



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

**Processo nº** 16327.720960/2014-51  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-004.339 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2018  
**Matéria** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF  
**Recorrente** BANCO BRADESCO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2009

**INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.**

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação. O sujeito passivo transfere ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. Sendo este superior ao valor de aquisição, a operação importa em variação patrimonial a título de ganho de capital, tributável pelo imposto de renda, ainda que não haja ganho financeiro.

**MULTA DE OFÍCIO**

Tendo o Auditor Fiscal aplicado a multa prevista em lei, agiu em conformidade com o seu dever, em face de a atividade do lançamento ser plenamente vinculada.

**INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.**

Após o lançamento, incidem juros sobre a multa de ofício, pois, esta integra o crédito tributário lançado, não havendo que se fazer distinção em relação à aplicação da regra contida no artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (Relatora), Dílson Jatahy Fonseca Neto e Martin da Silva Gesto que deram provimento integral ao recurso, sendo que os Conselheiros Dílson Jatahy Fonseca Neto e Martin da Silva Gesto acompanharam o voto da Relatora pelas conclusões. Foi designada a Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias para redigir o voto vencedor.

*(Assinado digitalmente)*

Waltir de Carvalho- Presidente Substituto.

*(Assinado digitalmente)*

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

*(Assinado digitalmente)*

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho, Rosy Adriane da Silva Dias e Martin da Silva Gesto.

## Relatório

Trata-se de autuação por ter o Recorrente deixado de realizar a retenção do Imposto de renda e proventos de qualquer natureza de residentes ou domiciliados no exterior em razão de operação de incorporação de ações ocorrida em 29/10/2009. Aponta a fiscalização como enquadramento legal os artigos 674, 675, 682, 683, 684 e 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR 1999. Foi lançado o montante de R\$ 147.501.339,76 relativo as parcelas abaixo discriminadas:

|                                         |                    |
|-----------------------------------------|--------------------|
| Imposto de renda retido na fonte (IRRF) | R\$ 66.580.003,50  |
| Juros de mora                           | R\$ 30.986.333,63  |
| Multa de ofício                         | R\$ 49.935.002,63  |
| Total                                   | R\$ 147.501.339,76 |

Duas pessoas jurídicas estrangeiras, Morelia e Cortines, residentes em Luxemburgo, compartilhavam entre si 100% do capital da pessoa jurídica Ibi Participações, com residência e domicílio fiscal no Brasil.

Depois de prévias negociações, que resultaram na assinatura do contrato intitulado Instrumento Particular de Compromisso de Incorporação de Ações e Outras Avenças (vide fls. 17 a 72), em 29/10/2009, houve a incorporação de 100% das ações da Ibi Participações pelo Banco Bradesco, de modo que aquela se tornou subsidiária integral deste, nos termos do artigo 252 da Lei nº 6.404, de 1976.

Em consequência, aquelas pessoas jurídicas estrangeiras receberam em troca de sua participação ações da pessoa jurídica incorporadora, em proporção que obedeceu a

critérios estabelecidos nas negociações prévias e que levaram também em conta laudos de avaliações tanto da pessoa jurídica incorporada, como também da incorporadora.

Posteriormente, em 09/12/2009, Morelia e Cortines venderam suas ações do Bradesco para NCF Participações, empresa pertencente ao mesmo grupo de que faz parte o Banco Bradesco. Nessa ocasião, foi calculado um ganho de capital igual ao que o autuante entendeu devido em 29/10/2009 e efetuado o recolhimento do IRRF por parte da NCF Participações.

Para auditoria fiscal ocorreu ganho de capital e era obrigatório efetuar a retenção do IRRF quando houve a incorporação das ações da Ibi Participações pelo Banco Bradesco e simultaneamente a substituição das ações daquela por ações desta. Como esta operação corresponde a uma alienação por residente no exterior, no entender do fiscal autuante, caberia ao próprio Banco Bradesco reter e recolher o IRRF.

De acordo com o impugnante, ora Recorrente, a incorporação de ações não importa em ganho de capital, pelos seguintes motivos:

a) o negócio se realiza entre a pessoa jurídica incorporada e a incorporadora, sem manifestação de vontade de seus acionistas;

b) a troca de uma participação acionária pela outra dela decorrente se enquadra como sub-rogação real;

c) a caracterização do fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital requer a realização financeira do acréscimo de valor auferido pelo bem negociado;

d) Impossibilidade de incidência do imposto de renda, pois, segundo o regime de caixa, aplicável às contribuintes por força do art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, apenas haveria ocorrência de fato gerador no momento da realização da renda. O ganho de capital não ocorreria com a simples troca das ações por valor superior ao custo da aquisição, mas apenas quando elas fossem alienadas no mercado;

e) o fato gerador do IRRF e o respectivo ganho de capital só teria ocorrido quando houve aquisições das ações pela NCF Participações, e que o recolhimento era responsabilidade desta, que o teria feito no montante e na data adequada.

f) o IRRF não poderia ter sido exigido da autuada, visto que ela, em virtude de o negócio não ter gerado fluxo financeiro, não teria como efetuar retenção e se ressarcir do eventual custo com o recolhimento do tributo.

g) Teria havido dupla tributação sobre o ganho de capital: a primeira sobre a alienação ao Banco Bradesco S/A das ações da Ibi Participações detidas pelas sociedades Morelia Sarl e Cortines Sarl, e a segunda pela alienação à NCF Participações S/A das ações do Banco Bradesco S/A que as referidas sociedades estrangeiras haviam recebido em substituição às ações da Ibi Participações S/A, sendo que, em relação a segunda alienação, teria sido devidamente recolhido o imposto de renda sobre o ganho de capital;

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento- DRJ julgou improcedente a impugnação conforme se constata pela ementa abaixo transcrita (fls. 599/656):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE  
- IRRF*

*Ano-calendário: 2009*

*INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - GANHO DE CAPITAL*

*O acréscimo patrimonial obtido em qualquer operação que importe alienação, a qualquer título, de bens ou direitos, está sujeito ao imposto de renda sobre ganhos de capital. A incorporação de ações a que se refere o artigo 252 da Lei nº 6.404, de 1976, caracteriza alienação, e o eventual ganho de capital por ela gerado se sujeita a tributação pelo imposto de renda.*

*GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR*

*O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.*

Irresignado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 663/789, no qual reitera os argumentos utilizados quando da Impugnação, requerendo, ao final, o cancelamento integral do Auto de Infração ou, subsidiariamente, (I) a imputação ao débito dos valores recolhidos pela NCF Participações em razão da aquisição das ações do Recorrente que foram entregues as sociedades luxemburguesas em substituição à participação societária anteriormente detida na Ibi Participações, bem como (II) a extinção da multa e dos juros aplicados tendo em vista que: (a) o Recorrente seguiu normas e entendimento reiterado da própria RFB e que (b) não há previsão legal para a exigência de juros sobre multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao Recurso Voluntário (fls. 901/929), na qual alega, resumidamente, o seguinte:

a) Não haveria nulidade por ausência de motivação, uma vez que a fiscalização expressamente indicou, como fundamentação legal o artigo 685 do RIR/99, o qual estabelece, em seu inciso I, alíneas "a" e "b" que estão sujeitos à tributação à alíquota de quinze por cento, com retenção por fonte pagadora situada no país, os ganhos de capital auferidos na alienação de bens e direitos;

b) que a incorporação de ações é uma modalidade de alienação e que, nos termos do artigo 3º, §§2º e 3º da Lei nº 7.713/88, na apuração do ganho de capital serão consideradas alienações a qualquer título, inclusive permuta e que a tributação independe da forma de percepção dos rendimentos ou proventos, bastando o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

c) mesmo que a natureza jurídica da incorporação de ações fosse de mera permuta, ainda assim haveria incidir imposto de renda sobre o ganho de capital, uma vez que o artigo 121 do RIR/99 refere-se apenas às permutas imobiliárias.

d) que a literalidade da lei tributária não exige que a tributação pelo Imposto sobre a renda no ganho de capital dependa do pagamento em pecúnia;

e) que o registro de capital estrangeiro não tem aptidão para interferir nos efeitos tributários das operações de alienação de ações;

f) que, de acordo com Código Civil, o pagamento em dinheiro é espécie do gênero pagamento e, sendo assim, justificada está a imputação da responsabilidade tributária ao Recorrente.

g) que não há que se falar em dupla tributação, pois, no caso, ocorreu dois fatos geradores do imposto de renda, devendo haver tributação sempre que houver ganho de capital.

h) que a incorporação de ações conduz a um aumento e integralização de capital com participação de outras sociedades;

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A discussão central do presente processo é complexa e gira em torno da operação denominada incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404/76, nos seguintes termos:

*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.*

*§ 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.

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

Foram citados como enquadramentos legais da infração o artigo 3º, §3º, da Lei nº 7.713/88 e o artigo 23, §2º, da Lei nº 9.249/95, abaixo transcritos:

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

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

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

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

Para solução da controvérsia posta nos autos, entendo fundamental a análise das seguintes questões: a) A incorporação de ações pode ser definida como espécie de alienação prevista no artigo 3º, §3º da Lei 7.713/88? b) O recebimento das ações da empresa incorporadora pelos sócios da incorporada caracteriza integralização de capital com bens? c) a tributação do ganho apurado na incorporação das ações pode ser tributada pelo Imposto de Renda Pessoa Física, mesmo não tendo havido qualquer recebimento ou fluxo de recursos?

#### 1) PRELIMINARES

Em relação as nulidades apontadas pela Impugnante, ora Recorrente, a Delegacia de Julgamento se limitou a afirmar, com fundamento no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que não haveria que se falar em nulidade, uma vez que, sob o aspecto formal, os atos praticados no processo foram lavrados por pessoa competente (inciso I) e os despachos e

decisões foram igualmente lavrados por autoridades competentes e sem preterição do direito de defesa (inciso II).

Entendo que alegada ausência de subsunção do fato a norma que suporta o presente lançamento se confunde com o mérito e, por isso, será juntamente com ele analisada.

## 2) DA NATUREZA JURÍDICA DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

Conforme ressaltado pela Procuradoria da Fazenda, existe grande controvérsia quanto a natureza jurídica do instituto da Incorporação de Ações. Os pontos comuns em todas as manifestações (fiscalização, recorrente, procuradoria da fazenda) é o de que a incorporação de ações é uma modalidade de concentração empresarial em que se mantém a personalidade jurídica da companhia cujas ações são incorporadas, passando, assim, a ter um só acionista (subsidiária integral).

Ao buscar subsídio da jurisprudência deste Conselho, verifica-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao analisar a questão no Acórdão 9202-003.579, na sessão de 03 de março de 2015, adotou o posicionamento da corrente que entende que a Incorporação de Ações se caracteriza como permuta não havendo, portanto, ganho de capital a ser tributado pelo Imposto de Renda Pessoa Física. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

*Exercício: 2008*

*IRPF - OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES -  
INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL.*

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

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

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

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

Ao elaborar o voto vencedor, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, após mencionar a divergência nas decisões do CARF sobre o tema, assim expõe suas razões:

*Sob minha ótica, “incorporação de ações” não se confunde com “incorporação de sociedades” nem tampouco com “subscrição de capital em bens” e, portanto, inexistente fundamento legal que dê sustentação ao lançamento.*

*Na incorporação de empresas, ocorre a transmissão do patrimônio da incorporada para a incorporadora, com a extinção daquela. Já a integralização de capital consiste na subscrição de capital, quando uma sociedade comercial é constituída, ou seja, os sócios assinam um termo prometendo injetar valores na empresa, quer sob a forma de dinheiro ou de bens e direitos*

*A integralização do capital é o cumprimento da promessa, quando do sócio efetivamente entrega os valores ou bens para a empresa.*

*O artigo 23 da Lei nº 9.249/95 trata de operações de transferência de bens e direitos a título de integralização de capital, sendo, pois, inaplicável ao caso, segundo penso, na medida em que incorporação de ações não representa subscrição de capital em bens.*

*Pela não ocorrência de alienação, mas de mera substituição, de participação societária, entendo que não pode dar sustentação à exigência o artigo 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88.*

*Já pela figura da incorporação de ações, transmite-se a totalidade das ações (e não do patrimônio), sendo que a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem, obviamente, ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações.*

*Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas jurídicas envolvidas na operação. Os sócios, pessoas físicas, independentemente de terem ou não aprovado a operação na assembléia de acionistas que a aprovou, deverão, apenas, promover a alteração acima referida em suas declarações de ajuste anual.*

*(...)*

*No mesmo sentido, leciona NELSON EIZIRIK [**Incorporação de ações: aspectos polêmicos**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 78-99]:*

A incorporação de ações constitui a operação pela qual uma sociedade anônima é convertida em subsidiária integral de outra companhia brasileira, estando expressamente prevista no artigo 252 da Lei n. 6.404/1976.

A incorporação de ações para o fim de constituição de subsidiária integral constitui manifestamente um instituto jurídico decorrente do processo crescente de concentração empresarial.

O moderno capitalismo caracteriza-se, conforme pode ser observado na prática de negócios, por um alto grau de concentração econômica, o qual decorre de três fatores essenciais: a) da existência de economias de escala que a concentração possibilita, quer ao nível da unidade técnica de produção, quer ao nível da gestão empresarial, dado que os empresários buscam sempre minimizar seus custos de produção e de distribuição dos produtos; b) o impacto dos avanços tecnológicos na produção econômica; como a inovação tecnológica constitui uma das principais fontes de lucros das empresas e dada a maior dificuldade de seu desenvolvimento em unidade isoladas de produção, há uma tendência crescente para a concentração; c) da necessidade de diversificação na produção e distribuição dos produtos, com a consequente diminuição dos riscos inerentes a uma atividade monoprodutora.

É inegável que uma das funções básicas do moderno direito societário é a de prover os instrumentos jurídicos adequados à instrumentalização e disciplina legal do processo de concentração empresarial.

Nesse sentido, podemos verificar, conceitualmente, a existência de dois grandes grupos de instrumentos jurídicos societários aptos a instrumentalizarem a concentração empresarial:

- ☐ a dois institutos que permitem a conjugação de atividades, porém mantida a personalidade jurídica das empresas, como ocorre com os grupos de sociedades; e
- ☐ a dois institutos que instrumentalizam a concentração por integração ou interpretação societária, como ocorre nas fusões e incorporações, em que desaparece a personalidade jurídica de uma das empresas envolvidas.

Além dos institutos clássicos acima referidos, a disciplina jurídico-societária prevê determinados institutos híbridos, como é o caso da incorporação de ações para constituição de subsidiária integral, na qual procede-se a uma modalidade de concentração empresarial em que se mantém a personalidade jurídica da companhia cujas ações são incorporadas, passando ela, porém a ter apenas um acionista.

**[...] Trata-se, portanto, de típica operação de integração empresarial, que não se confunde com a operação de**

aumento de capital, embora traga, como uma de suas consequências, por força da incorporação das ações da incorporada ao capital da incorporadora, o aumento de capital desta última.

[...]A subscrição constitui o ato pelo qual alguém transfere a título de propriedade bens ou direitos de seu patrimônio para o patrimônio da sociedade, passando tais bens ou direitos a integrar o fundo comum ou social. Em contrapartida à conferência dos bens para a integralização do capital social, são atribuídas ao subscritor, que passará a gozar, a partir de então, do ‘status socii’.

A subscrição de capital em bens, está prevista nos artigos 7º a 10 da Lei das S.A, encerra um contrato entre a sociedade e o novo acionista.

Na incorporação de ações, por outro lado, é estabelecida uma relação entre duas sociedades – a incorporadora e aquela cujas ações serão incorporadas. Verifica-se, assim, a convergência de vontades entre as duas companhias, cujas assembleias aprovam a operação de incorporação de ações pode ser deliberada por maioria, não exigindo a unanimidade.

[...] Uma outra diferença entre a subscrição e a incorporação de ações centra-se no elemento vontade. Com efeito, na subscrição, o subscritor manifesta sua vontade de se tornar sócio da companhia. Trata-se de ato unilateral e voluntário, pelo qual a pessoa que deseja se tornar acionista da sociedade manifesta a sua vontade de contribuir para o capital social, obrigando-se por determinado número de ações.

Na incorporação de ações, ao contrário, prescinde-se da vontade do acionista da companhia cujas ações serão incorporadas. A operação é aprovada por maioria e independentemente da vontade do acionista minoritário, cabendo-lhe, apenas no caso de dissidência, o exercício do direito de recesso.

Na incorporação de ações, assim, haverá subscrição, independentemente da vontade do acionista minoritário, de ações da sociedade incorporadora com a totalidade das ações do capital social da companhia cujas ações serão incorporadas.

[...] Na incorporação de ações, assim como ocorre na incorporação de sociedades, os acionistas da companhia incorporada perdem a titularidade das ações de sua propriedade e, em contrapartida, recebem ações de emissão da incorporadora.

Contudo, a operação de incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei Societária, não se confunde com a incorporação de sociedades.

Nos termos do artigo 227 da Lei Societária, a incorporação de sociedade constitui operação mediante a qual uma das sociedades

é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações.

Assim, em decorrência da incorporação, a sociedade incorporada desaparece e o seu patrimônio é incorporado à sociedade incorporadora, que realiza um aumento de capital a ser subscrito com a versão do patrimônio da incorporadora.

Os acionistas da incorporadora perdem os direitos que tinham em relação ao patrimônio da sociedade extinta e passam a ser acionistas da sociedade incorporadora, recebendo, em substituição às suas antigas ações, ações de emissão da sociedade incorporadora.

A Lei n. 6.404/76 especificou, nos três parágrafos do artigo 227, o procedimento a ser observado tanto pela companhia incorporadora quanto pela incorporada.

**Por sua vez, a incorporação de ações, como antes referido, constitui operação pela qual uma sociedade anônima é convertida em subsidiária integral de outra companhia brasileira, estando expressamente prevista no artigo 252 da Lei n. 6.404/76.**

**Não há, na hipótese prevista no artigo 252 da Lei das SA, embora a norma mencione “incorporação” de ações, incorporação de uma sociedade por outra.**

(...)

[...]A incorporação de ações disciplinada no artigo 252 da Lei das S.A constitui negócio plurilateral, cujo objeto é a integração de participação societária, mediante a agregação de todas as ações da incorporadora ao patrimônio da incorporadora, mantida a personalidade jurídica da incorporada. Ou seja, não há, na incorporação de ações, a extinção da sociedade, cujas ações foram “incorporadas”, muito menos a sucessão em seus direitos e obrigações.

(...)

Uma das principais características da operação de incorporação de ações é a compulsoriedade da transferência das ações dos acionistas, independentemente de seu consentimento. Isto é, verifica-se a total ausência do elemento volitivo para a efetivação e concretização deste tipo de operação. (grifos no original)

(...)

*A partir dessa conclusão, surgem algumas indagações:*

***a) o contribuinte que consta da autuação - pessoa física - percebeu/recebeu algo em operação?***

*Entendo que não, pois não houve a venda de ações. Não houve realização monetária neste momento;*

**b) Ocorreu integralização de capital por pessoa física, sujeita a tributação pela Lei 9.249?**

*Entendo que não, pois houve incorporação de ações, entre pessoas jurídicas, instituto jurídico definido em lei, diverso da integralização de ações*

**c) Há hipótese de incidência do IRPF nessa operação, sobre a pessoa física?**

*Entendo que haverá quando a pessoa física vender suas ações. Aliás, é bom destacar que a Declaração de Rendimentos da Pessoa Física do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico-tributária, não foi alterada, persistindo com o mesmo valor, mesmo após a incorporação de ações, haja vista que não houve alteração do patrimônio. Não se deve esquecer as lições do Professor Alberto Xavier que leciona: "A tributação sobre eventual ganho de capital apenas ocorrerá caso de alienação futura das ações da companhia incorporadora, sendo então tal ganho a diferença entre o preço de alienação e o custo originário constante da declaração de bens";*

**d) Por derradeiro, questiona-se: sendo o contribuinte acionista com poder de decisão na assembleia geral e, por conseguinte, definido a incorporação, não seria a hipótese de se tributar pela existência de elemento de vontade?**

*Entendo que não, pois, conforme lições do Professor NELSON EIZIRIK, na incorporação de ações é estabelecida uma relação entre duas sociedades – a incorporadora e aquela cujas ações serão incorporadas. Verifica-se, assim, a convergência de vontades entre as duas companhias, cujas assembleias aprovam a operação de incorporação de ações pode ser deliberada por maioria, não exigindo a unanimidade. Ademais, na incorporação de ações, ao contrário, prescinde-se da vontade do acionista da companhia cujas ações serão incorporadas. A operação é aprovada por maioria e independentemente da vontade do acionista minoritário, cabendo-lhe, apenas no caso de dissidência, o exercício do direito de recesso. (grifamos)*

Assim como precedente supra mencionado, entendo que a incorporação de ações não configura alienação e, por esse motivo, não poderia se sujeitar ao imposto de renda sobre ganho de capital. Ademais, conforme será demonstrado a seguir, ainda que se considere que a natureza jurídica da operação configure alienação, ausente o aspecto temporal da realização da renda, uma vez que à operação analisada aplica-se o regime jurídico próprio das pessoas físicas.

**2) DA REALIZAÇÃO DA RENDA NO IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHO DE CAPITAL NAS PESSOAS FÍSICAS.**

O artigo 18 da Lei nº 9.249/95 determina que os investidores não residentes, sendo eles pessoas físicas ou jurídicas, estão sujeitos às mesmas regras estabelecidas para as pessoas físicas no que diz respeito aos ganhos de capital:

*"Art. 18 - O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no país.*

O artigo 26 da Instrução Normativa nº 208/2002 corrobora essa conclusão ao determinar que:

*"Art. 26 - a alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.*

Dessa forma, o regime jurídico aplicável à operação autuada é aquele previsto para as pessoas físicas, motivo pelo qual, as conclusões do precedente acima transcrito são aplicáveis ao caso em questão.

O código tributário nacional, ao definir o conceito de renda, não tratou da chamada realização da renda. Menciona apenas, em seu artigo 43, a confusa e controversa expressão "disponibilidade jurídica e econômica":

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

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

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

Independente da natureza jurídica atribuída a operação de incorporação de ações, entendo que a solução da controvérsia requer também a resposta à seguinte questão: de acordo com a nossa legislação, quando se dá a realização da renda no caso do imposto de renda pessoa física?

Para responder a essa pergunta é imprescindível lembrar que os conceitos utilizados na definição de renda das pessoas físicas e pessoas jurídicas são distintos. O conceito de renda, no caso das pessoas físicas, é tratado pela legislação como "fluxo" e, nas pessoas jurídicas, como "acrécimo". O artigo 43 do CTN deu conta dos diversos regimes jurídicos utilizados para tributação, respectivamente, da renda das pessoas jurídicas e físicas. Conforme esclarece Misabel Derzi:

*"É preciso registrar nos países ocidentais, separa os contribuintes em pessoas físicas e jurídicas e submete-os a tratamento jurídico distintos. Podemos falar em dois conceitos de renda diferenciados: o primeiro é utilizado pela lei para apurar a renda da pessoa física e o outro é empregado na determinação da renda da pessoa jurídica. Deriva daí o conceito ambíguo e complexo do Código Tributário Nacional, que procurou abranger, de forma mais ampla possível, ambos os tratamentos jurídicos.*

*Do ponto de vista econômico fiscal, classicamente, também são duas as principais correntes que buscam apreender o conceito de renda:*

*I - como excedente, ou acréscimo de riqueza, considerando o fluxo de satisfações e serviços consumidos (Irving Fischer) ou*

meramente disponíveis (Hewett), representados por seu valor monetário, fluxo que engloba as entradas e saídas em um período determinado de tempo. É conceito que melhor se ajusta àquele empregado pelo legislador na apuração da renda da pessoa física.

(...)

2-como acréscimo de valor ou de poder econômico ao patrimônio, apurada a renda pela comparação dos balanços de abertura e de encerramento de determinado período. É o conceito utilizado na apuração da renda da pessoa jurídica, especialmente as sociedades comerciais.

(...)

Explica K. Tipke (Steuerecht. Ein sytmaticher Grundriss. 9. Köl, 1983, p. 213) que o dualismo tem longa tradição, pois ainda no século XIX, a lei cedeu às exigências dos empresários do comércio e da indústria, que insistiram em identificar o lucro com o resultado da contabilidade comercial. A diferença de tratamento legal, dispensado à pessoa física e à pessoa jurídica, ainda hoje, está assentada nos seguintes argumentos:

1. do risco do empreendimento, sendo a atividade empresarial muito mais sensível às oscilações da economia;
2. da necessidade de afetação de um patrimônio às atividades empresariais.

Portanto, esse patrimônio, destinado à atividade produtiva, capaz de gerar renda, é cercado de cuidado especial. É renda apenas o que dele deriva, o que dele se cria ou se acresce. Para a pessoa jurídica empresarial, o resultado negativo, ou prejuízo, é perda de capital próprio, perda decorrente de trocas externas que são fluxos financeiros, que saem do patrimônio da sociedade em valor superior ao dos que entram. Mas, além disso, o prejuízo pode decorrer também da perda de valor dos bens do patrimônio, causada pela ocorrência dos riscos a que estão sujeitos, independentemente da saída de fluxo financeiro. (Ver Bulhões Pedreira, Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1989, p. 454.) Ou seja, ainda que o fluxo de receita e despesa, relativo à atividade comercial e produtiva da empresa, se mantenha no mesmo nível, o prejuízo pode advir da perda de bem do ativo por ação da natureza, baixa por se ter tornado inservível, ou venda abaixo do preço de custo. Enfim, o patrimônio da pessoa empresarial, afetado a suas atividades, está sujeito a outros riscos, que podem desgastá-lo, reduzir-lhe a utilidade econômica, ou torná-lo obsoleto. Esses decréscimos de valor não são e não podem ser ignorados pelo legislador, permitinhdo-lhes a dedução, a fim de que possa ser reposto, recomposto e mantido o patrimônio empresarial, do qual depende a sobrevivência do empreendimento econômico. (BALEEIRO, Aliomar - Direito Tributário Brasileiro - 10ª edição, 1999, Ed. Forense, p. 289/290, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi)(grifamos)

A legislação, por sua vez, ao tratar do imposto de renda pessoa física, deu conta desses conceitos diferenciados. Em se tratando de IRPF, o elemento fundamental é o

fluxo de recursos financeiros, conforme se verifica pelo disposto no artigo 38 do Regulamento do Imposto de Renda:

*"Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*Parágrafo único. Os rendimentos **serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado tal o da entrega de recursos** pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira a favor do beneficiário. (grifamos)*

A Procuradoria da Fazenda, em suas contra-razões ao recurso voluntário afirma que o artigo 3º, §4º da Lei nº 7.713/88, exige apenas "benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título". Assim a própria legislação reconheceria a possibilidade de ganho de capital nas "alienações a qualquer título", inclusive naquelas em que não circula dinheiro em espécie tais como permuta, adjudicação, dação em pagamento e doação.

Em razão dos diferentes conceitos de renda acima expostos, entendo que a resolução da controvérsia dos autos não se limita à resposta sobre a natureza jurídica da operação de incorporação de ações. É imprescindível também que se responda a seguinte questão: em que momento ocorre a realização da renda no imposto de renda pessoa física tendo em vista o conceito de renda como fluxo?

Como demonstrado acima, a alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, **segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil**. Sendo assim, é fundamental que se esclareça quando ocorre a realização da renda no imposto de renda pessoa física. Como esclarece Brandão Machado ao tratar do conceito de renda:

*XXXIII - Em parecer emitido em 1970, Rubens Gomes de Souza explicou que a expressão **disponibilidade econômica corresponde a rendimento ou provento realizado, isto é, em dinheiro, e disponibilidade jurídica corresponde a rendimento ou provento adquirido, mas ainda não realizado**. A disponibilidade econômica inclui a jurídica. Em outro parecer do mesmo ano, o tributarista voltou a tratar do tema, quando, então, **afirmou que a aquisição da disponibilidade econômica significa realização da renda**. Por realização, Rubens Gomes de Souza entendia a manifestação, pela fonte produtora, de um acréscimo de valor patrimonial a que o titular do rendimento tem direito adquirido (ou virá a ter) em razão de título jurídico atual ou futuro; e disponibilidade jurídica vem a ser o que os financistas chamam separação da renda, que é o fato de o lucro de uma empresa, por exemplo, ser efetivamente distribuído como dividendo (...) (MACHADO, Brandão - Breve exame crítico do art. 43 do CTN, in " Estudos sobre o Imposto de Renda - em memória de Henry Tilbery, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Resenha Tributária Ltda, São Paulo, Julho /94, p. 122)*

Em outro artigo, ao tratar da não incidência do imposto de renda sobre ganho de capital na promessa de venda de ações, o mencionado autor destaca que, embora presente na tributação da pessoa jurídica, é na tributação das pessoas físicas que a realização da renda se torna mais imperativa:

*XVI - Na sistemática da tributação da renda, é fundamental, como hoje universalmente se reconhece, o princípio da realização, por vezes não observado pelo legislador tributário de muitos Estados e descurado da doutrina brasileira.*

(...)

*O princípio da realização está presente na tributação da renda da pessoa física ou jurídica, mas é precisamente na tributação da pessoa física que a aplicação do princípio se torna mais imperativa.*

(...)

*. O débito legítimo do imposto de renda pessoa física pressupõe, em regra, disponibilidade financeira obtida no mesmo período em que auferiu a renda (...) De qualquer modo, o que sobreleva é o fato de receber o contribuinte a receita para atender à obrigação de pagar o imposto. Isso é fundamental. (grifamos) (MACHADO, Brandão - Imposto de renda. Ganhos de Capital. Promessa de Venda de Ações. Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, in Revista de Direito Tributário Atual, vol 11/12 Editora: Resenha Tributária/IBDT - 1992, p.1032) (grifamos)*

Quanto a esse ponto (realização da renda no imposto de renda pessoa física), a Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 16 de fevereiro de 2016, Acórdão 9202-003.770, firmou o entendimento de que o ganho de capital, nas hipóteses de venda a prazo, se dá no momento do efetivo recebimento dos valores por parte da pessoa física:

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

*Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009*

*DECADÊNCIA OMISSÃO DE RENDIMENTOS GANHO DE CAPITAL.*

*Ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural o fato gerador se dá no momento do efetivo ganho de capital. Em sendo o pagamento parcelado o fato gerador também será tomado a cada parcela separadamente.*

Nesse sentido, merece transcrição o voto da Conselheira Relatora Ana Paula

Fernandes:

*Ora, estamos tratando de ganho de capital, desse modo, por uma questão de interpretação lógica e respeitando a interpretação sistemática do conjunto de normas que compõem o arcabouço legal aplicável ao caso, não resta dúvida, se o pagamento ocorre a prazo o ganho de capital também ocorre a prazo e conseqüentemente o fato gerador*

se "renova" a cada parcela, observe-se os arts. 2 e 21, § 2 da Lei 7.713/88.

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.

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

Art. 3º (...)

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

Art. 21. Nas alienações a prazo, **o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.**

**Não há dúvidas de que a tributação do IRPF segue o regime de caixa – o fato gerador ocorre na medida do recebimento de rendimentos.** De modo que assiste razão a fazenda nacional quando alega que a ocorrência do fato gerador ou fato imponível faz nascer a obrigação tributária. **A alienação de bens, por si só, não faz nascer a obrigação de pagar tributo, portanto, somente a alienação não constitui fato gerador. É fato gerador o recebimento de rendimentos decorrentes de ganho de capital produzido na alienação. Portanto, o fato gerador não ocorre na data de alienação, mas sim, quando do recebimento das parcelas que representam o ganho de capital** grifamos)

Conforme se vê pela decisão acima transcrita, para a Câmara Superior, o aspecto temporal do imposto de renda pessoa física ocorre com o recebimento dos rendimentos decorrentes do ganho de capital. Em outras palavras, a decisão acima transcrita afirma, textualmente, que, em se tratando de imposto de renda pessoa física, a **"alienação de bens, por si só, não faz nascer a obrigação de pagar tributo, portanto, somente a alienação não constitui fato gerador. É fato gerador o recebimento de rendimentos decorrentes de ganho de capital produzido na alienação"**

Diante do exposto, a realização da renda só ocorreu em 09/12/2009, momento em que as sociedades luxemburguesas Morelia e Cortines decidiram alienar à NFC Participações S/A as ações que receberam na operação de incorporação ora discutida.

### 3) DA NECESSÁRIA IMPUTAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS

Conforme exposto no relatório, as empresas Morelia e Cortines alienaram as ações que receberam na incorporação de ações da Ibi Participações pelo Recorrente para a NCF

Participações. Nessa alienação foi apurado ganho de capital tributável pelo Imposto de renda e recolhido o tributo, conforme registra o próprio Termo de Verificação Fiscal:

*5. Em atendimento, apresentou resposta em 17 de março de 2014, na qual informa: Quando da alienação das ações do Banco Bradesco S/A pelos antigos acionistas da Ibi Participações S/A, houve o recolhimento sobre o ganho de capital obtido. Para apuração deste ganho foi considerado o custo dos antigos acionistas registrados no Banco Central do Brasil, segundo o RDE-IED(...). Na resposta de 17/03, a empresa apresentou DARF's no valor total de R\$ 68.474.936,27, recolhidos em 09/12/2009, por NCF Participações S.A.*

Diante desse fato, a Impugnante, ora Recorrente, formulou pedido subsidiário de que tais valores deveriam ser imputados no montante lançado no presente processo, uma vez que o montante recolhido correspondia exatamente ao valor do IRRF objeto do lançamento. Tal pedido, todavia, foi negado pela DRJ com base nos seguintes fundamentos:

*O autuante confirma que houve esse pagamento no termo de verificação fiscal, e que seu valor fora igual ao montante do IRRF exigido no lançamento de ofício, mas que não caberia a dedução, em consequência do princípio da identidade, isto é, o pagamento fora feito por pessoa jurídica diferente daquela que seria a legalmente responsável por o fazer.*

*(...)*

*Contudo, a razão não assiste ao impugnante, pois, ainda que se admitisse que esteja correto o seu raciocínio de que são as mesmas as pessoas jurídicas em benefício das quais se apurou o ganho de capital e em nome das quais se fez a retenção e o recolhimento, **os fatos geradores são distintos**. Em 29/10/2009, houve a incorporação de ações que gerou um acréscimo patrimonial para as empresas luxemburguesas, e o imposto incidente sobre esse acréscimo que é exigido pelo lançamento. Já em 09/12/2009, houve uma alienação pura e simples das **ações recebidas com a incorporação, e a retenção e recolhimento respectivo se fizeram em virtude do ganho de capital apurado nesta operação**. Uma vez que se trata de dois eventos independentes, não se pode aproveitar o recolhimento que se fez em virtude de um em favor do outro. Saliente-se que no primeiro negócio, o ganho de capital se apurou pela alienação das ações da Ibi Participações, enquanto no segundo, pelas ações do Banco Bradesco. **A coincidência de valores entre um recolhimento e outro decorre apenas de as partes envolvidas não terem reconhecido o ganho que se materializou já no momento em que houve a incorporação de ações, em 29/10/2009, além de não ter sido alterado, nos dois negócios, o valor atribuído às ações do Bradesco recebidas em troca das ações incorporadas. Se assim tivessem procedido, o custo das ações alienadas seria reajustado e o ganho de capital apurado em 09/12/2009 seria anulado. Como não o fizeram, acabaram apurando um ganho de capital incorreto e efetuado um pagamento indevido.***

*Visto que os recolhimentos dizem respeito a fatos geradores distintos, não cabe à autoridade administrativa compensar de ofício um pagamento feito indevidamente. Além disso, ainda que*

*a NCF Participações seja empresa pertencente ao mesmo grupo ao qual se vincula o autuado, caberia a ela e tão-somente a ela requerer a restituição de eventual pagamento indevido, respeitados os termos da legislação vigente específica sobre o assunto, especialmente o artigo 165 do CTN*

Antes de analisarmos a possibilidade de imputação dos valores de IRRF recolhidos na alienação realizada pela NCF Participações, é importante registrar que as sociedades luxemburguesas, para evitar o transcurso do prazo decadencial, formularam pedido de restituição, condicionados ao proferimento de decisão desfavorável nos presentes autos. Todavia, tal pedido foi indeferido, de plano, por não haver "previsão legal para que se restitua o tributo em função da expectativa de pagamento indevido."

Sendo assim, caso o desfecho do presente processo seja desfavorável ao Recorrente, é imprescindível o reconhecimento do seu direito à imputação dos valores recolhidos pela NCF Participações. Isso porque, nos termos do artigo 163 do Código Tributário Nacional, a imputação do pagamento é dever da autoridade fiscal:

*Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:*

*I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;*

*II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;*

*III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;*

*IV - na ordem decrescente dos montantes. (grifamos)*

Todavia, uma vez impugnado o lançamento (como foi o caso dos autos) não poderia a autoridade administrativa proceder a respectiva imputação, pois o débito estaria com a sua exigibilidade suspensa. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.213.082-PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do CPC/73:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). ART. 535, DO CPC, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PREVISTA NO ART. 73, DA LEI N. 9.430/96 E NO ART. 7º, DO DECRETO-LEI N. 2.287/86. CONCORDÂNCIA TÁCITA E RETENÇÃO DE VALOR A SER RESTITUÍDO OU RESSARCIDO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. LEGALIDADE DO ART. 6º E PARÁGRAFOS DO DECRETO N. 2.138/97. ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO APENAS QUANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO A SER LIQUIDADO SE ENCONTRAR COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (ART. 151, DO CTN).*

*1. Não macula o art. 535, do CPC, o acórdão da Corte de Origem suficientemente fundamentado.*

*2. O art. 6º e parágrafos, do Decreto n. 2.138/97, bem como as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que regulamentam a compensação de ofício no âmbito da Administração Tributária Federal (arts. 6º, 8º e 12, da IN SRF 21/1997; art. 24, da IN SRF 210/2002; art. 34, da IN SRF 460/2004; art. 34, da IN SRF 600/2005; e art. 49, da IN SRF 900/2008), extrapolaram o art. 7º, do Decreto-Lei n. 2.287/86, tanto em sua redação original quanto na redação atual dada pelo art. 114, da Lei n. 11.196, de 2005, somente no que diz respeito à imposição da compensação de ofício aos débitos do sujeito passivo que se encontram com exigibilidade suspensa, na forma do art. 151, do CTN (v.g. débitos inclusos no REFIS, PAES, PAEX, etc.). Fora dos casos previstos no art. 151, do CTN, a compensação de ofício é ato vinculado da Fazenda Pública Federal a que deve se submeter o sujeito passivo, inclusive sendo lícitos os procedimentos de concordância tácita e retenção previstos nos §§ 1º e 3º, do art. 6º, do Decreto n. 2.138/97. Precedentes: REsp. Nº 542.938 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 18.08.2005; REsp. Nº 665.953 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 5.12.2006; REsp. Nº 1.167.820 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.08.2010; REsp. Nº 997.397 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 04.03.2008; REsp. Nº 873.799 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.8.2008; REsp. n. 491342 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 18.05.2006; REsp. Nº 1.130.680 - RS Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 19.10.2010.*

*3. No caso concreto, trata-se de restituição de valores indevidamente pagos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ com a imputação de ofício em débitos do mesmo sujeito passivo para os quais não há informação de suspensão na forma do art. 151, do CTN. Impõe-se a obediência ao art. 6º e parágrafos do Decreto n. 2.138/97 e normativos próprios.*

*4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.*

Em seu voto, o Ministro Relator Mauro Campbell, destaca que é dever da Receita Federal do Brasil efetuar a compensação de ofício, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

*Sendo assim, dos artigos de lei citados extrai-se que a restituição ou o ressarcimento de tributos, por força do Decreto-Lei n. 2.287/86, sempre esteve legalmente condicionada à inexistência de débitos certos, líquidos e exigíveis por parte do contribuinte, sendo dever da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF efetuar de ofício a compensação sempre que o contribuinte não o fizer voluntariamente. Nessa linha de entendimento, foi publicado o Decreto n. 2.138/97, que determinou fosse efetuada a notificação ao sujeito passivo antes da feitura da compensação de ofício a*

*fim de que ele exercesse o direito que o art. 74, da Lei n. 9.430/96, em sua redação original, lhe permitiu. Verbo ad verbum : (grifos no original)*

Dessa forma, caso seja mantido o presente lançamento, a imputação dos recolhimentos anteriormente efetuados deve ser efetuada, sob pena de enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Nacional.

Ademais, a alegação do princípio da entidade não é óbice à imputação requerida no presente processo. Conforme se constata pela decisão abaixo transcrita, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, na decisão proferida no Acórdão nº 9202-002.764 de relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, admitiu a imputação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica para a pessoa física autuada:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
Exercício: 2001, 2002*

*(...)*

*INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA REALIZAÇÃO DE ATIVIDADE PERSONALÍSSIMA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE IMPUTAÇÃO DO TRIBUTO RECOLHIDO PELA PESSOA JURÍDICA AOS VALORES LANÇADOS. No caso de desconsideração de pessoa jurídica interposta para a realização de serviços personalíssimos, os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica deverão ser imputados aos tributos devidos pela pessoa física, exigidos no auto de infração. Recurso Especial provido em parte. (grifamos)*

Tendo sido comprovado nos autos que o IR/Fonte recolhido sobre o ganho de capital apurado na alienação das ações do Recorrente para NCF Participações corresponde exatamente ao valor autuado e que o referido montante seria indevido (caso se reconheça a procedência do presente lançamento) ocorrerá simples postergação de pagamento, devendo ser aplicado os efeitos da denúncia espontânea. Sendo assim, o presente lançamento deveria se limitar à exigência dos juros de mora referentes ao período entre 29/10/2009 e 09/12/2009.

#### 4) CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário.

*(Assinado digitalmente)*

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

#### Voto Vencedor

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora Designada.

Congratulo a i. Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, pelo brilhantismo com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênica para divergir de seu posicionamento, no que toca ao mérito.

A principal controvérsia do processo está no questionamento se a incorporação de ações é considerada alienação ou não. Verificando todos os argumentos trazidos pela Relatora, e os julgados já existentes relativos à matéria, filio-me à corrente que considera tal operação como alienação, cuja diferença positiva enseja ganho de capital passível de tributação.

Tal assertiva foi brilhantemente exposta no voto do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, no acórdão nº 1401-001.682, de 09/08/2016, exarado no julgado do processo nº 16327.721008/2012-11, que tinha como parte a ora recorrente, e em que foi abordada matéria semelhante à discutida nos presentes autos. Por concordar com a tese aventada pelo i. Conselheiro, adoto-a como razões de decidir:

*Conforme relatado, a Recorrente defende a tese que atribui à incorporação de ações como sendo um mero procedimento de substituição de ações, configurando uma sub-rogação real, sendo este um dos principais fundamentos de que se utilizou no seu recurso.*

*Não entendo que estamos a tratar de sub-rogação real, pois esse instituto pressupõe a substituição jurídica de uma coisa (ações da sociedade A) por outra (ações da sociedade B), mas mantendo-se a relação base anterior. É que feita essa "substituição", a essência da relação jurídica anterior não será mais a mesma, uma vez que sendo as ações recebidas pela incorporada pertencentes à pessoa jurídicas diferente (sic), tudo mais se altera: valores patrimoniais, Estatutos sociais etc.*

*Ademais, a sub-rogação jurídica tem como principal função fazer com que o bem recebido em troca recomponha o novo patrimônio de referência e isso tudo levando-se em conta a perfeita identidade de valores entre o bem sub-rogado e o bem deslocado. O que a evidência não ocorre justamente pela necessidade legal de se valorar as ações dadas e conferidas para aumento de capital, a preço de mercado por intermédio de laudo exigido por lei. Ou seja, a alienação em questão se deu a título de acréscimo patrimonial e não de equivalência, ensejando assim a tributação.*

*Outro argumento que a Recorrente colocou para defender ainda essa tese é que não **haveria declaração de vontade**, isso porque na incorporação de ações o acordo se daria entre duas sociedades, entre órgãos, sem a participação direta dos acionistas. Então, não poderia haver aqui uma alienação quando há carência de vontade.*

*Ledo engano, em sociedades fechadas a decisão dos seus acionistas seria unânime, não havendo que se falar em carência de vontade, e nas sociedades abertas, como é o caso da Recorrente, pelo princípio majoritário, essa declaração de vontade fica estampada. Afinal, as consequências e o alcance do princípio majoritário é encampado e aceito a priori na medida em que se participa de uma sociedade aberta.*

*Em relação aos minoritários, é de se reconhecer que a carência de vontade não é tão patente, porém apesar de não existir uma declaração (explícita) de vontade, há uma manifestação de vontade, na medida em que existe para eles (minoritários) o direito de recesso. Caso não o exerçam, estão pragmaticamente estão dando respaldo com essa manifestação de vontade (implícita) à decisão acolhida pelo princípio majoritário, como foi o caso.*

*Assim, não se pode afirmar que o negócio jurídico de incorporação de ações possui apenas uma eficácia externa, atingindo a "terceiros" estranhos ao protocolo (acionistas), apenas pelo fato de que a operação seja aprovada pela maioria das assembleias gerais das sociedades envolvidas.*

### **Caráter de Alienação**

*Dado que a alienação é um negócio jurídico de caráter genérico que designa qualquer situação que possua como resultado final a transferência do domínio de uma coisa para outra pessoa, então, como corolário lógico disso, entendo que na incorporação de ações, por justamente ensejar a uma verdadeira transferência de titularidade jurídica e, no caso concreto, com valoração a preço de mercado das ações dadas em conferência de capital, se enquadra no gênero "alienação", atraindo assim a tributação do ganho de capital.*

### **Caráter de aumento de capital mediante "dação em pagamento"**

*Muito embora essa subscrição de capital com bens (ações) seja uma etapa de um procedimento maior, configurando um negócio típico do direito societário, não vejo porque possa descaracterizar a linha de entendimento que também configura uma outra situação jurídica condutora da tributação, qual seja, um aumento de capital da incorporadora mediante uma "dação em pagamento" de bens (próprias ações) pelos antigos acionistas da incorporada, modalidade esta de alienação albergada como campo de incidência do IR, no § 4º do art. 117 do RIR/99, ultrapassando assim quaisquer outras considerações opostas de renda ainda não realizada, afinal a própria lei encampou literalmente tal situação jurídica.*

*Se, ao menos teoricamente, é indiferente a qualificação com base numa tese (a incorporação de ações é um instituto jurídico do direito societário, havendo alienação e aquisição fictas) ou outra (aumento de capital com "dação em pagamento" de bens (ações)), permanece a questão de fundo de todas as discussões em torno da validade da tributação, na discussão subsequente de que tal renda ainda não teria se realizado ex vi art. 43 do CTN.*

*O que se apregoa é que no nosso ordenamento jurídico, a tributação incide sobre renda realizada por força do disposto no art. 43 do CTN.*

*O problema é que alguns intérpretes tendem de imediato a associar a ideia de renda realizada com a existência de fluxo financeiro. Não havendo a ocorrência do fluxo financeiro haveria apenas uma renda em potencial.*

*Se tal raciocínio fosse válido de forma absoluta em qualquer situação, então como corolário lógico disso teríamos então que admitir que todas as normas que dispõem sobre a tributação com base no regime de competência (para as pessoas jurídicas) seriam inválidas nos casos em que o ganho da receita não coincide com o fluxo financeiro. O que seria um absurdo.*

*Porém, a Recorrente é mais específica nessa questão e sua fundamentação precisa aqui ser enfrentada. Alega que a disponibilidade jurídica deve ser entendida como a detenção de título líquido e certo, hábil a proporcionar a disponibilidade econômica, por meio de atitudes que dependa apenas do contribuinte.*

***Suponho que ao ir por esse caminho quer dar a entender que ao receber as ações em decorrência da incorporação de ações ainda carecia da concordância de terceiros em realmente adquiri-las por aquele valor atribuído.***

*A tese aqui já levantada por mim de que ocorre uma alienação ficta justaposta a uma aquisição ficta, e isso não antes de valorada a preço de mercado, caracteriza, sim, a meu ver, uma concordância de terceiros. O terceiro no caso é empresa incorporadora que aceitou a conferência de ações da empresa controlada reavaliada a preço de mercado por ocasião da assembléia. E que por determinação dos parágrafos 1º e 3º do art. 252 da Lei da S/A, é obrigatória a avaliação do valor das ações a ser incorporada, sendo relevantíssimo o preço atribuído, pois será ele o preço da avaliação que determinará a relação de troca para saber quantos (sic) ações da incorporada equivalem as ações da incorporadora para serem cedidas aos novos sócios como pagamento pela integralização de capital das ações da incorporada dadas em "dação em pagamento".*

*Por fim, há ainda que se alegue contra a tese aqui defendida que "há a necessidade de que alguém passe a ser titular de algo do qual não era titular". Tal linha de defesa também já foi criticada neste voto quando se demonstrou alhures que estaríamos diante de uma verdadeira transferência de domínio econômico de bens (ações) que passaram da incorporada para a incorporadora. (Negritos no original).*

Em que pese os acórdãos da CSRF, citados pela Relatora, adotarem posição contrária a do i. Conselheiro Antonio Bezerra Neto (que acolhi para decidir), a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no recente acórdão nº 9202-005.618, de 25/07/2017, posicionou-se na mesma linha que ora defendo, conforme ementa abaixo transcrita:

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

*Data do fato gerador: 08/07/2009, 18/08/2009*

***INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.***

*A incorporação de ações constitui uma forma de alienação. O sujeito passivo transfere ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. Sendo este superior ao valor de aquisição, a operação importa em variação patrimonial a título de ganho de capital, tributável pelo imposto de renda, ainda que não haja ganho financeiro.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

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

Diante dessas considerações, entendo que, quando da incorporação das ações da Ibi Participações pelo Banco Bradesco, elas foram reavaliadas a um valor de mercado, superior ao seu custo, e o resultado da avaliação foi utilizado para integralizar o aumento de capital efetuado pelo Banco Bradesco.

Quanto ao argumento da não ocorrência da realização da renda, utilizo a seguinte situação hipotética, a fim de demonstrar que a renda se realiza no momento da incorporação de ações.

Caso hipotético: as ações das empresas abaixo apresentam os seguintes custos de aquisição:

Banco Bradesco: R\$ 10.000,00

Ibi Participações: R\$ 1.000,00

Suponhamos que o Banco Bradesco esteja interessado em tornar a Ibi Participações sua subsidiária integral, para isso, ele teria duas alternativas: 1) adquirir ações desta empresa, pagando aos acionistas desta em espécie (moeda corrente) ou bens mensuráveis em espécie, excluindo-os da sociedade; 2) pagar essa aquisição com suas próprias ações, mantendo os acionistas na sociedade, situação em que ocorreria uma incorporação de ações da Ibi Participações. Para isso, o Banco Bradesco teria que saber o valor das ações da Ibi Participações, a fim de calcular quantas das suas ações seriam necessárias para pagar pelas ações desta empresa. Após a avaliação pelo valor de mercado, por meio de laudo, concluiu que as ações da Ibi Participações estavam valoradas em R\$ 5.000,00.

Com isso, o Banco Bradesco resolve aumentar seu capital social emitindo ações no valor de R\$ 5.000,00, a fim de que os sócios da Ibi Participações permaneçam na sociedade, subscrevendo essas ações. Veja que, pelo § 1º do art. 252 da Lei nº 6.404/76 não há direito de preferência dos acionistas do Banco Bradesco para a subscrição do aumento de capital deste, como forma de permitir a incorporação total das ações, pois, caso eles tivessem direito de preferência, os sócios da Ibi Participações não conseguiriam subscrever todas as novas ações emitidas pelo Banco Bradesco, o que impediria que aquela empresa se tornasse subsidiária integral.

De acordo com a situação hipotética, podemos concluir que, para a incorporação de ações houve a necessidade de valorar as ações da Ibi Participações, o que

demonstra a efetiva realização da renda. Na operação foram utilizadas todas as ações valoradas em R\$ 5.000,00 para subscrever o aumento de capital do Banco Bradesco. Perceba que a emissão de novas ações pelo Banco Bradesco só foi possível após conhecimento do valor das ações da Ibi Participações.

A partir do momento da subscrição das ações do Banco Bradesco, os acionistas das Ibi Participações têm direito a todos os benefícios decorrentes dessas ações, tais como, distribuição de lucros, bonificações, dividendos, etc; ou seja, adquirem a efetiva titularidade delas. Isso demonstra dois ganhos que podem ser obtidos quando da subscrição das ações do Banco Bradesco pelos sócios da Ibi Participações, suas antigas ações nesta empresa quando valoradas ao valor de mercado, proporcionaram um ganho de capital de R\$ 4.000,00, e as novas ações do Banco Bradesco representaram um investimento passível de lhes proporcionar benefícios. Essa hipótese demonstra que a realização da renda se efetiva no momento da incorporação de ações.

É certo que, o ganho de capital se dá no momento do efetivo recebimento dos valores por parte da pessoa física, como entende a i. Relatora. Contudo, no caso sob análise, o efetivo recebimento ocorreu no momento da aquisição/incorporação das ações, pois, o pagamento pela aquisição pode se dar de várias formas, com dinheiro, imóveis, jóias, obras de arte, e também com ações societárias, no caso, as novas ações do Banco Bradesco.

Em relação à compensação de ofício pelo Fisco, pleiteada pela recorrente, por ter sido efetuado o recolhimento pela NCF Participações, quando da aquisição das ações do Banco Bradesco, de titularidade dos sócios da Ibi Participações, entendo não ser possível, visto que o art. 163 do CTN aventa a possibilidade de compensação apenas nos casos de existência de débitos do mesmo sujeito passivo para a mesma pessoa jurídica de direito público, como ocorreu no caso analisado no julgamento do Recurso Especial nº 1.213.082-PR, citado pela i. Relatora. No caso dos autos, o débito se refere a pessoas jurídicas diversas, ainda que pertencentes ao mesmo grupo econômico. Veja que, na primeira operação (incorporação de ações) o sujeito responsável pelo recolhimento do imposto é o Banco Bradesco, na segunda operação (aquisição de ações do Banco Bradesco pela NCF Participações), o sujeito responsável pela retenção e recolhimento é a NCF Participações, ou seja, sujeitos diversos.

Entendo que, o acórdão nº 9202-002764 não se aplica ao presente caso, pois ele analisava a questão de pessoa física que constituía pessoa jurídica para prestação de serviços personalíssimos, ou seja, era empresa jurídica prestando os serviços da pessoa física, aquela estava travestida nesta, e uma vez que os negócios daquela foram desconsiderados, concluiu-se que, em realidade, a negociação havia se dado pela pessoa física e não pela jurídica, ou seja, mesmos negócios executados pela mesma pessoa. No caso dos autos, estamos falando de pessoas jurídicas diversas e também operações diversas. É certo que, como a NCF Participações requereu restituição do valor que julgou ter recolhido indevidamente, o qual afirma ter sido indeferido, utilizando-se de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, lhe assiste o direito a recorrer às instâncias julgadoras.

Contudo, a meu ver, a compensação não poderia ser efetuada por este Colegiado, porque, como se verifica, na primeira operação, quando da incorporação das ações da Ibi Participações pelo Banco Bradesco, o custo das ações era de R\$ 924.316.310,00 e a incorporação de ações se deu por R\$ 1.368.183.000,00, ou seja, havendo um ganho de capital no valor de R\$ 443.866.690,00. Por outro lado, na segunda operação, o custo das ações para o Banco Bradesco, **em tese**, foi de R\$ 1.368.183.000,00, e a compra das ações pela NCF Participações foi por R\$ 1.380.815.885,14, ou seja, hipoteticamente, teria ocorrido um ganho de capital de R\$ 12.632.885,14. É o que verifica no TVF (fls. 378):

11. Em atendimento, apresentou resposta em 29/07/2014, incluindo os atos constitutivos das empresas Morelia S/A e Cortines S/A. nos quais consta que as referidas empresas são plenamente tributáveis e não são cobertas pela Lei de 31 de julho de 1929 que rege as sociedades *holding*. Apresentou a ata da 213ª Assembléia Geral Extraordinária realizada em 29/10/2009 em que foi deliberado, dentre outros, o aumento do Capital Social do Banco Bradesco S/A em R\$ 1.368.183.000,00, elevando-o de R\$ 23.000.000.000,00 para R\$ 24.368.183.000,00 em virtude da aquisição da Ibi Participações S/A. Apresentou o contrato referido no item 5 e esclareceu que em 09/12/2009 houve a compra das ações Bradesco pela NCF Participações, com valor total de R\$ 1.380.815.885,14, sendo R\$ 690.408.184,18 para a empresa Morelia S/A e R\$ 690.407.700,96 para a empresa Cortines S/A. Por fim, apresentou cópia das TED's efetuadas pela NCF Participações S/A, que comprovam a liquidação financeira do negócio.

Nesse aspecto, considerando o que consta nos autos, apesar de a NCF Participações ter solicitado restituição por entender que houve recolhimento de tributo indevido, a análise de tal deferimento só caberia à Unidade de Origem, que teria competência de analisar se na segunda operação ocorreu ou não ganho de capital passível de tributação, considerando a ocorrência de fatos geradores diversos, e em momentos distintos.

#### **Da multa de ofício**

A recorrente pugna pela exclusão da multa caso a decisão se dê pelo voto de qualidade, que configuraria dúvida quanto à ocorrência da infração, o que não permitiria a aplicação de penalidades, nos termos do art. 112 do CTN.

Entendo que a alegação da defesa não pode prevalecer. Primeiro, porque a multa foi aplicada de acordo com o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dispositivo em plena vigência. Segundo, porque o voto de qualidade está previsto no art. 54 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho:

*Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.*

Assim como, no § 9º do art. 25 do Decreto 70.235/72:

*§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Note que transcritos dispositivos não relacionam o voto de qualidade à dúvida quanto ao cabimento da exigência fiscal, também não há qualquer previsão legal nesse sentido.

Aliás, observo que tal argumento já foi analisado neste Conselho, por meio do Acórdão nº 2202-002.535, de 20/11/2013, do qual extraio o posicionamento do Conselheiro Antonio Lopo Martinez:

*Não há no regimento qualquer previsão a um tratamento diferenciado em função da natureza do crédito tributário que está sendo julgado, seja ele decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal, ou multa sancionatória administrativa por descumprimento de dever instrumental.*

*Acrescente-se que, pessoalmente, também não comungo com a idéia de que multas administrativas sancionatórias devem ser tratadas de modo equivalente a sanções penais. A analogia do tratamento não tem respaldo legal. Registre-se que o ilícito administrativo é o comportamento ao qual se atribui uma sanção administrativa e, ilícito penal é a conduta à qual é atribuída uma sanção penal, sendo que é o regime jurídico da sanção que separa profundamente os ilícitos administrativos e penais. São tão distintos que em termos práticos existe a possibilidade de punição por condutas administrativas reprováveis, tanto na esfera penal como na esfera administrativa, sem prejuízo e violação ao Princípio do Non bis in idem.*

Por essas razões, entendo que não deve ser acolhida a tese defendida pela recorrente, devendo ser mantida a multa no patamar aplicado pela fiscalização.

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

Cabe destacar que, ao contrário do que entende a recorrente, a legislação autoriza a cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Registre-se, que, a teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139 do Código Tributário Nacional (CTN), verifica-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário. Por conseguinte, tem-se que a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pela legislação ao crédito tributário.

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*[...]*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (Grifou-se)*

Ressalte-se que a fundamentação para a futura cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício é sustentada no art. 161 do CTN, quando dispõe acerca da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago no vencimento, que são devidos seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional (CTN):

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

O art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, dispõe sobre a incidência dos juros de mora sobre os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorram a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Essa mesma lei, em seu art. 43, estabelece expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do *caput* incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. O *caput* do artigo se refere à formalização de exigência de crédito tributário correspondente, exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

*Lei n.º 9.430/96:*

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

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

[...]

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

[...]

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998). (Grifou-se)*

Dessa forma, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício.

Ademais, a Lei nº 10.522/02, por meio de seu art. 17, incluiu o § 8º no art. 84 da Lei nº 8.981/95, que dispõe, de forma geral, que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, ainda que se interprete que a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, após seu vencimento, não está incluída no art. 61 da Lei nº 9.430/96, prospera a interpretação de que os juros são devidos sobre a multa de ofício, considerando-se o disposto no § 8º do art. 84 da Lei nº 8.981/95.

Cabe reiterar, no caso, que o conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte se caracteriza em débito para com a União, incidindo juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso para, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora Designada.