



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

Processo n° 16327.721732/2011-55
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.337 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrente BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

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

A incorporação, pela Bovespa Holding, das ações de emissão da CBLC detidas pelo sujeito passivo revela uma alienação de ações, com a tributação do respectivo ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL APURADO PELO CUSTO. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo contábil do bem registrado na escrituração da empresa. O método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica às ações da CBLC alienadas à Bovespa Holding.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. INEFICÁCIA.

Para a comprovação de seus argumentos, deve o recurso ser instruído com todos os documentos e provas necessários. Meras alegações, desacompanhadas dos documentos comprobatórios, não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento efetuado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO. SÚMULA CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Nesse sentido a Súmula CARF n° 47 de observância obrigatória pelos membros do Tribunal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, João Figueiredo e Gilberto Baptista. E, no mérito, acordam em dar parcial provimento ao recurso voluntário, sendo que: (i) pelo voto de qualidade afastaram a aplicação do método da equivalência patrimonial, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, João Figueiredo e Gilberto Baptista; (ii) pelo voto de qualidade reconheceram que houve ganho de capital na alienação de ações da CBLC, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, João Figueiredo e Gilberto Baptista; (iii) por maioria de votos reconheceram o custo de aquisição do investimento, no montante de R\$ 2.312.019,82, devendo este valor ser considerado na apuração do ganho de capital, vencidos o Relator e a Conselheira Ester Marques, e (iv) por maioria de votos afastaram a imposição da multa de ofício, vencidos o Relator e a Conselheira Ester Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Figueiredo.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

(documento assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Gilberto Baptista, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL lavrados contra o contribuinte em epígrafe, sucessor do Banco Sudameris (BCIS), relativos ao processo de desmutualização ocorrido em 2007, para os membros da BOVESPA e os então acionistas da CBLC.

O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 1.401 e seguintes, é bastante completo ao descrever os fatos e a fundamentação jurídica da tributação, razão pela qual reproduzimos, a seguir, seus principais trechos:

Infração 1: Falta de tributação do ganho auferido na incorporação de ações da CBLC pela Bovespa Holding

a) A CBLC e as ações da Bovespa Holding recebidas pelo BCIS

A Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia (CBLC), CNPJ 60.777.661/0001-50, sociedade por ações de fins lucrativos, se originou de uma reestruturação da associação Bovespa ocorrida em 1997, ocasião em que cada membro da Bovespa recebeu ações de emissão da CBLC.

O BCIS não possuía títulos patrimoniais da Bovespa, mas detinha 2.100 ações da CBLC, que estavam registradas no ativo permanente (investimentos) da instituição, na conta Cosif “2.1.5.10.108 – Ações e cotas de empresas de liquidação e custódia vinculadas a bolsas”. Conforme o Sistema de Informações do Banco Central do Brasil – Sisbacen, o primeiro registro contábil dessas ações data de BCIS não apresentou documentação comprobatória da aquisição dessas 08/2001, no valor de R\$ 2.312.019,82. No entanto, o ações.

O capital inicial da CBLC permaneceu registrado sem alteração até 10/08/2007, quando a companhia aprovou o aumento do capital social mediante a capitalização de recursos existentes em 30/06/2007, consignados nas contas de reserva legal e de lucros acumulados, com a emissão de novas ações ordinárias aos acionistas.

O saldo contábil dessas ações era atualizado periodicamente de acordo com o valor patrimonial de cada ação obtido nas demonstrações financeiras da CBLC, e contabilizado no patrimônio líquido, conta Cosif “6.1.3.70.009 - Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”. A última atualização foi feita com base nas demonstrações de 08/2007, perfazendo o montante de R\$ 8.658.492,36, todavia, essa atualização não era tributada nem pelo IRPJ nem pela CSLL.

Com a desmutualização da Bovespa, em 28/08/2007, a Bovespa Holding S/A (Bovespa Holding) incorporou as ações da CBLC, passando a controlá-la integralmente.

Em troca das ações da CBLC que detinha, o BCIS recebeu 3.882.732 ações de emissão da nova sociedade (para cada lote de 25 ações da CBLC foram emitidas 46.223 ações ordinárias da Bovespa Holding).

Conforme o Ofício Circular Bovespa 225/2007 (fls.212-214), o valor unitário das ações recebidas foi de R\$ 2,23, sendo R\$ 8.658.492,36 o valor total das ações recebidas pelo BCIS. Contabilmente, o BCIS baixou o saldo das ações da CBLC e contabilizou as ações da Bovespa Holding na conta Cosif

“2.1.5.10.201 – Ações e Cotas – Bovespa Holding”, não apurando ganho/perda de capital.

b) Medidas Judiciais

O BCIS apresentou cópia do Mandado de Segurança (MS) nº 2008.61.00.006351-4, no qual requereu (fls.45-60):

(...) seja concedida segurança para o fim de se afastar a incidência do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o valor correspondente à atualização dos títulos patrimoniais que as Impetrantes detinham da Bovespa e da BM&F, espelhados pela conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”, e que foram convertidos recentemente em ações. (destacou-se)

Portanto, o referido MS não se aplica ao presente processo, visto que o BCIS não detinha títulos patrimoniais da entidade isenta Bovespa, apenas ações da CBLC.

Além disso, na ação judicial é contestada a incidência tributária prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/97, aplicável ao ganho apurado na devolução de patrimônio de entidade isenta, fundamentação diversa da constante no presente auto de infração.

Por fim, registre-se que o BCIS detinha títulos patrimoniais da associação BM&F, e os respectivos tributos foram lançados no processo 16327.721731/2011-19.

c) Análise dos fatos e legislação aplicável

O BCIS atualizava periodicamente o saldo contábil das ações da CBLC em contrapartida à conta Cosif “6.1.3.70.009 - Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”, a qual não era oferecida à tributação do IRPJ e da CSLL.

Porém, essa conta deveria ser utilizada somente se a instituição financeira possuísse títulos patrimoniais das bolsas de valores (entidades isentas sem fins lucrativos), conforme disposto nas normas básicas do Cosif, item 1.11.3.

No caso de investimentos em participações societárias (como as ações da CBLC, sociedade por ações com fins lucrativos), os critérios de avaliação são:

- pelo valor do patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial - MEP), para os investimentos relevantes em sociedades coligadas e controladas na forma do art.384 do RIR/99 e do item 1.11.2 das Normas Básicas do Cosif.

Como a participação no BCIS era de 1,84% do capital social da CBLC, o que corresponde a 2.100 ações do total de 114.102, o investimento na CBLC não se enquadrava no conceito de coligada nem controlada, e tampouco era considerado relevante, eis que inferior a 10% do patrimônio líquido da BCIS. **Confirmando tal fato, o próprio BCIS nunca considerou**

relevante essa participação, eis que não informou a participação na CBLC nas DIPJ dos anos-calendário 2005 (ficha 49) e 2006 (ficha 52), fls. 468-578.

- pelo custo de aquisição, para os investimentos em participações societárias nos quais não seja obrigatória a avaliação pelo MEP, conforme estabelecido no art. 183, III, da Lei nº 6.404/76.

Dessa forma, não há respaldo legal para a atualização da participação societária na CBLC registrada na contabilidade do BCIS, e o investimento deve ser avaliado pelo custo de aquisição inclusive para fins de apuração do ganho ou perda de capital na alienação do investimento, a teor do art. 418, § 1º, e 425, do RIR/99.

Ressalte-se que a pessoa jurídica é obrigada a manter em boa guarda os livros e documentos que serviram de base à sua escrituração contábil, conforme o art. 264 do RIR/99.

No caso em questão, o BCIS, regularmente intimado (fls.08), não apresentou a documentação comprobatória da aquisição da participação societária na CBLC.

Em razão disso, será atribuído custo zero às ações da CBLC detidas pelo BCIS.

Do exposto, serão lançados o IRPJ e a CSLL sobre o valor de R\$ 8.658.492,36, correspondente ao ganho auferido pelo BCIS no recebimento de ações ordinárias emitidas pela Bovespa Holding.

Infração 2: IRPJ - Falta de adição da provisão com encargos moratórios de tributos com exigibilidade suspensa

O BCIS adicionou, na apuração do lucro real, os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, porém, não adicionou os respectivos encargos moratórios, acarretando diminuição do lucro real.

Os lançamentos contábeis dos tributos com exigibilidade suspensa, e seus encargos moratórios, se caracterizam como provisões, pois estão sujeitos a decisões futuras e incertas. Tais provisões não são dedutíveis, conforme o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

Por essa razão, será lançado o IRPJ relativo à insuficiência de tributos sub-judice, nos valores de R\$ 6.788.047,48 (2007) e R\$ 2.290.679,43 (2008), conforme demonstrativos de fls. 1414.

Quanto à CSLL, a mesma infração foi objeto de lançamento de ofício no processo nº 16327.721733/2011-08.

Em razão da incorporação do BCIS pelo Santander, os tributos relativos às infrações apuradas serão exigidos do incorporador, consoante o art. 132 do CTN.

Com a ciência das autuações, o Contribuinte apresentou impugnação, na qual alegou, conforme relatado pela decisão recorrida, que:

1) Do pagamento do IRPJ relativo à infração 2

A contribuinte esclarece que a presente impugnação abarca apenas a infração 1, eis que efetuou o pagamento do crédito tributário relativo à infração 2, com redução de 50% da multa de ofício, conforme DARF de fls. 1.568.

Considerando a extinção do crédito tributário, conforme o art. 156, I, do CTN, requer o cancelamento da exigência relativa à infração 2.

2) Da iliquidez e incerteza das autuações fiscais – Necessidade de cancelamento das autuações

A fiscalização atribuiu custo zero na aquisição das ações da CBLC, porém reconheceu que o primeiro registro contábil do custo de aquisição, conforme o Sisbacen, era de R\$2.312.019,82. Assim, a base de cálculo seria de R\$6.346.472,54, e não de R\$8.658.492,36.

Em vista do erro na apuração da base de cálculo, os autos de infração contrariam o art. 142 do CTN, padecendo de iliquidez e incerteza, razão pela qual devem ser cancelados.

3) Do Direito

3.1) Da atualização das ações da CBLC

O Parecer Normativo (PN) CST nº 78/78 reconheceu que as agências reguladoras têm o poder de impor às reguladas a adoção do MEP em hipóteses outras que não as previstas na Lei nº 6.404/76.

Com efeito, o Conselho Monetário Nacional (CMN) estabeleceu, no Cosif, que a atualização do valor dos títulos patrimoniais das bolsas de valores deveria ser contabilizada de modo idêntico ao MEP previsto na Lei nº 6.404/76.

Em resumo, a conta de reserva que espelha a atualização do valor dos títulos seria elevada com o resultado positivo das bolsas, e reduzida na situação contrária.

Tal norma é de observância obrigatória pela impugnante, nos termos da Circular nº 1.273/87 do Bacen. A mesma orientação foi instituída pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Ofício Circular CVM nº 325/79, que estabeleceu que os títulos das bolsas deveriam ser ajustados pelos associados de acordo com o MEP.

Tais regras são aplicáveis às ações da CBLC, por ser uma empresa de liquidação e custódia vinculada à Bovespa, conforme a Carta-Circular Bacen nº 2.832/99.

Assim, os detentores das ações da CBLC devem registrar as variações patrimoniais na conta Cosif “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”, aplicando-se ao presente caso o tratamento tributário das avaliações com base no MEP (art.225, §1º, e 389 do RIR/99), de modo a afastar a incidência de IRPJ e de CSLL sobre a atualização dessas ações.

Apesar de a fiscalização afirmar que está tributando a alienação do investimento, o que está sendo tributado é a atualização dos títulos, que sequer foi realizada.

A reestruturação da Bovespa consistiu em mera substituição de ações da Bovespa Holding, pelos mesmos valores registrados na contabilidade da impugnante, sendo inexistente qualquer ganho passível de tributação. A impugnante não realizou qualquer ganho, pois não houve pagamento em dinheiro pelas bolsas, somente uma troca de ativos de valores idênticos.

Caso se entenda que as atualizações representam acréscimo patrimonial, tal acréscimo só poderia ser tributado quando da venda das ações, pois somente aí o acréscimo patrimonial estaria disponível, e não na troca, como quer a fiscalização.

Assim, é indevida a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as atualizações das ações da CBLC, seja pela possibilidade de atualização pelo MEP, seja pela impossibilidade de se tributar a receita não realizada, devendo ser cancelados os autos de infração.

3.2) Da não incidência dos artigos 418 e 425 do RIR/99 – da ausência de ganho de capital

Na reestruturação da Bovespa a única operação societária envolvendo a CBLC foi a incorporação de suas ações pela Bovespa Holding. Houve a entrega das ações da incorporada (CBLC) e o recebimento das ações da incorporadora (Bovespa Holding), continuando a empresa CBLC a existir e operar, tendo como controladora integral a Bovespa Holding.

É equivocado o entendimento da fiscalização de que a substituição de ações deve ser considerada uma alienação de investimento. Conforme o TVF, e item 4.3, “d”, da ata da AGE da Bovespa Holding de 28/08/2007, as ações da CBLC foram substituídas por ações da Bovespa Holding, ocorrendo mera troca de ações de mesmo valor, de modo que as ações recebidas pela impugnante permaneceram contabilizadas em seu ativo, com o mesmo valor anteriormente lançado.

Os art. 418 e 425 do RIR/99, base da autuação, tratam de ganho de capital ocorrido na alienação de participação societária, nada mencionando sobre permuta de participações. Não existe ganho de capital em operações de permuta como a analisada.

Criar, fictamente, um ganho de capital em operação de permuta de bens violaria o Patrimônio, pois nessa operação não há acréscimo patrimonial. A própria fiscalização reconhece, no

TVF, que as ações recebidas foram contabilizadas pelo mesmo valor contábil das ações da CBLC.

A operação em análise é análoga à de substituição de títulos patrimoniais da Bovespa por ações da mesma CBLC, apreciada pela RFB na Decisão Cosit nº 13/97, na qual acentuou-se que houve mera permuta, prevista no art.22 da Lei nº 9.249/95, sem incidência de IR na operação (itens 8 e 8.1 da Decisão).

Comprovada a permuta entre as ações da CBLC e da Bovespa Holding, por meio de incorporação de ações, resta claro que não houve alienação de investimento, não ocorrendo a incidência prevista nos art. 418 e 425 do RIR/99.

3.3) Da impossibilidade do lançamento de multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão

Conforme o art. 132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Assim, a multa somente será transferida ao sucessor se tiver sido lançada antes do ato sucessório. No caso em tela, a multa foi lançada após a incorporação do BCIS pela impugnante, razão pela qual deve ser cancelada.

Além disso, a penalidade também não pode ser imposta à incorporadora, em razão do caráter personalíssimo das multas.

3.4) Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

O art. 13 da Lei nº 9.065/95 remete ao art.84 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos. A multa tem natureza de sanção, não se confundindo com tributo, conforme definição do art.3º do CTN. O art.113 do CTN ratifica essa tese.

O art. 43 da Lei nº 9.430/96 autoriza apenas a cobrança de juros em relação à multa isolada, hipótese diversa dos autos.

Portanto, a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II, e 37 da CF), pelo que deve ser cancelada.

Do pagamento do IRPJ apurado na infração 2

Em expediente protocolizado em 14/03/2012, a contribuinte informa ter efetuado o pagamento do IRPJ relativo à infração 2 deste auto de infração, juntando os respectivos comprovantes de recolhimento, os quais já haviam sido apresentados por ocasião da impugnação (fls. 1571-1577).

Em sessão de 23 de setembro de 2013, a 10ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, para manter os lançamentos a título de IRPJ e CSLL.

Inconformada, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação, com ênfase no fato de que a operação, por revelar incorporação de ações, equivalente a permuta, não deve ser tributada.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Tendo em vista os argumentos trazidos pela defesa, faremos a análise tópica dos pontos levantados na peça recursal.

Preliminar

Como preliminar, alega o interessado que o lançamento efetuado deve ser cancelado por iliquidez e incerteza quanto ao montante apurado.

Isso porque o crédito tributário teria sido apurado incorretamente, o que ensejaria a nulidade do procedimento, de acordo com o entendimento a seguir (grifos no original):

Conforme se depreende da análise do Termo de Verificação Fiscal, entendeu o Agente Fiscal que o Recorrente teria tido um ganho de R\$ 8.658.492,36 no ano-base de 2007, em virtude do suposto "custo zero" na aquisição das ações da CBLC que foram permutadas, no processo de desmutualização da Bovespa, por ações de emissão da Bovespa Holding S.A.

O suposto ganho foi então tributado pelas alíquotas do IRPJ e da CSLL, chegando-se aos valores principais de, respectivamente, R\$ 2.164.623,09 e R\$ 779.264,31.

No entanto, como bem reconheceu a própria Autoridade Fiscal, "conforme o SISBACEN, o primeiro registro contábil da participação do BCIS na CBLC ocorreu no mês de 2.001, na conta COSIF '2.1.5.10.108 - Ações e Cotas de Empresas de Liquidação e Custódia Vinculadas a Bolsas', no valor de R\$ 2.312.019,82." (fls. 10 do Termo de Verificação Fiscal - g.n.)

Logo, na remota hipótese da incorporação de ações da CBLC pela Bovespa Holding resultar em um ganho de capital, o montante a ser tido como base para a tributação seria o valor

das ações da Bovespa Holding S/A recebidas, qual seja, R\$ 8.658.492,36, menos o custo de aquisição do título mencionado pelo próprio Agente Fiscal (R\$ 2.312.019,82), o que resultaria em uma base de cálculo de R\$ 6.346.472,54 (e não o valor de R\$ 8.658.492,36, como entendeu, equivocadamente, a Fiscalização e a Turma Julgadora).

Na esteira desse raciocínio, entende o Recorrente que, com fulcro no artigo 195 do CTN, teria se consumado o prazo "prescricional/decadencial", em 2006, não sendo mais possível (nem necessária, segundo sua linha de defesa) qualquer discussão acerca dos montantes da aquisição, *verbis*:

Por sua vez, na linha do parágrafo único do artigo 195 do CTN, corroborado pelo artigo 4º do Decreto-Lei nº 486/1969, a obrigação legal do Recorrente em manter os documentos que lastrearam o lançamento contábil por ele realizado no ano de 2001 perdurou até o ano de 2006, momento em que se consumou o prazo prescricional/decadencial.

Logo, após a consumação do mencionado prazo prescricional/decadencial (ano de 2006), ocorreu a perpetuação da veracidade do registro contábil realizado em 2001, ou seja, a presunção legal de veracidade dos registros realizados na contabilidade do Recorrente em 2001.

Entendo que não assiste razão ao interessado.

Primeiro, porque há, no raciocínio, evidente confusão entre os conceitos de prescrição e decadência formulados (fala o Recurso, ainda, em preclusão), pois é óbvia a distinção entre os fenômenos, que sequer se aplicam ao caso em tela.

Diz o artigo 195 do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

Com base no parágrafo único acima transcrito, o Recorrente entende que teria ocorrido a prescrição do direito do Fisco de exigir (ou do seu dever de manter a guarda) os documentos que comprovariam o real valor de aquisição dos títulos da CBLC.

Incontroverso, portanto, que não se trata de "decadência", como diz, por vezes, o interessado (que juntou, inclusive, acórdãos sobre o tema, evocando o artigo 150 do CTN), até porque prescrição e decadência são conceitos distintos e mutuamente excludentes, vale dizer, não podem sequer coexistir para os mesmos fatos e materialidade.

O que se discute, neste tópico, seria o dever do contribuinte em manter documentos que atestassem o valor de aquisição dos títulos, conforme estabelece o artigo 923 do Decreto n. 3.000/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Entende a empresa que, em razão da aquisição ter ocorrido em 2001, não precisaria mais manter qualquer documento a ela relativo depois de transcorridos cinco anos, ou seja, a partir de 2006.

Ressalte-se que a discussão transcende a esfera tributária, até porque os documentos de aquisição dos títulos (com a comprovação do respectivo valor) possuem nítido caráter patrimonial e devem ser mantidos, inclusive, para outros fins. Ademais, não se trata de operação realizada há décadas, mas apenas alguns anos antes da fiscalização, de sorte que a legislação, a prudência e a própria natureza da empresa contrariam a tese postulada.

É evidente que o prazo previsto pelo CTN e mencionado pelo sujeito passivo cuida de prescrição, sendo certo que, na hipótese dos autos, este prazo sequer se iniciou. Isso porque é forte o entendimento de que o prazo prescricional só pode ter início quando possível a cobrança do crédito na esfera judicial.

Com a interposição de recurso no âmbito administrativo, o prazo prescricional de cinco anos, nos termos do artigo 174 do CTN, só pode ter início com a constituição definitiva do crédito, que ocorre quando prolatada decisão administrativa irrecurável e contrária ao sujeito passivo.

Como o mérito sobre o lançamento ainda está sob discussão, não há, por óbvio, de se falar em prescrição, como alega a Recorrente.

Por fim, ressalte-se que o tema dos autos versa sobre a teoria das provas, ante a alegação do contribuinte de que haveria equívoco na base apurada pela fiscalização. Nesse sentido, correta a interpretação da decisão de primeira instância, ao afirmar que:

O simples registro contábil, portanto, não constitui elemento suficiente para comprovação dos atos e fatos administrativos, devendo a escrituração ser fundamentada em comprovantes hábeis para a perfeita validade desses eventos.

Aplicável, pois, de forma integral o artigo 923 do Decreto n. 3.000/99, posto que seria do interesse do contribuinte apresentar documentos que fundamentassem suas alegações. Ante a ausência de comprovação dos valores, prevalece o entendimento da autoridade fiscal, que taxativamente afirmou:

No caso do BCIS, conforme o Sistema de Informações do Banco Central do Brasil - SISBACEN, o primeiro registro contábil das ações do capital da CBLC ocorreu em agosto de 2.001, na conta Cosif "2.1.5.10.108 - Ações e Cotas de Empresas de Liquidação e Custódia Vinculadas a Bolsas" no valor de R\$ 2.312.019,82.

Entretanto, o BCIS não apresentou documentação comprobatória de aquisição dessas ações, haja vista que tais ações poderiam ser negociadas pelas corretoras membro para terceiros, situação em que o BCIS poderia adquiri-las.

E, conforme as DIPJ's da CBLC dos anos-calendário de 2005 e de 2006, o BCIS detinha uma participação de 1,84% no seu capital social o que representava, em agosto de 2.007, 2.100 ações do total de 114.102.

Dessa forma, considerando que, para cada lote de 25 ações da CBLC, foram emitidas 46.223 ações ordinárias da Bovespa Holding SA, o BCIS recebeu 3.882.732 ações que foram registradas pelo valor unitário de R\$2,23 (Ofício Circular da Bovespa nº 225/2007) perfazendo o total de R\$8.658.492,36. (grifamos)

Por derradeiro, o fato de a documentação se referir a períodos anteriores não afasta a responsabilidade de guarda do Recorrente, conforme determina o art. 37 da Lei n. 9.430/96:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Como já demonstrado, não há de se falar em decadência no presente caso, pois o que se discute não é o direito de o Fisco efetuar o lançamento, mas a obrigação de o contribuinte comprovar, com documentos idôneos, custos formados no passado, para que possa abatê-los no cálculo do ganho de capital tributável posteriormente. Visto que os lançamentos foram tempestivos e lastreados na falta de comprovação documental, descabe o argumento formulado.

Ante o exposto, afasto a preliminar trazida pela Recorrente.

Mérito

Quanto ao mérito, vencida a preliminar e a partir da constatação, de mérito, de que não houve a suficiente comprovação do valor de aquisição pela Recorrente, já enfrentada em preliminar, passo a analisar as demais alegações levantadas.

Aduz a Recorrente que a operação, por se manifestar como mera substituição das ações envolvidas, não ensejaria tributação e que, ainda, o investimento na CBLC, como empresa vinculada à BOVESPA, deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, sendo incorreto o entendimento esposado na decisão de primeira instância, que afastou tal possibilidade.

Convém lembrar, como norte para a presente decisão, o contexto operacional da CBLC e do processo conhecido como desmutualização, conforme entendimento da própria entidade, a seguir transcrito:

A Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia (CBLC) é uma sociedade anônima de capital fechado, controlada integralmente pela Bovespa Holding S.A. que tem como objetivos principais registrar, controlar, compensar e garantir, por meio dos agentes de compensação, as operações nos mercados à vista, a termo, de opções e assemelhadas com títulos de renda variável e de renda fixa de emissores privados listados na Bolsa de Valores de São Paulo S.A. (BVSP) e de outros mercados e bolsas, bem como prestar os serviços de custódia de títulos e valores mobiliários.

Reorganização societária

Em 28 de agosto de 2007, os acionistas da Bovespa Holding S.A., da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), da CBLC e da Bovespa Serviços e Participações S.A. (BSP) decidiram, através de Assembleias Gerais Extraordinárias (AGEs), reorganizarem as estruturas societárias. Como resultado, a Bovespa Holding S.A. passou a controlar integralmente a CBLC e a BSP, sendo que essa última teve sua razão social alterada para Bolsa de Valores de São Paulo S.A. (BVSP) e passou a exercer as atividades operacionais anteriormente executadas pela BOVESPA.

Como consequência dessa reorganização societária, o acesso das sociedades corretoras aos sistemas de negociação administrados pela BVSP, bem como o acesso dos agentes de compensação e liquidação aos sistemas administrados pela CBLC, passou a decorrer de relação contratual desvinculada da participação societária (processo de "desmutualização").

Ademais, os membros da BOVESPA e acionistas da CBLC e da BSP (atual BVSP) passaram a participar do capital social da Bovespa Holding S.A. a partir de 28 de agosto de 2007.

Até a data de nossa reorganização societária, a BSP tinha participação societária de 19,63% no capital social da CBLC sendo que os demais 80,37% do capital social estavam distribuídos entre várias acionistas.

Após a reorganização societária, 100% do capital social da CBLC passou a ser controlado pela Bovespa Holding S.A. As atividades da CBLC mantiveram-se inalteradas após nossa reorganização societária.

Pois bem.

A Recorrente elabora longo arrazoado para defender a tese de que a única operação societária concretizada com a CBLC foi a incorporação de suas ações pela Bovespa Holding, e que, nesse contexto, teria havido simples troca de ações de mesmo valor.

Por força disso, não seriam aplicáveis os artigos 418 e 425 do RIR/99, que tratam de ganho de capital quando de alienação de participação societária.

Dirirjo da tese apresentada pela defesa, pois entendo que no caso dos autos houve verdadeira alienação de ações, até porque, na esteira da melhor doutrina, parece-me incontroverso que a incorporação é espécie do gênero alienação e, por configurar transmissão onerosa de ativos, pode ensejar ganho ou perda de capital, mensurável pelo valor da transmissão.

Nesse sentido, a acusação fiscal afirma que:

Em 2.007, o BCIS não possuía títulos patrimoniais da Bovespa, mas detinha 2.100 ações da Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia - CBLC (CNPJ nº 60.777.661/0001-50) que estavam registradas na conta Cosif "2.1.5.10.108 - Ações e cotas de empresas de liquidação e custódia vinculadas a bolsas" (Ativo Permanente; Investimentos). O saldo contábil dessas ações era atualizado periodicamente de acordo com o valor patrimonial de cada ação, obtido de acordo com as demonstrações financeiras da CBLC, sendo que a última atualização ocorreu com base nas demonstrações de agosto de 2.007, perfazendo um saldo de R\$ 8.658.492,36. Ressalte-se que essa atualização não era tributada pelo IRPJ e nem pela CSLL, sendo contabilizada na conta Cosif "6.1.3.70.009 - Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais (Patrimônio Líquido).

No processo de desmutualização da Bovespa, em 28 de agosto de 2.007, a Bovespa Holding passou a controlar integralmente a CBLC (incorporação de ações), o que resultou ao BCIS o recebimento de 3.882.732 (três milhões, oitocentas e oitenta e duas mil, setecentas e trinta e duas) ações de emissão da Bovespa Holding S.A em troca das ações da CBLC que detinha. Para fins de registro contábil, o valor patrimonial unitário das ações recebidas, após os efeitos da reestruturação societária, foi de R\$2,23 (conforme o Ofício Circular da Bovespa 225/2007, de 18 de setembro de 2.007), resultando no valor de R\$ 8.658.492,36.

Portanto, torna-se irrelevante o *nomen juris* dado à operação, sendo certo que houve ganho de capital, pois não se configurou mera substituição ou permuta de ativos, como alega o interessado.

Assim, cabível a aplicação dos artigos 418 e 425 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art.418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação,

amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, §1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.

(...)

Art. 425. O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (art. 418, §1º) (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, §3º).

Parágrafo único. A provisão para perdas constituídas até 31 de dezembro de 1995, quando dedutível na apuração do lucro real nos termos da legislação aplicável, deverá ser considerada na determinação do ganho ou perda de capital.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, penso que não foi reconhecido pela autoridade fiscal o fato de que as ações recebidas foram contabilizadas pelo mesmo valor contábil das ações da CBLC.

Como já demonstrado pela decisão recorrida, a fiscalização apontou, expressamente, o procedimento equivocado adotado pelo contribuinte:

O BCIS atualizava periodicamente o saldo contábil das ações da CBLC em contrapartida à conta Cosif “6.1.3.70.009 Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais” (Patrimônio Líquido) a qual não era oferecida à tributação do IRPJ e da CSLL. Entretanto, essa conta somente deveria ser utilizada caso a instituição financeira possuísse títulos patrimoniais de bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, e da Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos – CETIP, ou seja, de associações isentas, sem fins lucrativos, cujo capital era representado por títulos patrimoniais, (...). (grifamos)

No que tange à alegação de que os valores deveriam ser apurados pelo método da equivalência patrimonial, conforme orientação de diversas normas infralegais da Receita Federal e do Banco Central, o fato de ter ocorrido verdadeira alienação de ações, independente da modalidade de pagamento, desloca a avaliação, em meu entendimento, para a modalidade de custo da aquisição, até porque tais normas não são aplicáveis ao caso sob análise.

Primeiro porque o montante tributado corresponde ao valor líquido recebido pelo Banco Sudameris da Bovespa Holding, conforme apurado pela fiscalização, o que corresponde às 3.882.732 ações recebidas, a um custo unitário fixado, à época, de R\$ 2,23. Assim, o montante de R\$ 8.658.492,36, resultado da operação, deve ser tributado integralmente, posto que o sujeito passivo, como visto, não logrou êxito em demonstrar o custo de aquisição.

Ademais, o método da equivalência patrimonial, nos termos fixados pelo artigo 248 da Lei n. 6.404/76, deve ser utilizado na hipótese de sociedades coligadas ou controladas, circunstância que não se observa nos autos, posto que a participação societária

detida pelo BCIS na CBLC não se amoldava à espécie, como destacado no Termo de Verificação Fiscal:

Assim, considerando que a participação do BCIS no capital social da CBLC era de 1,84% (conforme as DIPJ's dos anos-calendário de 2.005 e de 2.006 da CBLC), correspondente a 2.100 ações do total de 114.102, a CBLC não se enquadrava no conceito de sociedade coligada e nem de controlada para fins de avaliação pelo método da equivalência patrimonial. Além disso, essa participação não era relevante visto que era inferior a dez por cento do Patrimônio Líquido do BCIS de R\$1.495.444.823,19, em 31 de dezembro de 2.005, e R\$1.724.164.756,37, em 31 de dezembro de 2.006, conforme as DIPJ's correspondentes. O próprio BCIS jamais considerou essa participação como relevante como se depreende da "Ficha 49 - Participação Permanente em Coligadas e Controladas" da DIPJ 2006(2005) e da Ficha 52 da DIPJ 2007(2006) onde não constam a CBLC. (grifamos)

Desse modo, descabe a aplicação do MEP para as ações da CBLC, razão pela qual também não são aplicáveis os artigos 225, § 1º, e 389 do RIR/99, que tratam de equivalência patrimonial, e nem o Parecer Normativo CST nº 78/78, que se refere a investimentos em sociedades coligadas ou controladas.

Tal entendimento tem sido reiteradamente corroborado pelo Poder Judiciário, que já firmou entendimento no sentido de que descabe o método de equivalência patrimonial e as normas infralegais mencionadas pela Recorrente.

Citamos, apenas a título de exemplo, duas decisões recentes do TRF da 3ª Região:

AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 308575

DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA

*TRIBUTÁRIO. BOVESPA. DESMUTUALIZAÇÃO. IRPJ E CSLL. INCIDÊNCIA. ARTIGO 17 DA LEI Nº 9.532/97. APLICABILIDADE. - O processo de desmutualização da Bolsa de Valores de São Paulo - BOVESPA acarretou na dissolução da associação mutualista e sem fins lucrativos BOVESPA e na criação de pessoas jurídicas de natureza diversa, quais sejam, as sociedades empresariais BOVESPA Holding S/A e BOVESPA Serviços S/A, o que, na prática, ocasionou na devolução de patrimônio da associação aos então associados que, assim, adquiriram disponibilidade financeira, a legitimar a incidência do IRPJ e da CSLL. - O artigo 61 do diploma substantivo civil disciplina a restituição do patrimônio da associação em caso de dissolução, não se podendo excogitar destinação diversa. - A questão em torno da possibilidade, ou não, de cisão de associações mostra-se despicienda à análise da matéria vertida nos autos, na medida em que, ainda que se apregoe ter havido, na espécie, cisão da associação, indubitável que houve a sua efetiva extinção/dissolução, devendo, desta feita, ser observado o **regramento previsto no artigo 61 do Código Civil. Entendimento***

em sentido diverso acarretaria na possibilidade de ofensa ao referido dispositivo, na medida em que, para se dar destinação diversa ao patrimônio da associação, bastaria a sua cisão em sociedades comerciais que, como cediço, possuem plena liberdade para disposição do seu patrimônio. - Tendo a desmutualização acarretado na devolução de patrimônio da associação, de rigor a incidência da regra estatuída no artigo 17 da Lei nº 9.532/97. - Inaplicável, in casu, o entendimento sedimentado na Solução de Consulta nº 07/02 que, por ser desprovida de força legal, não tem o condão de obstar, ou mesmo regulamentar e interpretar, o regramento contido na Lei nº 9.532/97. - Analisando-se o teor do artigo 22 da Lei nº 9.249/95, constata-se que o mesmo não se aplica às associações, posto que disciplina a devolução/entrega de bens e direitos, a título de devolução de participação no capital social, aos titulares, sócios ou acionistas, não dizendo respeito, assim, às associações que, nesse tocante, são disciplinadas pelo artigo 17 da Lei nº 9.532/97. - Inviável a incidência, na avaliação dos títulos patrimoniais substituídos, do método de equivalência patrimonial que, a teor dos artigos 248 da Lei nº 6.404/76 e 384 do Decreto nº 3.000/99, é aplicável nas hipóteses de investimentos em empresas controladas ou coligadas. - O entendimento externado pelo COSIF na Solução de Consulta nº 13/97, bem assim na Portaria nº 785/77 do Ministério da Fazenda, não se aplica à espécie, na medida em que tais atos foram editados anteriormente ao advento da Lei nº 9.532/97, norma aplicável ao caso. - Inocorrência de decadência do direito do Fisco de desconsiderar o custo de aquisição dos títulos patrimoniais declarados na DIPJ de 2001/2002 e, em consequência de exigir exação sobre suposto ganho de capital auferido há mais de 05 (cinco) anos, considerando a data do ajuizamento da ação - 14/01/2008 -, bem assim que o fato gerador do IRPJ e da CSLL, discutidos nestes autos, foi a desmutualização da BOVESPA, ocorrida em 28/08/2007, data a partir da qual a autoridade fiscal teria o prazo de 05 (cinco) anos para constituir o débito tributário, a teor do artigo 173 do CTN. - Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº 9.532/97, na medida em que a mesma está regulando fatos ocorridos após a sua vigência. - A jurisprudência desta Corte Regional é uníssona no sentido de que a desmutualização da BOVESPA acarretou em ganhos patrimoniais às associadas, a legitimar a incidência de IRPJ e da CSLL. Precedentes. - Apelação a que se nega provimento. (grifamos)

e

AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 321569

DESEMBARGADOR FEDERAL MAIRAN MAIA

TRIBUTÁRIO - IRPJ - CSLL - BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO-BOVESPA E BOLSA DE MERCANTIL E FUTUROS-BM&F - DESMUTUALIZAÇÃO - SUBSTITUIÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS DAS ASSOCIADAS POR AÇÕES DA BOVESPA HOLDING S.A. E DA BM&F S.A. - RESOLUÇÃO

CMN 2.690/2000 - PORTARIA MF 785/77 E SOLUÇÃO DE CONSULTA SRF-13/97 - LEI Nº 9.532/97 E SOLUÇÃO DE CONSULTA SRF-10/2007 - MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (ART. 248, DA LEI 6.404/76) - INAPLICABILIDADE - VALORIZAÇÃO DOS TÍTULOS PATRIMONIAIS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS - DEPÓSITOS JUDICIAIS À ORDEM DO JUÍZO A QUO REALIZADOS SPONTE PROPRIA - DELIBERAÇÃO - AGRAVO RETIDO. 1. Não se conhece do agravo se a parte não requerer expressamente, nas razões ou na resposta da apelação, sua apreciação pelo Tribunal, nos exatos termos do artigo 523, § 1º, do Código de Processo Civil. 2. Com fulcro na Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.690/2000, optou a Bolsa de Valores de São Paulo-BOVESPA e a Bolsa de Mercantil e Futuros-BM&F pelo processo de desmutualização, passando de associações civis sem fins lucrativos, para o regime das sociedades anônimas, regido pela Lei nº 6.404/76, sendo as sociedades a elas associadas, caso das impetrantes, obrigadas a substituírem os títulos patrimoniais de que eram detentoras, por ações da Bovespa Holding S.A. e da BM&F S.A. 3. Inicialmente, a Portaria do Ministério da Fazenda MF 785/77 e a Solução de Consulta da Secretaria da Receita Federal nº 13/97 não previram fosse a substituição hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL. Entretanto, tal entendimento foi superado pelo disposto no art. 17, da Lei nº 9.532/97, seguindo-o a Solução de Consulta da Secretaria da Receita Federal nº 10/2007, não deixando dúvidas quanto à incidência dos tributos na espécie. Com efeito, assim dispôs o preceito legal mencionado: "Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio. § 1º Aos valores entregues até o final do ano de 1995 aplicam-se as normas do inciso I do art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995. § 2º O imposto de que trata este artigo será: a) considerado tributação exclusiva; b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores. § 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, a diferença a que se refere o caput será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita. § 4º Na hipótese do parágrafo anterior, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a pessoa jurídica deverá computar: a) a diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real; b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado". 4. De outra parte, como se observa do entendimento jurisprudencial colacionado, também não socorrem as contribuintes as disposições insertas no art. 248, da Lei nº 6.404/76 e, ainda, na Portaria MF nº 785/77 e na Solução de

Consulta nº 13/97, no sentido de que receberiam tais participações (aquisição de títulos das Bolsas mencionadas) o mesmo tratamento tributário reservado à equivalência patrimonial. Isso porque o citado preceito legal, como outros, está inserto em capítulo da Lei das Sociedades Anônimas no qual sobressaem normas voltadas à prestação de informações - no relatório anual e nas demonstrações financeiras da companhia - relativas aos investimentos por ela detidos em sociedades coligadas e controladas, que, nos termos da Lei, devem ser feitas segundo o método da equivalência patrimonial. Não cuida, portanto, do caso tratado nos autos. Com efeito, é bastante claro o art. 248 da Lei nº 6.404/76 ao dispor que, "no balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial [...]". Em suma, o método da equivalência patrimonial serve para a avaliação de investimentos em controladas e coligadas, o que não é o caso, uma vez que o ganho auferido refere-se a uma única operação específica, relativa à troca de títulos patrimoniais por ações. 5. Destarte, pacífico que o processo de desmutualização da BOVESPA e da BM&F, do qual decorreu a substituição dos títulos patrimoniais das apelantes por ações da Bovespa Holding S.A. e da BM&F S.A., gerou acréscimo patrimonial, sendo caso de incidência da tributação, nos termos da legislação pertinente aplicável. Nesse sentido, os seguintes precedentes desta e de outras Cortes Regionais Federais: Processo: AI 01051154420074030000 - AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 322814 - Relatora: Des. Fed. SALETTE NASCIMENTO - Sigla do órgão: TRF3 - Órgão julgador: Quarta Turma - Fonte: DJF3 - Data: 19/08/2008; Processo: AMS 00087060520084036100 - AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 313991 - Relator: Juiz Fed. Conv. RUBENS CALIXTO - Sigla do órgão: TRF3 - Órgão julgador: Terceira Turma - Fonte: e-DJF3 - Judicial 1 - Data: 20/07/2012; Processo: AC 200851010065590 - AC - APELAÇÃO CIVEL - 432856 - Relator: Des. Fed. THEOPHILO MIGUEL - Sigla do órgão: TRF2 - Órgão julgador: Terceira Turma Especializada - Fonte: E-DJF2R - Data: 16/10/2012 - p. 77. 6. Por derradeiro, impõe-se acrescer que, conforme as guias juntadas pelas contribuintes às fls. 148/150, os depósitos foram efetuados sponte própria, quando o feito tramitava perante o juízo a quo. Assim, por terem sido realizados à ordem e à disposição do juízo de primeiro grau, as questões a eles relacionadas, devem ser apreciadas pelo juízo de origem, ao qual se encontram vinculados. 7. Agravo retido não conhecido. Apelação a que se nega provimento. (grifamos)

Entendo, à luz do exposto, que não assiste razão à Recorrente.

Por fim, quanto ao argumento de impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, melhor sorte não lhe aguarda.

O sujeito passivo, na qualidade de sucessor, pleiteia que não lhe seja transmitida a multa punitiva pela infração apontada no lançamento, sob o argumento de ser responsável exclusivamente pelo "tributo" devido pela antecessora, nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Ocorre que a sucessão se deu mediante ato negocial de livre manifestação e interesse dos envolvidos, de sorte que o eventual desaparecimento do contribuinte original transfere a obrigação tributária, em sua inteireza, para a entidade remanescente.

Também é irrelevante para caracterizar a sujeição passiva da incorporadora a data da constituição da dívida, à luz da regra geral estabelecida pelo artigo 129 do Código Tributário Nacional, que justamente abre a Seção II daquele diploma legal, que cuida da responsabilidade por sucessão:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Evidente, portanto, que a responsabilidade dos sucessores alcança fatos jurídicos verificados até a data da sucessão, ainda que os créditos tributários dele decorrentes (tributos, penalidades e acréscimos) venham a ser apurados posteriormente.

E nem poderia ser diferente, pois, do contrário, teríamos uma situação absurda, dado que sempre depois da incorporação uma das sociedades desaparece e, com ela, também desaparecia qualquer responsabilidade por infrações, circunstância que não possui qualquer amparo legal.

Entendo não ser aplicável, na espécie, a Súmula CARF n. 47, que versa apenas sobre a hipótese de controle acionário comum, visto que a interpretação *a contrariu senso* confronta preceitos legais (artigos 129 e 136, do CTN, que cuida responsabilidade objetiva, vale dizer, independe para a definição da responsabilidade por infrações a natureza, extensão ou efeitos do ato):

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

Deve ser mantida, portanto, a responsabilidade da ora Recorrente.

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitado que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

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

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

Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

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. (grifamos)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Voto Vencedor

Não obstante a costumeira qualidade das razões dos votos do ilustre Relator, peço vênia para discordar neste PAF do ponto controvertido referente à multa de ofício imputada à sucessora.

Trata-se de auto de infração lavrado contra o Banco Santander Brasil S.A na qualidade de sucessor do Banco Sudameris (BCIS).

O fundamento da divergência é a Súmula CARF nº 47, de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72 do Anexo II do RICARF:

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

Art. 72 do RICARF, Caput. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmulas de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Os paradigmas desse enunciado sumular demonstram que, “a interpretação sistemática do CTN aliada ao conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, afasta a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas” – Acórdão CARF nº 103-23.509, de 26/06/2008, da Relatoria do Cons. Antônio Bezerra Neto.

Em razão da qualidade do voto do Cons. Antônio Bezerra Neto, acompanhado por todos os integrantes da d. Turma, peço vênia para transcrevê-lo:

o cabimento para os defensores da inclusão das penalidades não pode ser construída cotejando-se simplesmente os arts. 129 e 132 do CTN, pois o primeiro apenas principia a seção correspondente à responsabilidade dos sucessores. Trata-se de dispositivo dotado de generalidade e de evidente obviedade, que somente ressalta que “as normas sobre sucessão por ele postas são aplicáveis a obrigações tributárias surgidas até a data do evento que implica a sucessão”, de modo que os dispositivos que lhe seguem é que tratarão especificamente de cada uma das situações que envolvam a matéria atinente à sucessão.

Assim, a regra geral é normalmente a não inclusão das penalidades nesses casos, a não ser que o lançamento seja anterior à sucessão (1); a ação fiscal que nele culminou tenha se iniciado antes do evento sucessório (2); o lançamento seja posterior ao evento sucessório, mas se comprove que não houve mudança de controle acionário ou que a incorporada e a incorporadora não mantiveram algum tipo de relação de interdependência (3); ou esteja presente a fraude e o conluio, com o intuito de eximir a empresa sucedida das penalidades via transferência de suas responsabilidades para a sucessora (4).

A recorrente em suas razões recursais afirma que o Grupo adquiriu a recorrente em junho de 1997, portanto antes de iniciada a ação fiscal. A alteração de Contrato Social às fls. 202 ratifica sua assertiva:

“A globex utilidades s.a cedeu e transferiu a Fischer, Justus Comunicação Ltda a totalidade das 2.328.706 (dois milhões, trezentas e vinte e oito mil, setecentas e seis) quotas que titulava na sociedade, de forma tal a que ambas as sócios originais passaram a não mais titular quotas, retirando-se, pois, completamente da sociedade e sendo sucedidas pelos aludidos cessionários.”

Também não consta dos autos que a transferência das quotas tenha se dado entre empresas do mesmo grupo econômico que por ventura mantenham algum tipo de relação de interdependência.

Não se apresentando nenhuma daquelas ressalvas, é de se aplicar a regra geral: a não inclusão da penalidade nesses casos, em respeito ao princípio da personalização da pena aliada a uma interpretação sistemática do CTN.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 302-38.897, de 11/09/2007, da relatoria do Conselheiro Corinto Oliveira Machado, neste ponto também acompanhado por unanimidade:

“Significa dizer que uma empresa é incorporada por outra, e os sócios dessas duas empresas são diversos, ou o controle acionário delas não tem nada a ver, evidenciando que as sociedades, efetivamente, estão a entabular um negócio jurídico com fins comerciais com consequências fiscais tão somente, é perfeitamente razoável que a sociedade incorporada não seja penalizada por conduta fiscal indevida e infracionária (sic) da incorporada.” - p. 16.

Em suma, da leitura da Súmula CARF nº 47, bem como dos paradigmas acima transcritos, extraio que, nos termos da jurisprudência desse d. Tribunal, a sucessora só responde pela multa decorrente de fato praticado pela sucedida se: (i) tendo ocorrido o lançamento após a sucessão, (ii) o Fisco provar que não “houve mudança de controle acionário ou que a incorporada e a incorporadora” mantinham relações de interdependência, afinal a pena não deve passar da pessoa de seu infrator.

Processo nº 16327.721732/2011-55
Acórdão n.º 1201-001.337

S1-C2T1
Fl. 25

A partir de tais premissas e considerando que o Fisco não apresentou nenhum argumento nem prova que a sucedida e a sucessora mantinham relações de interdependência, voto pelo cancelamento do multa de ofício nos termos da Súmula CARF nº 47 e do art. 72 do Anexo II do RICARF.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto – Redator designado