



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

Processo nº 16327.721008/2012-11
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.682 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente BANCO BRADESCO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA JURÍDICA. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A incorporação de ações por envolver uma transferência de titularidade das ações da incorporada, dadas em pagamento em uma conferência de aumento de capital, para a incorporadora, caracteriza-se como uma espécie do gênero alienação. No caso concreto, como houve a valorização a preço de mercado das ações dadas em pagamento, gerou-se um acréscimo patrimonial tributável pelo ganho de capital.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ACIONISTA. DIREITO DE RECESSO.

A incorporação de ações seguirá os ditames das deliberações das assembleias gerais das companhias incorporadora e incorporada. Os acionistas da incorporada, que não concordarem com o evento de incorporação de ações, tem a opção de se retirar da sociedade, podendo se reembolsar do valor de suas ações.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

As normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, NEGAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação à incorporação de ações. Vencida a Conselheira Lívia De carli Germano; II) Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para cancelar as multas isoladas no ano-calendário de 2007 apenas na parte que exceder a base da multa de ofício no ano-calendário. Contra essa tese, ficaram vencidos em primeira rodada os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Aurora Tomazini de Carvalho que votaram pela tese de cancelar integralmente as multas isoladas, independente dos valores das bases de cálculo absorvidas pela multa de ofício. Em segunda rodada, onde todos participaram, contra a tese ganhadora na primeira rodada, ficaram vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Antonio Bezerra Neto (Relator) que votaram pela tese de negar provimento para manter todas as multas isoladas. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor em relação às multas isoladas; e III) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais matérias

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregório, Luciana Yoshihara Argangelo Zani, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho, Lívia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I-RJ.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata-se de autos de infração, lavrados contra o contribuinte acima identificado, por meio dos quais são constituídos créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), multa de ofício de 75%, juros de mora e multa isolada de IRPJ, às folhas 03/10, créditos tributários de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), multa de ofício de 75%, juros de mora e multa isolada de CSLL, às folhas 11/19.

O Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, de folha 02, detalha as exigências e os respectivos valores lançados:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Imposto	R\$ 1.664.428,47
Juros	R\$ 782.780,71
Multa 75%	R\$ 1.248.321,35
Multa Isolada 50%	R\$ 832.214,23
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
Contribuição	R\$ 419.437,25
Juros	R\$ 197.261,34
Multa 75%	R\$ 314.577,94
Multa Isolada 50%	R\$ 299.597,12
Total do Crédito tributário do processo	R\$ 5.758.618,41

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), às folhas 20/25, a autoridade detalha a infração.

Os lançamentos tratam do ganho de capital auferido na operação de incorporação de ações da Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia - CBLC pela Bovespa Holding AS, que eram de propriedade do Banco Bradesco S.A, não apurado e não declarado pelo contribuinte.

Conforme consta no TVF, em 28 de agosto de 2007 foi realizada Assembleia Geral Extraordinária da Bovespa Holding SA - CNPJ 08.695.953/0001-23, na qual foi aprovada a incorporação da totalidade das ações de emissão da Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia - CBLC - CNPJ 60.777.661/0001-50, a qual se tornou subsidiária integral da Bovespa Holding SA.

Foi deliberado o aumento de capital social na sociedade Bovespa Holding SA, no valor de R\$ 349.293.688,77, mediante a emissão de 169.549,662 novas ações ordinárias - nominativas. Estas ações foram atribuídas aos antigos acionistas da CBLC, na proporção de 46.223 ações ordinárias da Bovespa Holding SA para cada lote 25 ações da CBLC. O preço de emissão das novas ações foi calculado a R\$ 2,06 e fixado com base no parágrafo 1º do artigo 170 da lei 6.404/76.

Na data da alteração societária o contribuinte era possuidor 2.800 cotas da CBLC, as quais lhe conferiram o direito do recebimento de 5.176.976 ações da Bovespa Holding SA. As ações da CBLC estavam contabilizadas na rubrica "*Ações e cotas - de empresas de liquidação e custódia*"-COSIF 2.1.5.10.10-8, pelo valor de R\$ 3.082.693,17.

A autoridade informa que o extrato de movimentação de ativos confirma a implantação à favor do contribuinte de 5.176.976 ações da Bovespa Holding SA na data de 28 de agosto de 2007.

Aduz a fiscalização que o contribuinte não reconheceu na sua contabilidade alteração no valor das ações recebidas por conta da reorganização societária. O custo das ações manteve-se inalterado após a deliberação e aprovação da incorporação. O Banco Bradesco registrava em seus livros contábeis o valor do ativo com o saldo de R\$ 3.082,693,17; sob o título de "substituição de ações CBLC por ações Bovespa".

Aduz que em outubro de 2007 o contribuinte realizou a alienação de parte das ações recebidas, correspondentes a 616.898 unidades e utilizou na apuração do ganho de capital auferido, o custo unitário de R\$ 0,60, tendo apurado ganho de capital nesta alienação no valor de R\$13.818.515,20, conforme cálculo abaixo demonstrado:

Ações Bovespa Holding vendidas	616.898
Custo unitário da ação Bovespa Holding	R\$ 0,60
Custo Total das ações vendidas	R\$ 370.138,80
Preço Unitário de venda	R\$ 23,00
Valor total da venda	R\$ 14.188.654,00
Lucro na venda das ações	R\$ 13.818.515,20

Afirma a autoridade que as demais 4.560.078 ações da Bovespa Holdings recebidas permaneceram no ativo da instituição até o encerramento do ano de 2007.

Em seguida, a autoridade autuante passa a fundamentar a autuação.

Da incorporação de ações:

"A incorporação de ações é a reorganização societária realizada entre empresas, por meio da qual a totalidade de ações de uma sociedade anônima é incorporada ao patrimônio, de tal forma que a primeira torna-se subsidiária integral desta última. As duas companhias permanecem existindo, mantendo-se a autonomia patrimonial entre as envolvidas.

O instituto está regido pelo artigo 252 da Lei 6.404/76 (...):

Segundo o autor Fran Martins, era "Comentários à Lei das Sociedades Anônimas", Forense, 1975, vol. 3, p. 316:

"Pois, na verdade, a conversão de uma sociedade anônima em subsidiária integral mediante a chamada incorporação das ações da primeira no patrimônio da segunda nada mais é do que um aumento de capital da sociedade controladora, ou, na expressão da lei, incorporadora, com a subscrição das ações desse aumento pelos acionistas da sociedade que vai tornar-se subsidiária integral, sendo o pagamento dessas ações feito não em dinheiro, mas com as ações dos acionistas da sociedade que vai ser incorporada".

Modesto Carvalhosa no livro "Comentários à Lei das Sociedades Anônimas", Ed. Saraiva, 2002, p 130, define a incorporação de ações como:

"Trata-se, com efeito, de negócio sui generis, a que, por lei, está permanentemente sujeito o acionista minoritário da incorporada: ter suas ações vendidas à incorporadora independentemente de sua vontade. Entretanto, se o acionista for contrário a tal desapropriação, terá o direito de recesso. Por outro lado esta desapropriação não é confiscatória, uma vez que o controlador, ao vender ações

dos minoritários da incorporada, faz com estes recebam o número de ações da incorporadora que correspondam ao valor avaliado pelos peritos."

Edmar Oliveira de Andrade Filho, na obra Imposto de Renda das Empresas, Editora Atlas, 2012, p. 519, leciona:

"Em termos práticos, a sociedade que vier a ser a incorporadora das ações adquire todas as ações (ou o restante para completar a totalidade, se ela já for acionista) da sociedade que vier a ser sua subsidiária integral; essa aquisição é feita mediante o recebimento por conferência de ações ou quotas em subscrição de aumento de seu próprio capital. Assim a recebedora das ações ou quotas da sociedade que vier a se tornar subsidiária integral extingue a obrigação pela subscrição das ações mediante a entrega de ações de seu próprio capital".

Cita a fiscalização o artigo 418 do RIR/99, que impõe a apuração do ganho (ou perda) de capital nas operações que importem alienação de bens do ativo permanente.

Concluiu, pois, a autoridade que efetivada a alienação das ações da CBLC (incorporada), de propriedade do contribuinte, com o recebimento das ações da Bovespa Holding e a integralização de capital nesta companhia, restou verificada a ocorrência dos fatos previstos na citada norma de incidência do IRPJ sobre o ganho de capital.

Por fim, a autoridade efetua os cálculos dos valores tributáveis.

5.1 - Ajuste Anual:

No quadro a seguir demonstraremos os valores tributáveis apurados neste TV representado pelo ganho de capital não reconhecido pela fiscalizada no momento da incorporação das ações. Será excluído do cálculo, valor correspondente às 616.898 ações alienadas no próprio ano de 2007, haja vista que o lucro referente a esta alienação já compôs a base tributável apurada no encerramento do ano-calendário.

Valor ação entregue na integralização de capital da Bovespa Holding R\$ 2,06

Custo contábil de cada ação da CBLC R\$ 0,60

Ganho por ação R\$ 1,46

Quantidade de ações recebidas e não alienadas no ano de 2007 4.560.078

Valor tributável R\$ 6.657.713,88

Ainda que eventualmente o Banco Bradesco SA tenha alienado parte ou a totalidade das ações recebidas em anos-calendário seguintes e apurado o ganho de capital, não serão considerados efeitos de postergação em virtude de consecutivos prejuízos fiscais informados nos anos calendários 2008 a 2010. No ano-calendário 2011 o contribuinte apurou lucro tributável que foi compensado no limite de 30% com os prejuízos anteriores.

Ano Declaração Lucro Real		Prejuízo Compensado
2008	1641900	-R\$ 721.521.407,36
2009	955218	-R\$ 201.420.900,13
2010	1153045	-R\$ 429.080.912,37
2011	1495210	R\$ 448.144.623,35 -R\$ 134.443.387,01

Isto posto, de ofício, há de se adicionar o valor R\$ 6.657.713,88 para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos no encerramento do ano de 2007.

5.2 - Estimativa Mensal:

No decorrer do ano-calendário 2007 o sujeito passivo estava obrigado ao recolhimento do IRPJ e CSLL mensais, apurados sobre bases de cálculo estimadas na receita bruta, acrescidas dos demais ganhos e resultados positivos do período.

No mês de agosto de 2007, quando se efetivou o ganho de capital pela incorporação das ações, o Banco Bradesco SA apurou o IRPJ e a CSLL mensais em bases, estimadas na Receita Bruta, mas não procedeu à adição deste ganho, o que implicou falta de recolhimento das exações.

A conduta adotada impõe o lançamento de multa isolada, calculada no percentual de 50% (cinquenta por cento) dos tributos devidos, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96.

DEMONSTRATIVO DOS CÁLCULOS DAS MULTAS ISOLADAS IRPJ E CSLL PARA AGOSTO 2007

Valor tributável R\$ 6.657.713,88

IRPJ devido R\$ 1.664.428,45

Multa isolada - 50% sobre o IR devido R\$ 832.214,23

CSLL devida R\$ 599.194,24

Multa isolada - 50% sobre a CSLL devida R\$ 299.597,12

O contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 20/08/2012, à folha 79, tendo apresentado impugnação em 19/09/2012, às folhas 87/109, alegando o que se segue.

Para o interessado, o lançamento de ofício está assentado na falsa premissa de que teria omitido renda na formação do lucro líquido do exercício apurado em 31 de dezembro de 2007, e que teria deixado de fazer a antecipação de tributos que estaria obrigado;

Entende que o fato causador do lançamento de ofício teriam sido os Ganhos e Perdas de capital apurados incorretamente — Alienação/Baixa de bens do ativo permanente" e para o auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o fato apontado foi "Resultados —Apuração incorreta de resultados da CSLL.";

Argumenta que não ficou demonstrado a alienação de bens do ativo permanente, pois a incorporação de ações, como prevista no artigo 252 da Lei 6.404/76 (Lei das S/A), não configura qualquer forma de alienação de bens do ativo permanente;

Entende que para ser possível a lavratura dos autos, a fiscalização deveria ter demonstrado que a operação realizada não foi aquela prevista na Lei das S/A, ou, então, que aquela operação, para efeitos fiscais, se desdobraria em outras, que estariam ocultas, contudo, nada disso foi feito, tendo a fiscalização, sem qualquer amparo legal, concluído por uma alienação de bens do ativo permanente não contabilizada.

DO DIREITO

Da incorporação de ações da CBLC pela Bovespa Holding SA

Afirma o contribuinte que a única operação tangível apontada pelo fiscal foi a incorporação das ações da CBLC feita pela Bovespa Holding SA. Segundo alega, o impugnante era detentor minoritário de ações da CBLC, quando as duas companhias deliberaram, nos termos do artigo 252 da Lei 6.404/76, a mencionada incorporação de ações;

Argumenta que "salta aos olhos" o fato de o negócio jurídico ter sido celebrado entre as empresas em si, e não pelos acionistas destas, portanto seria um ato, em princípio, à revelia do proprietário das ações incorporadas;

Outro aspecto é que a subscrição das novas ações não é feita pelo sócio, mas pela Administração da empresa cujas ações estão sendo incorporadas;

Argumenta que o instituto aqui tratado não se confunde com venda e compra, ou subscrição de capital efetuada por meio de ativos, e tem natureza própria. O procedimento operacional estabelecido pela lei para o instituto é semelhante ao da incorporação de empresa, no que diz respeito ao protocolo, à nomeação de peritos e a aprovação mediante a realização de assembleia de acionistas, mas obviamente não se confundem e possuem regulamentações específicas;

Segundo alega, a incorporação de ações é uma operação complexa, onde:

- a) aumenta-se o capital da incorporadora, com as ações a serem incorporadas;
- b) substitui-se as ações de emissão da sociedade cujas ações serão incorporadas por ações de emissão da incorporadora;
- c) Os detentores das ações incorporadas subrogam-se, por imposição legal, nas ações da empresa incorporadora;
- d) a empresa incorporada torna-se subsidiária integral da incorporadora, e;
- e) unifica-se as bases acionárias das duas companhias na incorporadora.

Afirma o interessado que no que diz respeito ao acionista, a lei dispõe de seu patrimônio à revelia de sua vontade, impondo-lhe uma subrogação real, onde este acionista não transfere bens ou direitos de qualquer natureza, limitando-se, de modo estático e passivo, a ter substituídas no seu patrimônio as participações que previamente detinha pelas novas ações emitidas pela companhia incorporadora;

Admitir-se como correto o procedimento pretendido pela fiscalização, implicaria, segundo o contribuinte, para o acionista, além do ônus de ser compelido, à revelia de sua vontade, ter substituídas no seu patrimônio as participações que previamente detinha pelas novas ações emitidas pela companhia incorporadora, ver-se obrigado a pagar tributos quando não houve qualquer disponibilização financeira;

Para o contribuinte, é pacífico na doutrina, que na subrogação real, a coisa que toma o lugar da outra fica com os mesmos ônus e atributos da primeira, e isso, por si só, já descarta qualquer tentativa de se falar em ganho de capital neste momento;

Aduz que não se pode confundir a incorporação de ações com a figura do aumento de capital com a subscrição, como pretendeu a fiscalização. Justifica, afirmando que, enquanto a previsão legal do aumento de capital das sociedades, mediante conferência de bens, encontra-se nos artigos 7º a 10, a incorporação de ações encontra previsão legal no artigo 252, todos da Lei das S/A, e o simples fato de terem bases legais diferentes já configuraria a independência dos institutos;

Para o contribuinte, o essencial nesta diferenciação são os sujeitos do instituto: o aumento de capital com bens é um contrato celebrado entre a sociedade e

o acionista, que espontaneamente faz o investimento. Já na incorporação de ações, o negócio contratual é formalizado por meio de protocolo celebrado entre os órgãos de administração das companhias envolvidas e não de seus acionistas;

Assim, não há como se confundir os dois institutos, e a substituição de um pelo outro somente poderia se dar mediante a prova de ter havido simulação, matéria completamente alheia aos presentes autos;

Alega também que a base de incidência do imposto de renda é a realização efetiva de um ganho, e tem a contribuição social sobre o lucro líquido, por definição, a mesma base do imposto de renda, conforme expresso no artigo 43 do Código Tributário Nacional -

CTN;

E em não havendo renda, não há que se falar em imposto de renda ou da contribuição sobre o lucro, pois, para que haja a incidência das exações, é necessário que haja acréscimo patrimonial, riqueza nova, já realizada. Haverá de ter sido adquirida a disponibilidade econômica ou jurídica sobre esta renda, como magistralmente descrito na exposição de motivos do Decreto-lei 1.598/77, que adaptou as regras do imposto de renda à Lei 6.404/76;

Aduz que a subrogação decorrente da incorporação de ações, quando o impugnante teve substituídas em seu patrimônio as ações que possuía da CBLC por ações da Bovespa, não configuraria a renda, ou ganho de capital como descrito no artigo 43 do CTN, pois a subrogação real, por si, não provoca qualquer acréscimo patrimonial, e, por consequência, qualquer ganho de capital;

O acionista submetido à incorporação de ações restringe-se, de modo estático e passivo, a ter substituídas em seu patrimônio as ações que detinha da companhia incorporada pelas novas ações emitidas pela companhia incorporadora, quando então as registra em sua escrita pelo exato valor das ações, anteriormente havidas;

Argumenta que o patrimônio do acionista permanece exatamente o mesmo com a mera substituição as ações, e, por isso, não há como se falar em ganho de capital;

Ressalte-se que o fato de se registrar as ações subrogadas pelo valor das havidas antes da incorporação de ações é, ainda, uma imposição legal, o que revela não ter havido qualquer realização de ganho ou perda;

Nem se alegue que, em razão dos procedimentos da incorporação de ações, onde existe a realização de avaliações através da nomeação de peritos, ficaria configurada hipótese de realização de ativos, pois, uma coisa é a avaliação dos peritos para os bens, outra, bem diferente, é a realização destes bens;

Acrescenta o contribuinte que, não há realização, mas tão somente uma operação permutativa, embora nem se configure propriamente uma permuta, e sim a substituição da participação societária.

A alienação das ações

Afirma o interessado que consta do Termo de Verificação Fiscal que "não serão considerados efeitos de postergação em virtude de consecutivos prejuízos fiscais informados nos anos calendários 2008 a 2010", que eventual venda por parte da impugnante das ações da Bovespa Holding S/A, recebidas em razão da incorporação das ações da CBLC, seria inócua sob o ponto de vista da tributação;

Argumenta, pois, que as ações da Bovespa Holding S/A, recebidas em razão da incorporação das ações da CBLC, foram efetivamente vendidas pelo impugnante nos exercícios subsequentes, tendo o ganho da alienação integrado sua receita declarada;

Afirma que independente da apresentação de prejuízo fiscal nos exercícios de 2008 a 2010, o fato é que a venda das ações foi efetivamente tributada, tornando-se óbvio que a tributação, tal qual pretendida pela fiscalização, implicaria em reflexos no resultado apurado pelo impugnante por ocasião da venda das ações, pois a tributação das ações no momento de seu recebimento, em 2007, afastaria a tributação ocorrida no momento da venda, o que não foi observado pela fiscalização;

Aduz que aceitar-se a pretensão fiscal, implicaria em se tributar duas vezes um mesmo fato gerador, pois, ou se tributa no momento do recebimento das ações (como pretende a fiscalização), ou se tributa no momento da alienação (como de fato foi tributado, na forma da lei), sendo inaceitável a justificativa constante do Termo de Verificação Fiscal, da desconsideração dos efeitos da postergação, pelo fato da apresentação de prejuízo fiscal nos exercícios de 2008 a 2010, ou lucro tributável no exercício de 2011, compensado no limite de 30% com prejuízos anteriores;

Conclui o contribuinte que na remota hipótese da manutenção dos presentes autos de infração, haverá de ser reconhecido seu direito de recompor suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de tributar-se duas vezes um mesmo fato, o que acarretaria em enriquecimento ilícito do ente fazendário;

A ilegalidade e arbitrariedade da aplicação das multas isoladas

Argumenta o interessado que a penalidade de multa isolada somente teria aplicabilidade dentro do próprio exercício onde as antecipações deveriam ser ocorrer, ou seja, quando a fiscalização verificasse a ausência do pagamento das antecipações dos tributos, dentro do do mesmo exercício, aplicaria as multas isoladas, eis que os tributos em si, o IRPJ e a CSLL, ainda não seriam devidos, e, portanto, não poderiam ser exigidos;

Após o encerramento do exercício, os tributos em si passariam a ser exigidos, deixando de ser aplicada a multa isolada para, ao invés dela, aplicar-se a multa de ofício, incidente sobre o valor do tributo devido e não pago;

Assim, entendeu o contribuinte que a fiscalização, laborando mais uma vez em erro, aplicou, cumulativa e concomitantemente, ambas penalidades, a multa isolada e a multa de ofício.

Assim, argumenta que não só foi aplicada a multa isolada após o encerramento do exercício, o que seria de todo inviável pela própria natureza da penalidade, como, também, aplicou-se uma dupla penalidade por uma mesma suposta infração, práticas estas absolutamente repudiadas pelo então E. Conselho de Contribuintes, inclusive pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais;

Restam, assim, impugnadas as arbitrárias e ilegais multas isoladas aplicadas ao impugnante, devendo as mesmas excluídas do crédito tributário exigido.

Do pedido

Ao final, requer o contribuinte sejam acatadas as presentes razões, negando-se provimento à ação fiscal, decretando-se a completa insubsistência dos presentes autos de infração medida de inteira justiça.

É o relatório.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro I-RJ, esta proferiu o acórdão nº 12-61.746, que por unanimidade de votos manteve integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ACIONISTA. DIREITO DE RECESSO.

A incorporação de ações seguirá os ditames das deliberações das assembleias gerais das companhias incorporadora e incorporada. Os acionistas da incorporada, que não concordarem com o evento de incorporação de ações, tem a opção de se retirar da sociedade, podendo se reembolsar do valor de suas ações.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. GANHO DE CAPITAL.

A incorporação de ações por aumento de capital constitui uma forma de alienação e, como tal, está sujeita à apuração de ganho de capital.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

A falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ sujeita o contribuinte à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos pagamentos não efetuados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007 LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repetindo literalmente todos os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A controvérsia dos Autos de Infrações sob análise cinge-se em saber se a operação de incorporação de ações é uma hipótese de efetiva alienação de ações e assim a necessidade de reconhecer como valor da alienação o valor unitário atribuído a cada ação ordinária da Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia - CBLC que, com a incorporação de suas ações, se tornou subsidiária integral da Bovespa Holding SA.

A incorporação de ações é operação societária prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.).

Em apertada síntese, a incorporação de ações tem lugar de ser quando uma companhia adquire todas as ações do capital social de outra com o fim de converter esta em subsidiária integral, como aconteceu no caso concreto em virtude da incorporação de todas as ações da Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia pela Bovespa Holding S.A.

Na data desse evento a Recorrente (o Banco Bradesco SA) era possuidora de 2.800 das ações da CBLC (incorporada), as quais lhe conferiram o direito do recebimento de 5.176.976 ações da Bovespa Holding SA. As ações da CBLC estavam contabilizadas na rubrica "Ações e cotas - de empresas de liquidação e custódia"-COSIF 2.1.5.10.10-8, pelo valor de R\$3.082.693,17.

Em última análise, a incorporadora (Bovespa Holding S.a) aumenta seu próprio capital social e o integraliza com as ações adquiridas da incorporada (CBLC), em que os acionistas desta última (Recorrente e outros), ao aprovarem a operação, receberam em troca delas, ações da incorporadora pelo valor de avaliação apurado em laudo exigido pela lei, decorrentes do aumento do capital social referido; e os antigos acionistas da incorporada (CBLC), passaram assim a ser acionistas da incorporadora (Bovespa Holding S.A.).

A lide cinge-se a saber, então, em sendo o caso de o valor daquela avaliação, no momento da incorporação, ser maior que o valor contábil declarado anteriormente, se a referida diferença deve ser atribuído o caráter de ganho de capital tributável.

A Recorrente alega que não se trata de alienação e, portanto, não haveria ganho de capital a ser tributável, além do que a contabilização dos ativos deveria se dar pelo custo histórico, admitindo-se a geração de resultados apenas quando ocorresse uma transação envolvendo terceiros; e por último, pois a renda não teria sido realizada, não havendo assim disponibilidade econômica ou jurídica.

Passo a análise do mérito.

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, 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 assembléias 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 assembleia. É 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 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.

Outrossim, a jurisprudência do CARF também caminha ao lado desse entendimento, conforme julgado abaixo da CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF.

Exercício: 2005. IRPF OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES GANHO DE CAPITAL. As operações que importem alienação a qualquer título de bens e direitos, estão sujeitos a apuração do ganho de capital. A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo. O sujeito passivo transferiu ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de

subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. A diferença a maior (entre o valor de mercado e o valor constante na declaração de bens) deve ser tributada como ganho de capital. Recurso especial provido. (Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF Segunda Turma Acórdão CSRF/920200.662 Data da Decisão: 12/04/2010 Data de Publicação: 11/06/2010)”

Por todo o exposto, concluo que a incorporação de ações de fato importa uma alienação que é tributável, pois no caso concreto, com a valorização à preço de mercado gerou uma forma de acréscimo patrimonial, ensejando assim a tributação do ganho de capital.

Realização em períodos subsequentes - postergação da tributação

Nesse ponto, entende a Recorrente que a tributação das ações no momento do seu recebimento, em 2007, afastaria a tributação ocorrida no momento de sua venda, o que alega ter ocorrido nos anos subsequentes, sendo que se considerar pelo menos a tributação como postergação. Para fazer essa prova traz apenas tabela produzida por ela na fase impugnatória demonstrando que a última alienação teria sido feita em 21/10/2010.

A esse respeito, cabe aqui primeiro ratificar o que afirmou a DRJ no sentido de que não há como correlacionar fatos geradores distintos de ganho ou perda de capital: um ocorrido em 2007, quando da alienação das ações da CBLC para incorporação pela Bovespa Holding, e outro fato gerador, ocorrido nos anos seguintes, quando da alegada venda definitiva das ações da Bovespa Holding.

E ainda mais em reforço ao colocado acima há que se considerar que nem postergação propriamente dita de tributos se tratou, pois o contribuinte apurou prejuízos fiscais nos períodos posteriores em que afirma ter feito as alienações. A esse respeito veja-se o pronunciamento da fiscalização:

Ainda que eventualmente o Banco Bradesco SA tenha alienado parte ou a totalidade das ações recebidas em anos-calendários seguintes e apurado o ganho de capital, não serão considerados efeitos de postergação em virtude de consecutivos prejuízos fiscais informados nos anos calendários 2008 a 2010. No ano-calendário 2011 o contribuinte apurou lucro tributável que foi compensado no limite de 30% com os prejuízos anteriores

A DRJ ainda a esse mesmo respeito, aduz em complemento o seguinte, que não foi infirmado pela Recorrente:

Por fim, cumpre esclarecer que, conforme consultas aos sistemas informatizados da RFB, às folhas 144/145, o contribuinte não possuía saldo de prejuízo fiscal, nem base negativa de CSLL de períodos anteriores que pudessem diminuir os valores lançados de IRPJ e CSLL. Na mesma toada, as consultas aos sistemas informatizados da RFB, de folhas 146/147, esclarecem também que o contribuinte fez uso dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados na DIPJ 2008 em Pedidos de Restituição transmitidos. Portanto, não há o que se falar em diminuição de saldos negativos já utilizados.

Portanto, nego provimento também a este item.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%.

Quadro de composição das multas isolada lançada referente à agosto de 2007, por consequência da falta de declaração do ganho de capital, conforme consta do TVVF:

Vaio tributável	R\$6.657.713,88
IRPJ devido ■■	R\$1.664.428,45
Multa isolada - 50% sobre o IR devido	R\$ 832.214,23
CSLL devida	R\$ 599.194,24
Multa isolada - 50% sobre a CSLL devida	R\$ 299.597,12

Cabe de início esclarecer que não se confundem as duas infrações, pois são distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do

comportamento, coexista o pretensão direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Da inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105

Ressalvo o meu entendimento que sempre foi pela manutenção das multas isoladas, porém o modifico em função de regramento vinculante superveniente (Súmula CARF n.º 105), que possui o seguinte teor:

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

Porém, cabe salientar que a asserção contida na súmula só é válida para os anos-calendários anteriores a 2007, pois com fundamento em dispositivo legal (no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) que foi posteriormente modificado.

Portanto a Súmula nº105 só aplica-se aos anos-calendários anteriores a 2007, eis que o lançamento dela deve se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07, bem assim que haja imposto devido e não apuração de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, como também é o caso.

Como o caso que se cuida refere-se ao ano-calendário de 2007, não há que se falar em aplicação da súmula ao caso concreto.

Portanto, mantenho as multas isoladas sobre as estimativas.

Juros sobre multa de ofício

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício .

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

As normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Por todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.**

(assinado digitalmente)
Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional. Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o

período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi

absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional. Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%):
R\$ 956.613,45*

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72):
R\$ 631.537,55*

O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de CSLL:

*Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 –
R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64*

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

*Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67):
R\$ 78.159,19*

Pois bem, circunstância similar se perfaz no presente feito. Em relação ao IRPJ, a concomitância é integral. Isso é facilmente constatado pelo valor das multas.

A multa proporcional lançada foi de R\$ 1.248.321,35. Logo sua base de cálculo foi de R\$ 1.664.428,47, valor que também está registrado no auto de infração e que corresponde a R\$ 1.248.321,35 dividido por 75%.

Foi exatamente este valor que serviu de base para o lançamento da multa isolada correspondente a R\$ 832.214,23, pois representa a aplicação do percentual de 50% sobre os mesmos R\$ 1.664.428,47.

O mesmo, contudo, não pode ser dito da multa isolada relativa às estimativas de CSLL.

A multa proporcional foi de R\$ 314.577,94, valor correspondente à aplicação do percentual de 75% sobre R\$ 419.437,25. Desse modo, apenas o valor de R\$ 209.718,63, que corresponde a 50% sobre os mesmos R\$ 419.437,25, é absorvido. A diferença entre o valor lançado (R\$ 299.597,12) a título de multa isolada e o valor absorvido (R\$ 209.718,63), deve ser mantida, ou seja, R\$ 89.878,49.

Por todo o exposto, voto para afastar a multa isolada de IRPJ e para manter parcialmente a multa isolada de CSLL no montante de R\$ 89.878,49.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado