



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.721300/2013-14
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.605 – 1ª Turma
Sessão de 5 de junho de 2018
Matéria IRPJ - GANHO DE CAPITAL
Recorrente ITAÚ UNIBANCO S/A E CIA E. JOHNSTON DE PARTICIPAÇÕES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

INSUFICIÊNCIA RECURSAL. DECISÃO RECORRIDA COM DOIS FUNDAMENTOS INDEPENDENTES. RECURSO DEVOLVENDO APENAS UM FUNDAMENTO.

Decisão recorrida afasta a sujeição passiva indireta com base em dois fundamentos independentes. Recurso especial enfrenta apenas o segundo fundamento, e não se pronuncia sobre o primeiro. Resta caracterizada a insuficiência recursal na medida em que o recurso, ainda que demonstre a divergência na interpretação da legislação tributária em face do segundo fundamento, não se mostra apto a afastar a responsabilização tributária, mantida com fulcro no primeiro fundamento não combatido.

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Diante de falta de comunicação entre o suporte fático tratado pela decisão recorrida e paradigma, impossível atendimento do requisito de admissibilidade concernente à divergência na interpretação da legislação tributária previsto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos

geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Precedentes no STJ (REsp nº 1.129.990-PR, REsp 834.681-MG e AgRg no REsp 1.335.688-PR).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente dos Recursos Especiais do Contribuinte e do Responsável Solidário, apenas em relação às matérias (i) multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal e (ii) incidência de juros de mora sobre multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar provimento aos recursos, vencidos em relação ao primeiro tema os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e, em relação ao segundo tema, os conselheiros Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado) não votou neste julgamento, por se tratar de processo originalmente relatado pelo conselheiro André Mendes Moura, com voto já proferido e consignado na reunião de 04/2018. Nos termos do Art. 58, §13, Anexo II do RICARF, foi designado pela Presidente do CARF como redator ad hoc para este julgamento, o conselheiro Gerson Macedo Guerra. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Luís Flávio Neto não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF). Julgamento iniciado na reunião de 04/2018.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator *Ad Hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Diante da minha designação como redator *ad hoc*, utilizo-me, conforme adiante, do relatório e voto trazidos pelo relator original quando do início do julgamento do presente processo.

Trata-se de recursos especiais interpostos por ITAÚ UNIBANCO S/A ("Contribuinte") e CIA E. JOHNSTON DE PARTICIPAÇÕES ("Responsável Solidária") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-002.010 (e-fls. 2131/2188), pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 04/05/2016.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 03/112), relativa ao ano-calendário de 2009, trata da infração tributária ganho de capital apurado incorretamente por alienação ou baixa de investimento avaliados pelo valor do patrimônio líquido, e em razão da nova apuração da base de cálculo foi apurada multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal. A multa de ofício aplicada foi de 75%. Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL. Foi relacionada como responsável solidária a pessoa jurídica CIA E. JOHNSTON DE PARTICIPAÇÕES, com fundamento no art. 124, inciso I do CTN.

A Contribuinte e a Responsável Solidária apresentaram impugnações, que foram julgadas improcedentes (e-fls. 1642/169) pela primeira instância (DRJ). Foram interpostos recursos voluntários pela Contribuinte e pela Responsável Solidária.

A turma ordinária do CARF (e-fls. 2131/2188) negou provimento aos recursos voluntários.

Foram opostos embargos de declaração pela Responsável Solidária e pela Contribuinte, que foram rejeitados por despachos de exame de admissibilidade (e-fls. 2805/2811 e 3196/3199).

Foram interpostos recursos especiais pela Contribuinte e pela Responsável Solidária. Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 3355/3373).

No recurso especial da Contribuinte, foi dado seguimento para as matérias "multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal" e "incidência de juros de mora sobre multa de ofício". Para o recurso especial da Responsável Solidária, foi dado seguimento para as matérias "responsabilização tributária", "multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal" e "incidência de juros de mora sobre multa de ofício".

Foram apresentadas petições de agravo pela Contribuinte e pela Responsável Tributária. O despacho de exame de admissibilidade de agravo (e-fls. 3421/3433) deu seguimento para a matéria "ganho de capital na incorporação das ações".

A PGFN apresentou contrarrazões.

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela 8ª Turma da DRJ/São Paulo, nos termos do Acórdão nº 16-58.323, de 30/05/2014, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES DESPROVIDAS DE LÓGICA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

São inoponíveis ao Fisco os efeitos fiscais advindos de reorganização societária praticada por meio de operações que, isolada ou conjuntamente analisadas, se mostram desprovidas de lógica econômica ou societária, quando inexista, para sua prática, motivação outra que não seja preponderantemente a economia de tributos. A análise do Fisco, em sede de planejamento tributário, se restringe à obrigação de aceitação ou não dos efeitos fiscais advindos do mesmo e não na validade ou desconsideração dos atos formais efetivados.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ASPECTOS FORMAIS. DEPENDÊNCIA.

Havendo a identificação do contribuinte responsável pelo cometimento da infração e tendo sido este incorporado, a responsabilidade por sucessão deve levar em consideração os aspectos formais que continuam válidos para todos os fins (civis, comerciais, tributários, etc.). Já a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do Código Tributário Nacional, impõe ao Fisco a apuração do "interesse comum", que por sua vez não está necessariamente vinculado aos aspectos formais dos atos.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São

duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Foram interpostos recursos voluntários pela Contribuinte e pela Responsável Solidária. A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 04/05/2016, no Acórdão nº 1301-002.010, decidiu no sentido de negar provimento aos recursos, nos termos da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2009

Ementa:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE.

É lícito à autoridade fiscal desconsiderar, para fins estritamente tributários e a partir da constatação e comprovação dos fatos efetivamente ocorridos, ato de natureza meramente formal, praticado única e exclusivamente com a intenção de evitar a incidência das exações devidas por meio da alteração da sujeição passiva da obrigação tributária principal.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a título de ganho de capital, a diferença entre o valor das ações incorporadas ao capital de outra sociedade e o montante representativo das novas ações recebidas em virtude de tal incorporação. Irrelevantes, no caso, a ausência de fluxo financeiro e de manifestação de vontade do titular das ações alienadas.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexistente, também, fator temporal limitador de sua aplicação, sendo prevista, inclusive, a

sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas, sendo descabida, assim, a alegação de que a multa só poderia ser aplicada até a data do encerramento do período de apuração correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. PROCEDÊNCIA.

A incidência de juros de mora com base na taxa selic sobre a multa de ofício lançada encontra lastro na legislação de regência.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTOS LEGAIS. CONSTATAÇÃO FÁTICA. PROCEDÊNCIA.

Se a autoridade executora do procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinada pessoa com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a responsabilidade tributária pelo crédito tributário constituído, sendo autorizada, assim, a inclusão de referida pessoa no pólo passivo das obrigações formalizadas.

Foram opostos embargos de declaração pela Responsável Solidária e pela Contribuinte, que foram rejeitados por despachos de exame de admissibilidade.

A Contribuinte interpôs recurso especial. Despacho de Exame de Admissibilidade deu seguimento para as matérias "multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal" e "incidência de juros de mora sobre multa de ofício".

Também foi interposto recurso especial pela Responsável Solidária. Despacho de Exame de Admissibilidade deu seguimento para as matérias "responsabilização tributária", "multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal" e "incidência de juros de mora sobre multa de ofício".

Foram apresentadas petições de agravo pela Contribuinte e pela Responsável Tributária. Despacho de Exame de Admissibilidade de Agravo deu seguimento para a matéria "ganho de capital na incorporação das ações".

A PGFN apresentou contrarrazões, pugnano pelo não conhecimento das matérias "responsabilização tributária" e "ganho de capital na incorporação das ações", por falta de similitude fática entre a decisão recorrida e os paradigmas, e, no mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Redator *Ad Hoc*

Diante da minha designação como redator *ad hoc*, utilizo-me, conforme adiante, do voto trazido pelo relator original quando do início do julgamento do presente processo.

Encontram-se devolvidos para apreciação dois recursos especiais: da Contribuinte e da Responsável Solidária.

Os despachos de exame de admissibilidade de recurso especial e despachos de exame de admissibilidade de agravos, ao final, deram seguimento para as matérias:

- ganho de capital na incorporação das ações - recurso especial da Contribuinte;
- responsabilização tributária - recurso especial da Responsável Solidária;
- multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal - recursos especiais da Contribuinte e da Responsável Solidária; ; e
- incidência de juros de mora sobre multa de ofício - recursos especiais da Contribuinte e da Responsável Solidária.

Passo ao exame da admissibilidade e do mérito.

I. Admissibilidade

Adoto as razões dos despachos de exame de admissibilidade de recurso especial para conhecer das matérias "multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal" e "incidência de juros de mora sobre multa de ofício".

Contudo, em relação às matérias "ganho de capital na incorporação das ações", e "responsabilização tributária", não acompanho as razões aduzidas pelos despachos de admissibilidade, pelos motivos expostos na sequência.

I.1 - Admissibilidade - Ganho de Capital na Incorporação das Ações - Recurso Especial da Contribuinte

Inicialmente, há que se discorrer sobre a autuação fiscal, para delinear seu contexto.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) esclarece que se deu para apreciar a operação divulgada na mídia como "Fusão do Itaú com o Unibanco", e que foi objeto de várias ações fiscais.

Transcrevo as linhas gerais da operação descritas no TVF:

Neste tópico são apresentadas as linhas gerais da transação ocorrida entre os controladores do Itaú Holding Financeira, que, neste TVF chamaremos de 'Itaú' Unibanco Holding (sua denominação atual) e os controladores do Unibanco Holdings - UBBH, a qual tinha por objetivo final a associação entre os dois grupos financeiros, com a 'unificação "das atividades bancárias" praticadas pelos bancos Itaú e Unibanco. A associação se

formalizou pela migração da totalidade dos acionistas do grupo Unibanco para o Grupo Itaú, através da entrega das participações societárias detidas no conglomerado Unibanco e o recebimento de ações de emissão da Itaú Unibanco Holding, que permaneceu como única instituição financeira de capital aberto e que detém à totalidade das ações do Itaú Unibanco- SA, nova denominação que foi dada ao Banco Itaú.

Do lado do grupo Itaú, e estrutura societária, em síntese, era a seguinte: a ITHF (atual ITAÚ UNIBANCO HOLDING) era e empresa financeira que controlava integralmente o conglomerado, dentre os quais o BANCO ITAÚ (companhia operacional).

Em relação ao grupo Unibanco, as ações eram divididas em três companhias: E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, UNIBANCO HOLDINGS e o próprio BANCO UNIBANCO.

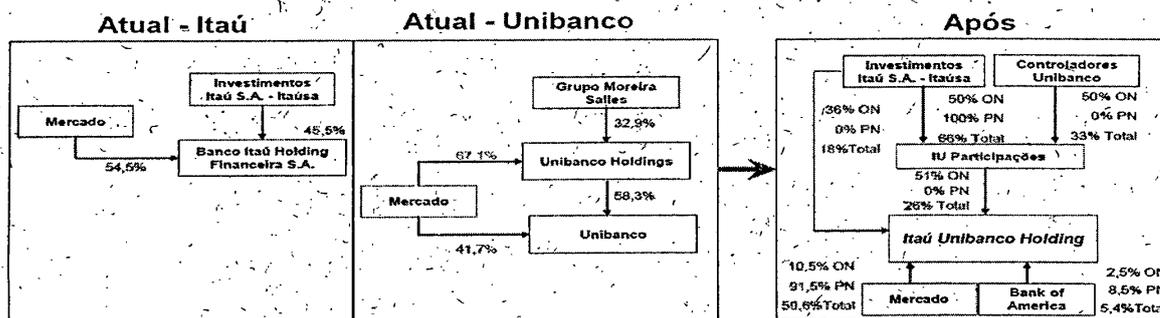
A E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES controlava a UNIBANCO HOLDINGS, que por sua vez controlava o UNIBANCO. As ações da E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES eram divididas em igual número entre os sócios pessoas físicas do grupo familiar Moreira Salles.

Para operacionalizar a "comunicação" entre as duas pessoas jurídicas, decidiu-se pelo instituto da incorporação de ações (art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976), em quatro etapas:

- incorporação de ações da E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações da UNIBANCO HOLDINGS pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações do BANCO UNIBANCO pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações do BANCO ITAÚ pela ITAÚ UNIBANCO HOLDING.

O operacionalização envolveu ainda a criação da pessoa jurídica IUPAR, que seria utilizada para viabilizar o controle compartilhado dos grupos ITAU e UNIBANCO (com capital votante dividido em partes iguais), que seria detentora de 51% do capital votante da ITAÚ UNIBANCO HOLDING.

O gráfico disponibilizado ilustra a situação anterior e a resultante depois da "comunicação" entre os grupos:



No que se refere aos fatos analisados na presente autuação, as ações ordinárias (da UNIBANCO HOLDINGS e do BANCO UNIBANCO) detidas pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, que foram transacionadas na "incorporação de ações", recebendo-se em troca as ações da ITAU UNIBANCO HOLDINGS, fizeram um "passaporte", porque na sequência foram subscritas no capital da IUPAR, e ao final foram transferidas para a CIA E. JOHNSTON DE PARTICIPAÇÕES (antiga E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES).

Diante dos eventos, entendeu-se que a "formalização" da operação com base na "incorporação de ações" foi uma construção formal, desprovida de materialidade, que na realidade visou ocultar a real operação, qual seja, a **alienação das ações ordinárias** do UNIBANCO HOLDINGS e do BANCO UNIBANCO, detidas pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, **para a ITAU UNIBANCO HOLDINGS.**

Vale transcrever excertos do TVF

A questão que ora se impõe é determinar se os acionistas controladores da E. Johnston Participações ao decidirem pela "incorporação de ações" da sociedade pelo Itaú Unibanco Holding o fizeram no estrito interesse social da companhia.

Esta fiscalização entende que não. De plano, conhecedores "das condições" avençadas no negócio celebrado, dos quais foram partícipes, inadmissível congerceber que desconhecassem o fato, de que evento formalizado como "incorporação de ações" alijaria a pessoa jurídica E. Johnston Participações de ganhos, que naquele momento estavam materializados e dimensionados, decorrentes da liquidação do investimento Unibanco Holdings com a subscrição de capital na Itaú Unibanco Holding. Em verdade, se tratou de ato anormal de gestão, desprovido de qualquer propósito econômico justificável, que atentou contra o próprio objeto social da companhia e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao fisco.

(...)

Ademais, carece de lógica negocial a todas as partes envolvidas inclusive aos sócios, pessoas físicas, transformar a E. Johnston Participações, empresa "holding", em subsidiária integral da Itaú Unibanco Holding, como se destinaria o instituto jurídico utilizado. Quando afirmamos que até aos sócios da E. Johnston

Participações tal situação é despropositada estamos nos reportando ao fato de que tão logo possível, reverteu-se a situação criada, com a devolução do ativo recebido, pela operação de subscrição de capital na Companhia E. Johnston de Participações.

(...)

*Do conjunto da reorganização societária promovida, **abstraindo-se da mera formalização** adotada pelas partes, externada nos atos por eles escriturados; **considerando os fatos efetivos**, que sempre devem estar suportados por propósitos econômicos justificáveis, dentre os quais **não encontra guarida a "incorporação de ações" da E. Johnston Participações pelo Itaú; temos que a infração ora, verificada se materializou pela falta de apuração do ganho de capital na E. Johnston Participações, decorrente- da liquidação do investimento que detinha, na Unibanco Holdings;e;no Banco Unibanco.***

*A "incorporação de ações" da E. Johnston, a subsequente integralização da IUPAR e por fim a subscrição do capital da Cia. E. Johnston com as ações emitidas pela IUPAR, foram atos contíguos que tiveram por **resultado a alienação das ações ordinárias do Unibanco Holdings e do Unibanco pela E. Johnston à Itaú Unibanco Holdings**, sendo imperioso desta maneira tratar os efeitos tributários de tal negócio. (Grifei)*

Assim, foi tipificada a infração ganho de capital, com fulcro no art. 418 do RIR/99, apurando-se o valor tributável nos seguintes termos:

Ref.	Ativo entregue pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES	
A	UNIBANCO HOLDINGS ações ON	525.398.072
B	BANCO UNIBANCO ações ON	378.434
C = A + B	Total de ações entregues	525.776.506
D	Custo contábil do ativo entregue (R\$)	2.470.421.114,20
E	Ações da ITAU UNIBANCO HOLDING ON recebidas	445.686.615
F	Valor de subscrição de cada ação (R\$)	10,51
G	Valor total do novo investimento (R\$)	4.684.166.323,65
H = G - D	Ganho de Capital	2.213.745.209,45

A decisão de primeira instância (Acórdão nº 16-58.323 da 8ª Turma da DRJ/São Paulo mostra-se precisa (e-fls. 1684/1685):

Na visão, correta, do autuante, conforme já demonstrado, o que ocorreu de fato foi que a E. Johnston Participações teve suas ações da UBBH e do UBB incorporadas pela Itaú Holding e ato contínuo a mesma E. Johnston teria subscrito e integralizado o

capital da IUPAR com as ações da ITHF recebidas em substituição àquelas. Evidentemente tais atos foram formalizados de outra maneira, não sendo possível portanto encontrar qualquer documento que venha a caracterizar a incorporação de ações da UBBH e do UBB pertencentes à E. Johnston pela Itaú Holding e nem a subscrição do capital da IUPAR realizado pela E. Johnston. Nota-se que ambos os impugnantes utilizam-se dos atos formais em sua defesa, como nas alegações de que a Cia E. Johnston se traduz em outra companhia, com outro CNPJ, vindo a fazer parte do grupo somente depois da ocorrência do fato gerador e também que seria irracional o Banco Itaú incorporar a sua própria acionista. Ora, de nada adiantaria considerar inoponíveis ao Fisco os efeitos das operações formais se não se pudesse lavrar o auto de infração justamente por conta de tais formalidades.

Observa-se que não se falou em apuração de ganho de capital na incorporação de ações. Apurou-se ganho de capital decorrente de operação de alienação de ações.

Por sua vez, cabe registrar o entendimento da decisão recorrida (turma ordinária do CARF) a respeito da motivação da autuação (e-fl. 2173):

Penso que a autuação tem por pilares de sustentação as seguintes premissas: a ocorrência de GANHO DE CAPITAL tributável, independentemente de a reorganização societária ter se dado por meio do instituto da INCORPORAÇÃO DE AÇÕES; e, não obstante o desaparecimento formal da pessoa jurídica E. JOHNSTON REPRESENTAÇÃO E PARTICIPAÇÕES face à sua incorporação pela ITAÚ UNIBANCO, a continuidade da realização do objeto social dessa mesma pessoa jurídica (E. JOHNSTON REPRESENTAÇÃO E PARTICIPAÇÕES) por meio da constituição da COMPANHIA E. JOHNSTON DE PARTICIPAÇÕES. (Grifei)

Vale dizer que a decisão recorrida entendeu que a autuação fiscal não teria desconsiderado a incorporação de ações, mas sim, a sequência de atos em que se deu a operação, no qual teria restado demonstrada a ausência de lógica de determinadas etapas da reorganização.

Transcrevo outro excerto do voto:

Rejeito o argumento de que, no presente caso, a Fiscalização entendeu que as operações que teriam ocorrido não seriam de INCORPORAÇÃO DE AÇÕES, mas, sim, de aumento de capital. A referência feita aos aumentos de capital decorre da própria análise das incorporações de ações efetuadas, pois, como é cediço, a capitalização de ações é o meio pelo qual a incorporação em debate se efetiva.

Na linha do sustentado pelo ato decisório recorrido, destaco que a Fiscalização não se insurgiu contra a forma adotada na reorganização societária empreendida (INCORPORAÇÃO DE

AÇÕES), mas, sim, contra a ordem dos fatos, de modo que não são consistente as alegações acerca de proibição legal e impossibilidade prática de realização de aumento de capital direto na ITAÚ HOLDING.

Não se pode olvidar, contudo, que, considerada a ordem dos fatos sustentada pelas peças de defesa, a forma em referência (INCORPORAÇÃO DE AÇÕES), especialmente no que tange à E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, revelou-se absolutamente despropositada.

Para alcançar o "caminho" descortinado, a Fiscalização não desconsiderou efetivamente os passos adotados pela contribuinte, mas, apenas, depois de reordená-los segundo a lógica fática, demonstrou a total ausência de propósito e de ilogicidade de alguns desses passos, evidenciando que a sua adoção teve um único objetivo, qual seja, evitar o oferecimento à tributação do ganho auferido na operação.

Peço vênia para discordar do voto, em relação à conclusão relativa ao fato de que a Fiscalização não teria afastado o instituto de incorporação de ações. Diante do transcrito no TVF, parece-me evidente que a autoridade autuante considerou desprovidos de materialidade os atos empreendidos relativos à incorporação de ações, e, apreciando a real operação empreendida, concluiu que teria ocorrido uma alienação de ações submetida a ganho de capital.

De qualquer forma, assentou-se a decisão recorrida em **duas premissas**, primeiro, para dizer que a Fiscalização teria considerado a forma adotada pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES " absolutamente despropositada" e, segundo, que haveria ganho de capital a ser auferido na incorporação de ações. A ementa não deixa dúvidas:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE.

É lícito à autoridade fiscal desconsiderar, para fins estritamente tributários e a partir da constatação e comprovação dos fatos efetivamente ocorridos, ato de natureza meramente formal, praticado única e exclusivamente com a intenção de evitar a incidência das exações devidas por meio da alteração da sujeição passiva da obrigação tributária principal.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a título de ganho de capital, a diferença entre o valor das ações incorporadas ao capital de outra sociedade e o montante representativo das novas ações recebidas em virtude de tal incorporação. Irrelevantes, no caso, a ausência de fluxo financeiro e de manifestação de vontade do titular das ações alienadas.

Nesse momento, cabe a apreciação dos argumentos trazidos pela Contribuinte e a decisão paradigma, Acórdão nº 2202-002.187.

Insurge-se o recurso especial apenas em relação à tributação do ganho de capital na incorporação de ações. Transcrevo excerto da defesa:

Como se vê, enquanto o v. acórdão recorrido, interpretando o artigo 252 da Lei nº 6.404/76, concluiu que "A INCORPORAÇÃO DE AÇÕES CARACTERIZA-SE COMO ALIENACÃO, sujeita, no caso de acréscimo patrimonial, à incidência do imposto de renda", o ACÓRDÃO PARADIGMA, ao interpretar esse mesmo artigo, entendeu que "NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES NÃO HÁ A ALIENACÃO" para daí concluir, como consta de sua ementa, pela "INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE GANHO DE CAPITAL" do imposto sobre a renda. (Grifos originais)

Não se fala, em nenhum momento, nas circunstâncias em que ocorreram a autuação fiscal, que resultaram na desconsideração de eventos societários e, de maneira muito clara disposta na decisão recorrida, na forma "absolutamente despropositada" adotada pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES em relação à incorporação de ações.

Evidente que caberia à recorrente apresentar um paradigma próprio para a matéria, o que não foi feito.

A decisão recorrida mantém a autuação fiscal base em dois fundamentos independentes, e o recurso especial enfrenta apenas o segundo fundamento ("ganho de capital na incorporação de ações"), e não se pronuncia sobre o primeiro ("desconsideração dos atos relativos à reorganização societária").

Dessa maneira, resta caracterizada a **insuficiência recursal**.

Assim sendo, **voto pelo não conhecimento** da matéria "ganho de capital na incorporação das ações".

Vale dizer que, ainda que se entendesse que não haveria que se falar em insuficiência recursal, o paradigma apresentado, Acórdão nº 2202-002.187, não demonstra a divergência na interpretação da legislação tributária em relação à decisão recorrida, nos termos do art. 67, Anexo II do RICARF.

O caso tratado no paradigma envolve a apuração de ganho de capital na incorporação de ações detidas por **pessoa física**, sendo o sujeito passivo da autuação fiscal NEWTON CARDOSO.

E o aspecto de que o sujeito passivo era uma "pessoa física" foi determinante para a fundamentação de decisão.

É incontestável a mudança de perspectiva, quando se aprecia a hipótese de incidência, no caso concreto, quando se tem o regime de caixa em um lado (para fins de pessoa física), e o regime de competência de outro (pessoa jurídica autuada nos presentes autos).

Não por acaso, o legislador incluiu, para as pessoas físicas, exigência expressa no art. 3º, § 3º. da Lei nº 7.713, de 1988, na apuração de ganho de capital:

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou

direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

A decisão de primeira instância, enfrentada pelo acórdão paradigma, manteve a autuação precisamente com base no dispositivo legal, conforme informa o voto:

A decisão recorrida manteve o lançamento sob o argumento básico de que na incorporação de ações, há alienação pelos acionistas da incorporada de seus ativos, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em moeda corrente. Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, esta deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro.

E o voto da decisão paradigma, ao dar provimento ao recurso voluntário, fundamenta-se no sentido de dizer que tal norma não seria aplicável. Vale transcrever excerto:

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, de 1988.

Não se pode olvidar que de acordo com o artigo 5º, inciso II, com o artigo 37 e com o artigo 150, inciso I, todos da Constituição Federal, ao que se soma o artigo 97, incisos I e III, e § 1º, do Código Tributário Nacional — CTN, somente a lei pode instituir ou majorar tributos, bem como definir o fato gerador da obrigação tributária.

É exclusividade de lei determinar a hipótese de incidência tributária e seus elementos quantitativos — base de cálculo e alíquota. Apenas a lei pode fixar as situações que, ocorridas no mundo fático, geram a obrigação de pagar tributo.

(...)

Como visto, a legislação de regência sobre o assunto determina que o Imposto de Renda da Pessoa Física é devido pelo regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Se não houve nenhum pagamento, na data do fato gerador considerado pela autoridade fiscal lançadora, este não pode ser considerado como percebido pelo Contribuinte, em respeito ao Princípio da Entidade, pois não ingressou em sua disponibilidade jurídica ou econômica, não implicando em fato gerador do Imposto de Renda. A tributação desses rendimentos, quando for o caso, depende da efetiva entrega dos valores ao Contribuinte.

Tal regra estabelece o regime de caixa para as pessoas físicas e, inquestionavelmente, o sujeito passivo não recebeu nenhum

numerário com a incorporação das ações da REFLA ao capital social da BRATIL.

Restou claro que, por exigência legal, na incorporação de ações o acionista recebe as novas ações independentemente de sua atuação; o investidor permanece inerte no processo, recebendo apenas novas ações da sociedade incorporadora, tal como determina a legislação societária.

O custo de aquisição da participação originária, portanto, não é alterado; ele permanece o mesmo, sendo apenas alterado o ativo detido substituindo-se ações da REFLA por ações da BRATIL.

A autoridade não pode fugir da legalidade tributária, tangenciar ou flexibilizar a legalidade tributária. Impõe-se à autoridade identificar o fato gerador efetivo, real, substancial, descrito em lei, estabelecido em lei, consignado em lei, que será utilizado para fundamentar ou embasar a constituição do crédito.

Por fim é de se dizer, que mesmo que a incorporação de ações pudesse ser comparada a uma modalidade de alienação sujeita à apuração do ganho de capital, não houve recebimento de valores pelo Recorrente, o que, sob a sistemática do regime de caixa, igualmente afasta a possibilidade de tributação pelo imposto de renda. (Grifei)

matéria: A ementa não deixa dúvidas sob a perspectiva em que foi apreciada a

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. DELIBERAÇÃO POR CONTA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS NA OPERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS.

A figura da incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404, de 1976, 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.

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA DO SÓCIO. DATA DO FATO GERADOR CONSIDERADO PELA AUTORIDADE FISCAL LANÇADORA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 2º, determina que o Imposto de Renda da Pessoa Física é devido pelo regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Se não houve nenhum pagamento, na data do fato gerador considerado pela autoridade fiscal lançadora, este não pode ser considerado como percebido pelo Contribuinte, em respeito ao Princípio da Entidade, pois não ingressou em sua disponibilidade jurídica ou econômica, não implicando em fato gerador do Imposto de Renda. A tributação desses rendimentos, quando for o caso, depende da efetiva entrega dos valores ao Contribuinte. (Grifei)

Resta mais do que evidente a impossibilidade de se aplicar o fundamento da decisão paradigma para alterar a decisão recorrida. Proferidas em contextos fáticos distintos, e, por consequência, com apreciação de normas diferentes.

Em razão de falta de similitude fática, não se mostra possível falar em divergência na interpretação da legislação tributária.

Sendo assim, pelo motivo exposto, voto no sentido de **não conhecer** da matéria "ganho de capital na incorporação das ações".

Ainda assim, há mais uma razão pela qual a matéria não deve ser conhecida.

O contexto fático em que se deu a autuação fiscal, e sobre a qual se debruçou a turma recorrida, é completamente distinto daquele em que se deu o acórdão paradigma.

Os presentes autos tratam de operações societárias visando operacionalizar a "comunicação" entre as duas pessoas jurídicas, pelo qual se decidiu pelo instituto da incorporação de ações (art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976), em quatro etapas:

- incorporação de ações da E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações da UNIBANCO HOLDINGS pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações do BANCO UNIBANCO pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações do BANCO ITAÚ pela ITAÚ UNIBANCO HOLDING.

E, em razão de fatos ocorridos posteriormente aos eventos de incorporação, no qual (1) os grupos econômicos valeram-se de uma pessoa jurídica, IUPAR, para viabilizar o controle compartilhado dos grupos ITAU e UNIBANCO; (2) e as ações ordinárias (da UNIBANCO HOLDINGS e do BANCO UNIBANCO) detidas pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, que foram transacionadas na "incorporação de ações", e recebidas em troca as ações da ITAU UNIBANCO HOLDINGS, fizeram um "passeio", porque na sequência foram subscritas no capital da IUPAR, e ao final foram transferidas para a CIA E. JOHNSTON DE PARTICIPAÇÕES (antiga E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES), foi que a autoridade autuante contestou a operação societária, para concluir que a "formalização" com base na "incorporação de ações" foi uma construção formal, desprovida de materialidade, que na realidade visou ocultar a real operação, qual seja, a alienação das ações ordinárias do

UNIBANCO HOLDINGS e do BANCO UNIBANCO, detidas pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES.

Por sua vez, os eventos do paradigma tratam de apreciar situação no qual ocorreu uma operação de incorporação de ações, no qual a pessoa física, em razão da incorporação das ações da REFLA pela BRATIL, detinha antes ações no valor de R\$45.000.999,00, e passou a possuir novas ações no valor de R\$287.995.524,00, razão pela qual a autoridade autuante entendeu ter havido uma alienação pelos acionistas da incorporada dos seus ativos, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Como se pode observar, no paradigma não se fala em construções societárias posteriores ao evento de incorporação de ações, que teriam levado à descaracterização das operações.

Resta, mais uma vez, evidente o distanciamento fático entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, razão pela qual não há que se falar em divergência na interpretação da legislação tributária, apreciada sobre perspectivas completamente distintas.

Diante do exposto, voto no sentido de **não conhecer do recurso especial da Contribuinte em relação à matéria "ganho de capital na incorporação das ações"**.

I.2 - Admissibilidade - Responsabilização Tributária - Recurso Especial da Responsável Solidária

Cabe considerar, novamente, o contexto em que se deu a responsabilização tributária.

Conforme já descrito, a autuação fiscal apreciou a operação divulgada na mídia como "Fusão do Itaú com o Unibanco", e que foi objeto de várias ações fiscais.

Do lado do grupo Itaú, e estrutura societária, em síntese, era a seguinte: a ITHF (atual ITAÚ UNIBANCO HOLDING) era e empresa financeira que controlava integralmente o conglomerado, dentre os quais o BANCO ITAÚ (companhia operacional). E, em relação ao grupo Unibanco, as ações eram divididas em três companhias: E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, UNIBANCO HOLDINGS e o próprio BANCO UNIBANCO.

A E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES controlava a UNIBANCO HOLDINGS, que por sua vez controlava o UNIBANCO. As ações da E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES eram divididas em igual número entre os sócios pessoas físicas do grupo familiar Moreira Salles.

Foram empreendidas operações societárias visando operacionalizar a "comunicação" entre as duas pessoas jurídicas, pelo qual se decidiu pelo instituto da incorporação de ações (art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976), em quatro etapas:

- incorporação de ações da E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações da UNIBANCO HOLDINGS pelo BANCO ITAÚ;
- incorporação de ações do BANCO UNIBANCO pelo BANCO ITAÚ;

- incorporação de ações do BANCO ITAÚ pela ITAÚ UNIBANCO HOLDING.

E, em razão de fatos ocorridos posteriormente aos eventos de incorporação, no qual (1) os grupos econômicos valeram-se de uma pessoa jurídica, IUPAR, para viabilizar o controle compartilhado dos grupos ITAU e UNIBANCO; (2) e as ações ordinárias (da UNIBANCO HOLDINGS e do BANCO UNIBANCO) detidas pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, que foram transacionadas na "incorporação de ações", e recebidas em troca as ações da ITAU UNIBANCO HOLDINGS, fizeram um "passeio", porque na sequência foram subscritas no capital da IUPAR, e ao final foram transferidas para a CIA E. JOHNSTON DE PARTICIPAÇÕES (antiga E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES), foi que a autoridade autuante contestou a operação societária, para concluir que a "formalização" com base na "incorporação de ações" foi uma construção formal, desprovida de materialidade, que na realidade visou ocultar a real operação, qual seja, a alienação das ações ordinárias do UNIBANCO HOLDINGS e do BANCO UNIBANCO, detidas pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES.

E, nesse contexto, por entender a existência de interesse comum da pessoa jurídica E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES na situação que constituiu fato gerador, foi imputada a sujeição passiva indireta, com base no art. 124, inciso I do CTN (sujeito passivo solidário).

Ocorre que o paradigma (Acórdão nº 1101-00.736) trata de situação completamente diferente. Discute-se a **presunção de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi demonstrada**, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Em relação à sujeição passiva indireta, a apreciação foi em torno dos artigos 124 e 135 do CTN, sob acusação de que os sócios pessoas físicas teriam movimentado contas bancárias e executado atos de gestão.

Transcrevo excertos do relatório:

No termo, a fiscalização diz que foi ao local da sede da empresa, conforme domicílio fiscal cadastrado, e encontro a empresa "Jacarezinho Escola de Educação Infantil", que funcionava no local desde dezembro de 2006, conforme explicou a sócia Magda Aparecida Bersani Nunes. Informa que a empresa autuada consta como inapta nos sistemas da Receita. Explica que intimou sócios (Yoshie Sugahara Ishii, Hermelinda Alves da Silva Demenciana) e o representante da empresa (José Chaves Sobrinho), não logrando encontrar no domicílio fiscal outra sócia (Francisleide Eugenia Eloia) e o ex-sócio (Nilson Soares da Silva). Frente ao não atendimento, diz que essas pessoas foram reintimadas, mas continuaram sem atender.

(...)

O relatório também sustenta que Alberto Mucciolo movimentou as contas bancárias da empresa e assinou os documentos de transações financeiras. Diz que foi comprovado que ele tinha procuração passada por Yoshie Sugahara Ishii, de 29/08/2002 até 28/08/2003, bem como assinou documentos bancários em 2004 e 2005. Argumenta que os sócios formais não tem patrimônio compatível com a movimentação financeira e que

não tinham autonomia para movimentar as contas bancárias. Responsabiliza solidariamente Alberto Mucciolo, nos termos do art. 124, inciso I, e do art. 135, incisos II e II, ambos do CTN. Indica a base de cálculo dos tributos lançados de ofício como sendo a soma dos ingressos nas contas bancárias.

Em 30/04/2009, o contribuinte é cientificado dos autos de infrações (proc. fls. 1282 a 1316). Na mesma data, Alberto Mucciolo é notificado dos créditos exigidos, como responsável solidário (proc. fls. 1318 e 1319), por meio de seu procurador Carlos Eduardo de Oliveira Pereira (proc. fls. 1320).

Naturalmente, foi sob tal perspectiva proferido o voto paradigma, do qual transcrevo excertos:

Quanto a responsabilização de Alberto Mucciolo, não é aplicável o art. 124 do CTN e estão presentes quase todos os elementos da responsabilização, nos termos do art. 135 do CTN. Porém, no momento da lavratura não estavam presentes todos os requisitos exigidos pelo art. 135 para surgimento da responsabilidade, ou eles não foram apontados pelo fiscal.

É que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subsidiária. Assim, antes ficar demonstrada a impossibilidade de cobrar a dívida do contribuinte, ou antes de ficar demonstrada a extinção da pessoa jurídica (que implica na impossibilidade de cobrança da dívida do contribuinte), não é possível admitir que o responsável seja colocado em polo passivo.

Porém, pelos fatos demonstrados nos autos (sonegação), ficando caracterizada a impossibilidade de cobrar o débito da empresa (quer por falta de recursos, quer por baixa) imediatamente surgirá a responsabilidade de Alberto Mucciolo.

(...)

Em conclusão, o termo de sujeição passiva é nulo, por falta de base legal.

O afastamento da sujeição passiva é analisado sob o enfoque do art. 135, inciso III do CTN.

E, no caso dos autos paradigma, tratou-se de sonegação, no qual foi imputada a multa qualificada de 150% (e que foi mantida pelo Acórdão nº 1101-00.736), o que não ocorreu na decisão recorrida.

Ora, não é preciso maior esforço para observar o distanciamento dos fatos e dos motivos pelo qual houve a responsabilização tributária nos autos do paradigma e nos autos do recorrido.

Transcrevo a ementa da decisão paradigma:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 2004, 2005.*

OMISSÃO DE RECEITA. EXTRATOS BANCÁRIOS. HISTÓRICOS. PROVA.

Históricos de créditos nas contas correntes, indicando que se trata de pagamento de operações mercantis, são elemento de prova de que os ingressos correspondem a receitas da empresa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2004, 2005.

OMISSÃO DE RECEITA. ELEMENTOS DE PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS.

Extratos bancários que revelam, nos históricos dos lançamentos à crédito nas contas correntes, tratarem-se de pagamento de venda são provas diretas das receitas auferidas pela empresa, ainda mais quando associados a circularização que confirma as operações mercantis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006, 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONTESTAÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA.

Se o contribuinte não contesta os fatos sustentados na autuação, não cabe ao julgador fazê-lo.

SONEGAÇÃO. ELEMENTOS DE PROVA.

Restando demonstrado que o contribuinte deixou de registrar expressivas compras e respectivos pagamentos, resta demonstrada a sonegação de fatos tributáveis ao Fisco, cabendo aplicação da multa de 150%.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Não é possível analisar a constitucionalidade de leis, ou adequação das leis ao CTN, em processo administrativo. As leis têm presunção de constitucionalidade e devem ser aplicadas pela Administração, salvo determinação em contrário da Justiça.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subsidiária, de sorte que apenas surge quando demonstrada a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 124 DO CTN.

A responsabilidade prevista no art. 124 do CTN não se aplica a tributos como IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, nos quais o pólo passivo é constituído unicamente pelo contribuinte. Só é possível

haver a incidência do art. 124 do CTN se as pessoas estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador.

TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE.

É nulo o termo de sujeição passiva lavrado sem amparo na legislação.

ARTIGO 124 DO CTN.

O art. 124 ao mencionar "interesse comum" diz interesse idêntico e isso significa que para serem solidários as pessoas precisam co-realizar o fato gerador.

ARTIGO 135 DO CTN

Uma das possibilidades de responsabilização de gerentes, com base no art. 135 do CTN, é que o débito tributário decorra de sonegação, que o gerente tenha estado na administração da empresa no momento em que ocorreu a sonegação, e que não seja possível cobrar da empresa.

Observa-se que, ainda que se pudesse tratar do art. 124 do CTN de forma isolada, o distanciamento dos fatos da decisão paradigma não permite aplicar seu racional para resolver a questão posta nos presentes autos.

De um lado (paradigma), fala-se em presunção de omissão de receitas, e condutas que tipificaram sonegação ensejando qualificação da multa de ofício (150%), com acusação de que o sócio pessoa física teria incorrido em atos de gestão ilícitos. Já os presentes autos trataram de operações societárias visando a comunicação patrimonial entre dois bancos, adotando-se o instituto de incorporação de ações.

Diante do exposto, voto no sentido de **não conhecer do recurso especial da Responsável Solidária em relação à matéria "responsabilização tributária"**.

I.3 - Admissibilidade - Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente dos recursos especiais da Contribuinte e da Responsável Solidária, para as matérias (1) multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal e (2) incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

II. Mérito - Recursos Especiais da Contribuinte e da Responsável Solidária.

Passo ao exame do mérito. Sendo as matérias devolvidas tratadas tanto no recurso especial da Contribuinte, quanto da Responsável Solidária, serão apreciadas em conjunto.

II.1 - Multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal

Sobre a matéria, vale discorrer, a princípio, sobre as bases normativas que fundamentam a aplicação da multa isolada em questão.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

*Art. 35. A **pessoa jurídica** poderá **suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*§ 1º Os **balanços ou balancetes de que trata este artigo**:*

*a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário**;*

*b) **somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.***

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (grifei)

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E se trata de **multa, gênero, isolada, espécie**, a ser **lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN**.

Portanto, não há óbice para que possa ser **efetuado lançamento após o ano-calendário**, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

E a nova redação para imputação de multa isolada em debate, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa **são distintas**, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

Cabe esclarecer, nesse contexto, que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não

configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao

registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Nesse sentido, voto para **não conhecer dos recursos especiais da Contribuinte e da Responsável Solidária em relação à matéria.**

II.2 - Juros de Mora sobre Multa de Ofício

A respeito da matéria, cabe transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

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. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

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

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **íntegra o crédito tributário.**

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*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. (grifei)*

§ 1º (...)

O entendimento apresentado é convergente com o voto do REsp nº 1.129.990-PR, conforme excerto transcrito ¹.

Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional - CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa - CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação".

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

¹ Vide ementa:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido. (REsp 1129990/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 14/09/2009)

Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

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

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(Grifos no original)

No mesmo sentido, vale citar o REsp 834.681-MG e o AgRg no REsp

Verifica-se, portanto, que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN.**

Resta demonstrada, portanto, a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Nesse contexto, deve-se negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Na sequência, acompanho o relator ao determinar a aplicação da taxa SELIC para cômputo dos juros moratórios.

Inclusive, a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, para juros de mora, é questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Nesse sentido, voto para **não conhecer dos recursos especiais da Contribuinte e da Responsável Solidária em relação à matéria.**

III. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** dos recursos especiais da Contribuinte e da Responsável Solidária, em relação às matérias (1) multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal e (2) incidência de juros de mora sobre multa de ofício; e, no mérito, **negar-lhes provimento.**

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para manifestar as razões pelas quais entendi pelo conhecimento do recurso especial em abrangência maior que o D. Relator, admitindo o recurso especial também quanto às matérias "ganho de capital na incorporação das ações" e "responsabilização tributária".

Conhecimento - ganho de capital na incorporação de ações

O D. Relator não conheceu do recurso especial por 3 fundamentos principais: (i) insuficiência recursal, pois o recurso só trataria de um dos fundamentos do acórdão recorrido; (ii) o acórdão paradigma (**2202-002.187**) trataria de incorporação de ações por pessoa física, que estaria submetida a regramento distinto; (iii) distinção fática entre eventos julgados pelo acórdão recorrido e acórdão paradigma.

Como me manifestei em sessão de julgamento, entendo que deve ser conhecido o recurso especial.

Pondero que o acórdão recorrido, ao tratar de ganho de capital e artificialidade identificada pelo Termo de Verificação Fiscal, o faz de forma conjunta, interpretando que inexistente propósito negocial e, por isso, deveria ser apurado ganho de capital. Nesse sentido, transcrevo trecho do acórdão recorrido:

Não se pode olvidar, contudo, que, considerada a ordem dos fatos sustentada pelas peças de defesa, a forma em referência (INCORPORAÇÃO DE AÇÕES), especialmente no que tange à E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES, revelou-se absolutamente despropositada.

Para alcançar o "caminho" descortinado, a Fiscalização não desconsiderou efetivamente os passos adotados pela contribuinte, mas, apenas, depois de reordená-los segundo a lógica fática, demonstrou a total ausência de propósito e de ilogicidade de alguns desses passos, evidenciando que a sua adoção teve um único objetivo, qual seja, evitar o oferecimento à tributação do ganho auferido na operação. (...)

Em convergência com a decisão de primeira instância, resta demonstrado nos autos que a incorporação das ações do GRUPO UNIBANCO pelo BANCO ITAÚ, realizada tão somente em âmbito formal, isto é, desprovida de substância econômica, objetivou apenas a obtenção de uma economia tributária.

Diante disso, não há insuficiência recursal, tendo o recorrente questionado devidamente o fundamento do auto de infração em seu recurso.

Analiso, ainda, o acórdão paradigma n. **2202-002.187** (processo 10680.726772/2011-88), que atesta a divergência na interpretação da lei tributária em confronto com o acórdão paradigma. Naquele caso não foi determinante a tributação por pessoa física, constatando-se longo arrazoado sobre a interpretação do artigo 252, da Lei n. 6404/1976, aplicável notoriamente às pessoas jurídicas e cerne da discussão por ambos os acórdãos.

Destaco trecho do acórdão paradigma neste sentido, lembrando que o voto a respeito do tema estende-se das folhas 42 a 50 daquele acórdão tratando indistintamente de pessoa jurídica e pessoa física, na medida em que analisa a disposição do artigo 252, da Lei das S.As.:

A incorporação de ações da forma como ocorreu no caso em apreço, está sujeita à apuração de ganho de capital para fins de incidência do imposto de renda.

Eis a questão que precisa ser respondida neste julgamento.

Diz-se que ocorre a Incorporação de Ações quando uma pessoa jurídica (ou mesmo pessoas físicas) subscreve capital social de outra pessoa jurídica (existente ou em processo de criação) com o compromisso, firmemente declarado, de integralizar o valor subscrito mediante conferência de participações societárias (não necessariamente ações) emitidas por terceiros, mas de sua titularidade à data da subscrição do aumento capital social ou mesmo de sua constituição.

A disciplina legal da incorporação de ações foi introduzida em nosso ordenamento jurídico a partir d edição da Lei n. 6.404, de 1976, que assim prescreve, em seu artigo 252:

(...)

Não há dúvidas de que a essência da incorporação de ações é a conversão de uma sociedade anônima em subsidiária integral de outra, mediante a transferência compulsória de todas as ações de sua emissão, em aumento de capital, à companhia incorporadora. Essa, por sua vez, passa a ser a única e integral titular das ações da companhia incorporada. (...)

A subsidiária integral é a sociedade anônima cujas ações são integralmente detidas por outra sociedade anônima brasileira. (...)

Como visto, a incorporação de ações tem como principais efeitos (i) o aumento do capital da incorporadora, realizado com as ações a serem incorporadas (...)

Como tido, anteriormente, 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.

O fundamento principal do acórdão paradigma, portanto, tem relação com a natureza da incorporação de ações, em regramento aplicável às pessoas jurídica. Aliás, conforme trechos acima subscritos, todo o arrazoado do voto condutor trata de incorporadora pessoa jurídica, explicitando que não há distinção relevante quanto à norma que foi interpretada de forma divergente entre acórdão recorrido e paradigma, isto é, o art. 252, da Lei das S.As.

Pondero que o voto condutor acrescenta a análise de regras relacionadas à exigência do Imposto de Renda da Pessoa Física, mas não modifica toda a fundamentação a

respeito do artigo 252, que seria suficiente para a interpretação do tema naquele acórdão. Tanto assim que menciona:

***Também** justifica o provimento ao recurso voluntário o parágrafo § único, do artigo 38, do RIR/1999, que assim determina (...)*

Como visto, a legislação de regência sobre o assunto determina que o Imposto de Renda da Pessoa Física é o devido pelo regime de caixa, à medida que o ganho de capital for recebido.

Este fundamento – claramente adicional – não prejudica o conhecimento do recurso especial no presente caso. Ambos os acórdãos (recorrido e paradigma) analisam a incorporação de ações, na forma do artigo 252, da Lei n. 6.404, concluindo por interpretar este dispositivo legal de forma divergente.

Por fim, o D. Relator menciona tratarem-se de contextos fáticos distintos, o que também impediria o conhecimento do recurso especial. A esse respeito, sobreleva considerar que o regramento do processo administrativo exige similitude fática, não identidade. Diante disso, pequenas distinções não poderiam impedir a apreciação do recurso especial por esta Turma da CSRF.

Por tais razões, entendo pelo **conhecimento do recurso especial quanto ao tema ganho de capital** na incorporação de ações.

Conhecimento – responsabilidade tributária

O Ilustre Relator entendeu por não conhecer o recurso especial da responsável solidária por entender que o acórdão paradigma (1101-00736) trataria de situação distinta (presunção de omissão de receitas, analisando-se responsabilidade de sócios à luz dos artigos 124 e 135, do CTN). Assim, conclui que “o afastamento da sujeição passiva é analisada sob o enfoque do art. 135, inciso III do CTN”.

Ocorre que o acórdão paradigma trata de forma evidente da responsabilidade tributária atribuída na forma do artigo 124, como se verifica no trecho da ementa a seguir reproduzido:

*SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.
ART. 124 DO CTN.*

A responsabilidade prevista no art. 124 do CTN não se aplica a tributos como IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, nos quais o pólo passivo é constituído unicamente pelo contribuinte. Só é possível haver a incidência do art. 124 do CTN se as pessoas estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador.

TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE.

É nulo o termo de sujeição passiva lavrado sem amparo na legislação.

ARTIGO 124 DO CTN.

O art. 124 ao mencionar "interesse comum" diz interesse idêntico e isso significa que para serem solidários as pessoas precisam co-realizar o fato gerador.

Lembro que o acórdão recorrido atribuiu responsabilidade a terceiro que não estava na “mesma posição jurídica”, não teriam “co-realizado” o fato gerador, tornando clara a distinção na interpretação do artigo 124 entre os acórdãos.

O inteiro teor do voto condutor do acórdão recorrido confirma a interpretação a respeito do artigo 124, que compõe o citado julgado e não foi necessariamente atrelado ao artigo 135. Nesse sentido:

Quanto a responsabilização de Alberto Mucciolo, não é aplicável o art. 124 do CTN e estão presente quase todos os elementos da responsabilização, nos termos do art. 135 do CTN.
(...)

Sobre o conteúdo e alcance dos arts. 124 e 135 segue transcrição de votos de minha lavra que tratam do tema:

Feita esta considerações periféricas, cabe aprofundar a análise dos termos de sujeição passiva solidária lavrados, estudando a base legal pela qual o fiscal pretendeu trazer o Sr. XX e a Sra. YY para o pólo passivo (inciso I do art. 124 e art 135, ambos do CTIV).

Em uma primeira abordagem, apenas com base na tópica dos artigos no código, se percebe que eles alcançam situações totalmente distintas. O art. 124 está localizado no capítulo IV "sujeito passivo", enquanto o art. 135 está localizado no capítulo V "responsabilidade tributária". O art. 124 aponta pessoas que estão no pólo passivo em razão de unia conexão com o fato tributável (como propõe o capítulo IV), ao passo que o art.135 indica pessoas que respondem por dívida tributária de outrem por conexão ao devedor (como propõe o capítulo V).

Isso mostra que os artigos não podem constar juntos da mesma acusação, sob pena de nulidade. Afinal, se a acusação não é clara, não é possível a defesa.

A única possibilidade dos dois artigos constarem da mesma acusação seria ficar cabalmente demonstrado que o apontado como solidário atende às hipóteses de incidência de ambos os artigos. Mas, no presente caso, isso não foi feito pela fiscalização. Inclusive, não houve nenhuma preocupação do Fisco em demonstrar que os apontados atendiam aos requisitos de uni e do outro artigo, quanto mais dos dois ao mesmo tempo.

Ou seja, para o fiscal ter imputado solidariedade aos responsabilizados com base nos dois dispositivos deveria ter explicado como eles se relacionam C0171 as situações alcançadas em cada artigo. Mas, isso não é observado nos termos de sujeição passiva. Nesses documentos se constata apenas a descrição de alguns eventos ocorridos durante a fiscalização, sem qualquer explicação sobre quais destes eventos realizam a

hipótese do inciso I do art. 124 e quais eventos realizam a hipótese do art. 135. Com isso, há evidente prejuízo para a defesa que não sabe ao certo qual situação deve refutar ou esclarecer.

Por oportuno, vale lembrar que, sendo a presente questão tão complexa e com tão ampla divergência doutrinária e jurisprudencial, caberia ao fiscal ter sido o mais claro o possível. Inclusive, não bastaria demonstrar como cada uma das hipóteses de incidência teria sido realizada pelos responsabilizados, mas seria conveniente que definisse o alcance de cada dispositivo. Só assim, ficaria evidenciada a regra aplicada e só assim seria permitida a defesa. A ausência de explicações sobre o alcance da regra e a ausência de demonstração de realização da hipótese de incidência também implica na nulidade do ato.

Na sequência desta análise, cabe agora transcrever e analisar os artigos em pauta, iniciando pelo art. 124, in verbis: (...)

Da leitura do art. 124, percebe-se seu aspecto didático, adequado ao status de norma geral (lei nacional), bem como a natureza de código.

Conforme o inciso I, são solidárias as pessoas que se coloquem na mesma posição (tenham interesse comum), no que tange ao fato gerador. Assim, por exemplo, os co-proprietários de imóvel são devedores solidários do IPTU ou os co-adquirentes de imóvel são devedores solidários do ITBI. Ou seja, são solidários aquelas pessoas que co-realizam o fato gerador.

Já o inciso II diz que são solidários aquelas pessoas apontadas na lei (da União, ou Estados, ou Municípios, no que pertine aos seus tributos respectivamente). Assim, por exemplo, se a legislação estadual estabelecer, o vendedor do imóvel será devedor solidário do ITBI com o comprador. Ou seja, mesmo não realizando conjuntamente o fato gerador, a solidariedade pode decorrer da lei

Como visto, com a exegese proposta, o art. 124 de (do didático poderia ser tido como desnecessário. O que serviria de argumento para pretender que a expressão "interesse comum na situação que constitua o fato gerador" alcançasse outras pessoas além daquelas que estejam na mesma posição em relação ao fato gerador.

Mas, mesmo com a interpretação didática propugnada, o art. 124 tem forte razão para existir, o que sustenta a interpretação defendida e afasta outras. Primeiro, ele divide e distingue os casos de solidariedade que existem em razão dos fatos tributáveis (inciso I) daqueles que existem em razão da lei e de outros fatos (inciso II). Segundo, garante que a solidariedade só decorra da lei, quer pela realização da hipótese de incidência do tributo (inciso I), quer pela realização da previsão legal de solidariedade estabelecida pelo legislador do ente tributante por razões de administração tributária (inciso

Enfim, ao dizer "interesse comum", o CTN diz interesse idêntico. Se o interesse é idêntico, significa que as pessoas co-realizam o fato gerador.

Deste modo, se percebe que é incabível pretender sustentar, como quis o fiscal, que o sócio gerente, o administrador e a pessoa jurídica estejam na mesma posição em relação aos fatos geradores de tributos da empresa. Os fatos tributáveis realizado pela empresa são delas e os sócios e administradores não têm participação nestes fatos, embora representem a empresa ou a administrem.

O sistema jurídico e o direito tributário reconhece a personalidade jurídica da empresa, que é distinta da dos seus sócios, gerentes e administradores. Os atos e fatos da empresa são delas e de mais ninguém. Os atos e fatos dos sócios e dos administradores são deles e não da empresa. Dessarte, fica claro que o sócio-gerente ou o procurador não podem estar na mesma posição em relação ao fato tributável da empresa.

De outra banda, é preciso registrar que não há o menor sentido em se pretender que "interesse comum na situação que constitua o fato gerador" signifique algo diferente que a mesma posição em relação ao fato gerador. Admitir tal possibilidade é admitir que o CTN pretendesse criar unia instabilidade nas relações jurídicas.

Ou seja, não é razoável imaginar que uma norma geral, voltada a regular a produção normativa tributária dos entes da federação ou a estabelecer alguns padrões normativos de âmbito nacional, fosse deixar ao aplicador da lei (da União, dos Estados e dos Municípios) um espaço tão grande para interpretação. Pretender que o aplicador da lei pudesse definir, com toda a sua subjetividade, o que seria "interesse comum na situação que constitua o fato gerador" é o equivalente a pretender que o Código Tributário Nacional visasse a instabilidade das relações jurídicas.

As pessoas têm infinitos interesses e podem comungar algum destes interesses em unia situação que seja o fato gerador de algum tributo, sem que estejam na posição do sujeito passivo. Por exemplo, o corretor de imóveis, e talvez até o tabelião que lavra a escritura, pode ter interesse na venda e nisso seu

interesse coincide com o interesse do comprador e o interesse do vendedor. Mas, cada um deles é uma pessoa distinta e ocupa uma posição jurídica diferente na compra e venda do imóvel e tem motivações próprias da posição que ocupam.

Não é possível confundir vontade parecida, interesse coincidente, desejo semelhante, ou qualquer outra proximidade de intenção, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Por isso, não é possível atribuir ao inciso I do art. 124 do CTN o condão de estabelecer a solidariedade em razão da semelhança de vontades ou coincidência de interesses. A própria frouxidão que resultaria de tal interpretação é suficiente para refutá-la.

Deste modo, não fosse pelo próprio texto, até por segurança jurídica, é preciso entender que o art. 124 ao mencionar "interesse comum" diz interesse idêntico e isso significa que para serem solidários as pessoas precisam co-realizar o fato gerador.

Estabelecido o significado do inciso I do art. 124 do CTN, cabe indagar: no caso em concreto, qual seria o interesse comum (idêntico) dos responsabilizados e da empresa na realização dos fatos tributados?

Ora, não há qualquer interesse em comum.

A empresa realiza suas operações de venda e de prestação de serviço para realizar sua finalidade social. A sócia-gerente e o administrador representam e administram a empresa. O sistema jurídico, há muito atribui a cada um seus próprios atos. Pretender que o art. 124 torne os sócios-gerentes ou administradores solidários com os tributos da empresa é defender um retrocesso de centena de anos na definição da personalidade jurídica das pessoas.

Mas, consta do termo também a afirmação de que os responsabilizados teriam, em tese, cometido crime contra a ordem tributária e violado o contrato social. Cabe a pergunta: no que isso tornaria os interesses deles comuns com os da empresa em relação aos fatos tributáveis?

Também aqui não há como enquadrar a conduta dos responsabilizados no inciso I do art. 124. O fato de a empresa ter sonegado e da conduta do gerente poder ser tipificada penalmente, não significa que eles tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Assim, se constata que o inciso I do art. 124 do CTN é totalmente impróprio a estabelecer solidariedade entre a empresa e os responsabilizados.

De outra banda, o IRPJ anual e/ou trimestral é um tributo, por definição, realizado por uma única pessoa. Ou seja, não há como aplicar a solidariedade determinada no inciso I, do

artigo 124 do CTN ao IRPJ anual e/ou trimestral, pois este tributo pressupõe um único sujeito passivo. (grifo nosso)

Por derradeiro, reitero que contextos fáticos similares são suficientes para o conhecimento do recurso especial – notadamente quando é clara a interpretação divergente de dispositivo legal –, não se exigindo identidade fática, conforme normas vigentes. Com efeito, o julgamento da responsabilidade tributária pelo acórdão paradigma também tratou do artigo 135 (dispositivo legal inaplicável ao caso dos autos), mas foi suficientemente claro sobre a interpretação adotada quanto ao artigo 124, interpretação nitidamente divergente da interpretação adotada pelo acórdão recorrido.

Nesse ponto, lembro que o acórdão paradigma deixa claro que o caso é de atribuição de responsabilidade tributária tanto por força da aplicação do artigo 124, I, do CTN, quanto pela aplicação do artigo 135, do CTN, extraindo-se de seu relatório descrição da atuação fiscal a esse respeito:

O relatório também sustenta que Alberto Mucciolo movimentou as contas bancárias da empresa e assinou os documentos de transações financeiras. Diz que foi comprovado que ele tinha procuração passada por Yoshie Sugahara Ishii, de 29/08/2002 até 28/08/2003, bem como assinou documentos bancários em 2004 e 2005. Argumenta que os sócios formais não tem patrimônio compatível com a movimentação financeira e que não tinham autonomia para movimentar as contas bancárias. Responsabiliza solidariamente Alberto Mucciolo, nos termos do art. 124, inciso I, e do art. 135, incisos II e II, ambos do CTN. Indica a base de cálculo dos tributos lançados de ofício como sendo a soma dos ingressos nas contas bancárias. (grifamos)

Assim, entendendo pela similitude dos casos (atribuição de responsabilidade tributária por suposto interesse comum) e pela divergência na interpretação da lei tributária (art. 124, do CTN). Assim, voto por **conhecer o recurso especial do responsável tributário**, para que esta Turma da CSRF se pronuncie sobre a interpretação do artigo 124, do CTN.

Conclusão

Diante de tais razões, voto pelo **conhecimento dos recursos especiais** também quanto aos temas: (i) ganho de capital na incorporação de ações e (ii) responsabilidade tributária

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

Como Visto, o relator original não conheceu do recurso em relação às matérias "ganho de capital na incorporação de ações" e "responsabilidade tributária".

Respeitosamente, entretanto, discordo do entendimento do relator.

Com relação ao conhecimento da primeira matéria, qual seja: ganho de capital na incorporação de ações, o relator original compreendeu não restarem comprovados os requisitos de admissibilidade do recurso do Contribuinte, por três razões.

A primeira delas, foi de que ficou caracterizada a insuficiência recursal, conforme se pode ver da seguinte passagem do voto do relator:

*De qualquer forma, assentou-se a decisão recorrida em **duas premissas**, primeiro, para dizer que a Fiscalização teria considerado a forma adotada pela E. JOHNSTON PARTICIPAÇÕES "absolutamente despropositada" e, segundo, que haveria ganho de capital a ser auferido na incorporação de ações. A ementa não deixa dúvidas:*

(...)

*A decisão recorrida mantém a autuação fiscal base em dois fundamentos independentes, e o recurso especial enfrenta apenas o segundo fundamento ("ganho de capital na incorporação de ações"), e não se pronuncia sobre o primeiro ("desconsideração dos atos relativos à reorganização societária"). Dessa maneira, resta caracterizada a **insuficiência recursal**.*

Pois bem.

Em meu entendimento, contudo, não foram utilizadas duas razões distintas para a Turma chegar à conclusão a que chegou no julgamento a quo. Entendo que as duas premissas mencionadas pelo relator original, em verdade, são o meio e o fim do racional da autuação e do julgamento da Turma Ordinária. Vale dizer, entendeu-se que a utilização de forma despropositada, tinha como objetivo encobrir o suposto ganho de capital tributável na incorporação de ações.

Outra razão do relator para não conhecer do recurso do Contribuinte foi o ato de o paradigma tratar de tributação do ganho de capital na incorporação de ações por pessoa física e não jurídica, como no presente caso. Sobre esse tema assim se manifestou o relator:

*O caso tratado no paradigma envolve a apuração de ganho de capital na incorporação de ações detidas por **pessoa física**, sendo o sujeito passivo da autuação fiscal NEWTON CARDOSO.*

E o aspecto de que o sujeito passivo era uma "pessoa física" foi determinante para a fundamentação de decisão.

É incontestável a mudança de perspectiva, quando se aprecia a hipótese de incidência, no caso concreto, quando se tem o

regime de caixa em um lado (para fins de pessoa física), e o regime de competência de outro (pessoa jurídica autuada nos presentes autos).

Avaliando o acórdão paradigma, tive interpretação diversa da interpretação do relator original.

Em minha concepção a matéria ganho de capital na incorporação de ações foi tratada de forma genérica o suficiente para englobar tanto o ganho obtido por pessoa física, quanto por pessoa jurídica. É o que se pode depreender das seguintes passagens do voto:

Como já dito a incorporação de ações trata-se de operação societária típica, regulada pelo artigo 252 da Lei nº 6.404, de 1976, em que a diretoria de uma sociedade por ações subscreve um aumento de capital em outra companhia, com as ações da própria sociedade por ações, por conta de seus acionistas.

Como resultado, a companhia que teve seu capital aumentado emite novas ações em favor dos acionistas da sociedade cujas ações foram incorporadas e passa a ser a única acionista dessa sociedade. Importante lembrar, todavia, que não há extinção da sociedade, como na incorporação de sociedades, bem como que apesar de se assemelhar com certas figuras, como subscrição de capital em bens, permuta e dação em pagamento, com elas não se confunde.

Como efeito, as ações incorporadas são substituídas no patrimônio dos acionistas por novas ações a serem emitidas pela companhia incorporadora, operando uma subrogação real derivada de lei. Com base em Pontes de Miranda, tem-se que na subrogação real opera-se a substituição de um bem por outro, sendo que o bem adveniente não apenas toma o lugar do bem substituído, mas também reveste a mesma natureza e se submete ao mesmo regime jurídico do bem substituído.

Ademais, alienação é ato de disposição; de transferência de domínio. A alienação importa na renúncia de um direito e é, portanto, voluntária. Tendo em vista que na subrogação real derivada de lei há a substituição de uma coisa por outra em razão de expressa previsão legal, não há que se confundir alienação com subrogação real.

(...)

Ora, na incorporação de ações, só se realiza ganho de capital quando o proprietário vende as ações. Isso porque quando a operação é fechada, só papel entra na sociedade, não há embolso de capital. No caso dos autos o contribuinte não efetuou a venda das ações da BRATIL. Até poderia se argumentar, que a venda ocorreu, em 12/08/2007, quando a BRATIL alienou as ações da PARTIMAG por R\$ 254.600.000,00 (com ganho de capital na pessoa jurídica), entretanto, jamais em 20/07/2007 (com ganho de capital na pessoa física do sócio), conforme entendimento da autoridade fiscal lançadora.

Não tenho dúvidas, que a tributação sobre eventual ganho de capital apenas ocorrerá em caso de alienação futura das ações da companhia incorporadora (BRATIL), sendo então tal ganho computado pela diferença entre o preço de alienação e o custo originário destas ações.

Como se pode notar, para o relator do acórdão paradigma, o fato de ser pessoa física ou jurídica irrelevante, isso fica muito claro principalmente nas passagens em que se compreende ocorrer não uma alienação de ações, mas sim a subrogação real, ou seja, troca de bens.

De modo diametralmente oposto, contudo, foi o entendimento exposto pelo julgado a quo, donde se pode depreender que compreendeu-se, ali, que a incorporação de ações trata-se de uma alienação, nos seguintes termos:

Nesse diapasão, registro que, no caso, alinho-se ao entendimento de que a INCORPORAÇÃO DE AÇÕES caracteriza-se como alienação, sujeita, no caso de acréscimo patrimonial, à incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Portanto, entendo demonstrada a divergência de interpretação da legislação, diferentemente do relator original.

Por fim, entendeu o relator original que o contexto fático do presente caso e o contexto do acórdão paradigma são deveras distintos, nos seguintes termos:

O contexto fático em que se deu a autuação fiscal, e sobre a qual se debruçou a turma recorrida, é completamente distinto daquele em que se deu o acórdão paradigma.

Os presentes autos tratam de operações societárias visando operacionalizar a "comunicação" entre as duas pessoas jurídicas, pelo qual se decidiu pelo instituto da incorporação de ações (art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976), em quatro etapas:

(...)

Por sua vez, os eventos do paradigma tratam de apreciar situação no qual ocorreu uma operação de incorporação de ações, no qual a pessoa física, em razão da incorporação das ações da REFLA pela BRATIL, detinha antes ações no valor de R\$45.000.999,00, e passou a possuir novas ações no valor de R\$287.995.524,00, razão pela qual a autoridade autuante entendeu ter havido uma alienação pelos acionistas da incorporada dos seus ativos, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Como se pode observar, no paradigma não se fala em construções societárias posteriores ao evento de incorporação de ações, que teriam levado à descaracterização das operações.

Em minha compreensão, distintamente do relator original, há a similaridade necessária para demonstrar a divergência de interpretação acerca da ocorrência do ganho de capital tributável ou não na operação de incorporação de ações.

Em ambos os casos há a realização de operações societárias que, embora não sejam similares, tem como ponto de contato a ocorrência da incorporação de ações. No presente caso, entendeu-se tratar de alienação tributada, já no caso paradigmático entendeu-se que não se trata de alienação, mas de subrogação real.

Nesse contexto, apesar de não serem idênticas as situações fáticas de ambos os casos, há similitude suficiente para se demonstrar a divergência para fins de conhecimento do recurso especial do Contribuinte.

Com relação à matéria "responsabilidade tributária" entendeu o relator original que o paradigma tratava de situação fática completamente distinta da situação tratada no presente caso, de modo a não ser suficiente para demonstrar os requisitos para admissibilidade do recurso especial do Contribuinte. Assim, conclui o relator original:

Observa-se que, ainda que se pudesse tratar do art. 124 do CTN de forma isolada, o distanciamento dos fatos da decisão paradigma não permite aplicar seu racional para resolver a questão posta nos presentes autos.

De um lado (paradigma), fala-se em presunção de omissão de receitas, e condutas que tipificaram sonegação ensejando qualificação da multa de ofício (150%), com acusação de que o sócio pessoa física teria incorrido em atos de gestão ilícitos. Já os presentes autos trataram de operações societárias visando a comunicação patrimonial entre dois bancos, adotando-se o instituto de incorporação de ações.

*Diante do exposto, voto no sentido de **não conhecer do recurso especial da Responsável Solidária em relação à matéria "responsabilização tributária"**.*

Data vênua, penso de forma distinta.

Como visto, a responsabilidade tributária no presente caso teve como fundamento legal o artigo 124, I, do CTN.

Muito embora as situações fáticas analisadas no julgamento do acórdão paradigma sejam deveras distintas da situação dos presentes autos, o fato é que no caso do paradigma encampou-se a tese de que a responsabilidade pelo artigo 124 apenas pode ser imputada a pessoas que estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, conforme se pode ver do seguinte trecho da ementa:

(...)

*SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.
ART. 124 DO CTN.*

A responsabilidade prevista no art. 124 do CTN não se aplica a tributos como IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, nos quais o pólo passivo é constituído unicamente pelo contribuinte. Só é possível haver a incidência do art. 124 do CTN se as pessoas estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador.

(...)

ARTIGO 124 DO CTN.

O art. 124 ao mencionar "interesse comum" diz interesse idêntico e isso significa que para serem solidários as pessoas precisam co-realizar o fato gerador.

(...)

Vale frisar, inobstante à situação fática analisada, a Turma paradigmática afastaria a responsabilização com base no artigo 124 apenas pelo fato de o débito se constituir de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS.

Portanto, considerando o quanto genérica a decisão ela é aplicável a diversas situações fáticas.

Assim sendo, entendo que o acórdão paradigma é apto a demonstrar a divergência para se conhecer do recurso especial do Contribuinte também quanto à essa matéria.

Nesse contexto, voto por conhecer do recurso especial do contribuinte e do solidário também quanto às matérias "ganho de capital na incorporação de ações" e "responsabilidade tributária"

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra