82 na troca por ações da BM&FBovespa S.A. (Nova Bolsa) num total de R\$ 64.532.000,00. E recebeu 260.000 ações preferenciais ao valor de R\$ 17,153408 cada, num total de ordinárias e preferenciais de R\$ 68.991.886,20, apurando um ganho patrimonial de R\$ 63.353.829,31 descontando-se seu custo.

Fica evidente, novamente, o entendimento do fiscal pela gratuidade, pois ao se referir às ações ordinárias, fala em "*na troca por ações da BM&FBovespa S.A. (...)*", ao passo que ao falar das ações preferenciais aduz "*E recebeu 260.000 ações preferenciais (...)*". No primeiro houve troca, contraprestação, enquanto no segundo houve recebimento, unilateralidade no negócio. E, por fim, arremata:

Na folha 59 apresentamos a planilha intitulada Ganho na Incorporação de Ações pela BMF&Bovespa S.A. em que demonstramos a quantidade de ações possuídas pela Corretora Solidez antes de 08.05.2008, sua conversão em ações da BM&FBovespa, a concessão de um abono de 10% em ações preferenciais resgatadas em dinheiro pela BM&FBovespa e o ganho líquido apurado em maio de 2008. 

Ao final do item respectivo do TVF, reconhece a "*concessão de um abono de 10% em ações preferenciais*".

Desse modo, a gratuidade da concessão das ações preferenciais não está em discussão no presente processo, sendo reconhecido pela fiscalização. Entretanto, a DRJ, ao analisar a impugnação do contribuinte, aduziu (fl. 226):

Nesse ponto, cumpre esclarecer que, embora tanto o TVF, quanto a impugnante refiram-se às ações preferenciais da Bovespa Holding como "ações bonificadas" ou "recebidas em bonificação", tais expressões são impróprias, eis essas ações não foram recebidas gratuitamente pela impugnante.

Ora, supôs a DRJ que o fiscal responsável pela autuação tenha utilizado a expressão "bonificação" de forma *imprópria*, contestando a gratuidade no seu recebimento. Com a devida vênia, a suposição da autoridade julgadora é descabida, desconsiderando o juízo

do fiscal responsável pela lavratura que, em trecho já citada anteriormente, fez questão de ressaltar a gratuidade no recebimento - foi esse o critério adotado pela fiscalização, não podendo a DRJ alterá-lo sob a alegação de que o auditor usou o termo "de forma imprópria" quando o relatório fiscal deixa evidente o seu entendimento.

É preciso que fique claro o ponto: não se trata de discutir se a concessão foi ou não gratuita, pois tal neste ponto não houve qualquer discordância entre a autuação e a impugnação, mas sim discutir qual o tratamento jurídico a ser dado às ações bonificadas, recebidas gratuitamente pela pessoa jurídica. Retornar à questão da gratuidade ou não corresponderiam a inovação no auto de infração e desrespeito às razões aduzidas pelo fiscal.

Dentro da premissa fática estabelecida pela fiscalização, não vejo dúvidas quanto a aplicação do art. 381 do RIR/99, cuja dicção é absolutamente clara a respeito:

Art.381. As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo, nem serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §3º).

Diante disso, entendo que ***deve ser excluída da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores relativos às ações preferenciais recebidas pela Recorrente, a título de bonificação.***

Quanto ao segundo ponto, a questão fulcral diz respeito à ***natureza jurídica da operação de incorporação de ações***, se alienação ou sub-rogação real, para fins de subsunção ou não à regra do art. 3º, §3º da Lei nº 7.713/88.

A incorporação de ações é prevista no art. 252 da Lei nº 6.404/76, e se trata da operação através da qual a sociedade incorporadora incorpora ações de outra empresa, que continua a existir, porém passando a ser subsidiária integral daquela. É o que determinam seus dispositivos de regência:

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

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

§ 2º A assembléia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a

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

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

§4º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta.

É uma peculiaridade dessa operação que incorporadora aumente seu próprio capital social e o integralize com as ações adquiridas da incorporada. Os acionistas desta (incorporada), então, caso aprovem a operação, receberão em troca ações da incorporadora decorrentes do aumento do capital social em questão. Os antigos acionistas ou titulares de cotas da incorporada, portanto, passam a ser acionistas da incorporadora.

É famoso o debate doutrinário em torno da tributação da incorporação de ações. Por um lado, parte da doutrina entende a incorporação como *mera substituição de ações em virtude de sub-rogação real*, em que não ocorre uma alienação e, portanto, não há ganho de capital tributável (Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Incorporação de ações no direito tributário - conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2014), e, por outro lado, parte da doutrina reconhece a operação como *aumento de capital mediante conferência de bens*, o que implica alienação das ações incorporadas (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo e ANDRADE JR., Luís Carlos de. *Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários*. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 200, maio de 2012).

Com a devida vênia às abalizadas posições em sentido contrário, entendo que a operação de incorporação de ações se qualifica juridicamente como um *aumento de capital mediante conferência de bens*.

Parece-nos que o art. 252 da Lei 6404/76 é de grande clareza ao evidenciar que a incorporação de ações envolve um aumento de capital na sociedade incorporadora, e a integralização desse capital mediante a transferência das ações incorporadas. Do lado da sociedade incorporada, há uma aquisição de ações da incorporadora através da transferência de ações próprias, que serão utilizadas para a composição do capital social aumentado da incorporadora.

É dizer, o pagamento pelas ações da incorporadora, decorrentes do aumento de capital, se dá através das ações dos acionistas da sociedade incorporada, caracterizando este negócio como incontestável **alienação** das ações detidas pelos sócios da incorporada.

A tese da ocorrência de sub-rogação real nos parece equivocada, pois este negócio jurídico exige a substituição do objeto da relação jurídica, com a manutenção dos demais aspectos da relação originária (EIZIRIK, Nelson. *"Incorporação de ações. Natureza Jurídica e principais características"*, p. 96). No caso da incorporação de ações, o sócio da

sociedade incorporada é titular de participação nela, ao passo que após a operação ele deixa de ser sócio daquela empresa, para ser sócio da incorporadora - mudam não apenas as ações, mas também a sociedade com a qual ele se relaciona, afetando a relação pretérita para além, simplesmente, do seu objeto.

Além disso, o fato da operação ser realizada por meio de decisão da assembleia geral da incorporada decorre de autorização legal, que franqueia à diretoria da companhia poderes para negociar, em nome próprio e por conta dos acionistas, resguardando o direito de retirada dos minoritários, nos termos do art. 252, §3º da Lei 6404/76, não se afasta da lógica do princípio majoritário, que orienta as deliberações sociais¹.

Nesta esteira, há que se questionar se, a despeito da alienação, há realização da renda para fins de incidência do IRPJ e CSLL.

Nesse ponto, também entendo ocorrida a realização, pois as ações da incorporadora passam a fazer parte do patrimônio do acionista da incorporada, que as recebe, incluindo aí o ganho de capital decorrente da diferença em relação ao custo de aquisição das ações da incorporada, estando cumpridos todos os requisitos da troca, inclusive a avaliação das ações a valor de mercado, sendo esses valores dotados de mensurabilidade e liquidez (Cf. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p.279)

Em síntese, entendo que a incorporação de ações consiste em uma operação de alienação, no qual ações da incorporadora são adquiridas pelos sócios mediante cessão das ações da incorporada (*aumento de capital mediante conferência de bens*), que tem o condão de gerar ganho de capital, a depender do valor das ações adquiridas da incorporadora.

Desse modo, ***voto por reconhecer a incidência do IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital nas ações ordinárias recebidas pela Recorrente.***

VI) Cobrança concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício;

Sobre esta matéria, adianto que já me manifestei no Acórdão CARF nº 1301-003.227, julgado em Julho de 2018, no qual este Colegiado, por maioria, o entendimento abaixo reproduzido.

Havendo cobrança simultânea de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (em razão da glosa do ágio amortizado) e multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, deve ser mantida apenas a multa de ofício. Este é o teor literal da Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa

¹ Para uma apresentação extensiva e, a meu ver, conclusiva sobre as críticas à primeira corrente, remeto a "SCHOUERI, Luís Eduardo e ANDRADE JR., Luís Carlos de. Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 200, maio de 2012.

de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Adianto que entendo ainda ser aplicável a Súmula CARF nº 105, a despeito do dispositivo mencionado em seu texto ter sido alterado pela Lei nº 11.488/2007, cuja validade abarca os fatos geradores do presente feito. Por razões de clareza e transparência na motivação, explano meus fundamentos.

A aplicação de qualquer súmula, mormente à luz do novel CPC/2015, deve se dar em atenção à racionalidade tópico-problemática que orienta a sua adequada compreensão, tanto que os dispositivos relativos à motivação das decisões dá um tratamento peculiar a elas:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º-Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

É dizer, a súmula tem seu conteúdo normativo determinado não pelo seu texto sumular, mas pelas fundamentos determinantes que lhe são subjacentes, que deverão ser, efetivamente, o "fiel da balança" de sua aplicação.

Assim, compulsando os precedentes que deram origem à Súmula CARF nº 105, entendeu a jurisprudência dominante que não poderiam ser exigidas concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício, em razão da absorção daquela por esta - *princípio da consunção ou absorção*, típico do Direito Penal, para os casos em que condutas que lesem determinado bem são punidas por tipos penais distintos. Senão vejamos o Acórdão CSRF nº 9101-001.261:

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

É dizer, o fundamento da súmula é o fato da infração que dá causa à multa isolada ser menos gravosa que o fato que justifica a multa de ofício, razão pela qual esta absorve aquela. O que define a conduta lesiva ao bem tutelado pela regra penal é exatamente a hipótese de incidência dela (lembrando que uma regra jurídica possui hipótese e consequência jurídica), estando sujeita a uma penalidade, estabelecida em sua prescrição.

Pois bem, a lei nº 11.488/2007 alterou a Lei nº 9.430/96, em relação aos dispositivos sucessivamente apresentados:

Lei nº 9.430/96

art. 44 (...)

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

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

Lei nº 11.488/2007

Art. 44. (...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

Pela leitura do dispositivo, podemos verificar que a Lei nº 11.488/07 trouxe algumas inovações: I) estendeu a hipótese de multa pros casos de rendimentos auferidos por pessoa física, de fonte pagadora no exterior, que não tenham sido tributados no país da fonte; II) em relação à hipótese existente, reduziu o valor da multa para 50%.

Como se vê, em relação à hipótese de falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, não houve alteração da *fattispecie* punitiva - é dizer, a conduta típica permaneceu a mesma, apenas com alteração da sanção aplicada. Ou seja, os fundamentos para a aplicação do *princípio da consunção* - motivo determinante da Súmula CARF nº 105 - permanecem presente, haja vista que as condutas ofensivas continuam as mesmas (com a ressalva do acréscimo do art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430/96), com alteração apenas na prescrição penal estabelecida pela legislação.

As condutas indicadas nas duas normas infracionais continuam sendo uma meio de execução da outra, sem que qualquer alteração nesse ponto tenha decorrido da nova redação legal.

Isso decorre da diferença entre *texto legal* e *norma jurídica*, evidenciada no Direito Positivo pelo art. 13, §2º da Lei Complementar nº 95/98, que autoriza o reconhecimento de que a norma infracional pré e pós-lei 11.488/2007 possuem hipóteses de incidência que se superpõem, a despeito da alteração da numeração e posição dos dispositivos.

Em razão disso, não entendo ter havido modificação de circunstâncias fáticas ou jurídicas que se afastem dos motivos determinantes da Súmula CARF nº 105, de modo que ela permanece aplicável a casos após a edição da Lei nº 11.488/2007.

Entretanto, durante o julgamento, *fui acompanhado pela maioria dos julgadores pelas conclusões, razão pela qual deve constar expressamente o fundamento prevalecente na Turma, conforme art. 63, §8º do RICARF*. O entendimento prevalecente está conforme o voto vencedor no Acórdão CARF nº 1301-002.736, proferido pelo Ilustre Conselheiro José Eduardo Dornelas, reproduzido abaixo:

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

Penso que as discussões relacionadas à aplicação da multa isolada devem levar em conta o motivo que levou a autoridade fiscal a aplicá-la, pois ela não se destina a punir casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, deve ser aplicada apenas a multa de ofício, ao contrário do que ocorre na hipótese do **não recolhimento** (total ou parcial) **de estimativas mensais apuradas e declaradas** pelo contribuinte optante do lucro real anual, onde se aplica a denominada multa isolada.

Isso porque, no meu sentir, a multa isolada foi instituída para punir apenas os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só podem ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

Assim, para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e **não reduzida a mera recomendação**, instituiu-se **a multa isolada**, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, como é a hipótese dos presentes autos, é uma forma de exacerbar a penalidade **sem previsão legal**.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo **princípio da consunção**, a multa isolada. O E STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR. (...)

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal. É o que os penalistas, à propósito, denominam de "princípio da consunção".

Desse modo, voto por afastar a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor do IRPJ e CSLL sobre estimativas.

VII) Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

a) excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores relativos às ações preferenciais recebidas pela Recorrente, a título de bonificação.

b) afastar a multa isolada do art. 44, II da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto

Processo nº 16327.720266/2013-52
Acórdão n.º **1301-003.286**

S1-C3T1
Fl. 24
