



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

Processo nº 19515.720168/2011-24
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.698 – 2ª Turma
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrentes Fazenda Nacional e James Marcos de Oliveira
Fazenda Nacional e James Marcos de Oliveira

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ANO-CALENDÁRIO: 2006, 2009

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, seguida de incorporação reversa e nova capitalização, em inobservância da correta interpretação a ser dada ao art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a consequente tributação do novo ganho de capital apurado.

EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS DE MORA POR APLICAÇÃO DE NORMA INFRALEGAL. INOCORRÊNCIA.

Somente é cabível a exclusão da imposição de penalidades e da cobrança de juros de mora quando há comprovada aplicação do disposto em normas complementares às leis.

Hipótese em que a alegada observância da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, não tem o condão de afastar essa imposição, porque tal normativo não trata especificamente do caso discutido nos autos e, consequentemente, não pode dar suporte à interpretação do art. 135 do RIR/99 defendida pela autuada.

Recurso especial do Contribuinte negado e da Fazenda Nacional provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 04/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, tendo em vista a alegação, pela autoridade lançadora, de simulação levada a cabo pelo autuado quando da alienação, à UBS Brasil Participações Ltda., de 36.857.523 ações de sua propriedade, de emissão de Banco Pactual S.A., conforme auto de infração de e-fls. 532 a 540 e Termo de Verificação de e-fls. 512 a 528.

Em apertada síntese, alegou a fiscalização, quando da lavratura do auto sob análise, que a referida alienação foi precedida de uma sequência de operações societárias através das quais o contribuinte inflou o custo das ações alienadas, de forma a reduzir o ganho de capital tributável, e, assim, o Imposto de Renda devido quando da alienação.

Inicia-se o conjunto de operações de interesse ao feito em 13 de outubro de 2006, quando o autuado era, então, detentor de 36.857.523 quotas (3,0078% do Capital Social) de Nova Pactual Participações Ltda – CNPJ 02.220.756/0001-71 (doravante “NOVA PACTUAL”), que, por sua vez, detinha 78,18% do Capital Social de Pactual S/A (doravante “PACTUAL”) - CNPJ 02.220.758/0001-60, tendo esta última como outro acionista, com

21,82% do Capital Social, Pactual Holdings S/A – CNPJ 02.220.757/0001-16 (doravante “PACTUAL HOLDINGS”).

Por sua vez, o Banco Pactual S/A CNPJ 30.306.294/0001-45 (doravante “BANCO PACTUAL”) se constituía em subsidiária integral da PACTUAL.

A partir de tal configuração inicial, segue-se a seguinte sequência de operações societárias:

(a) Em 13.10.2006, o capital de NOVA PACTUAL foi aumentado mediante a capitalização de lucros, de R\$ 70.118.776,40 para R\$ 756.118.776,40 (e-fls. 163 a 190), através da capitalização de créditos detidos contra a sociedade pelos acionistas, sendo que, no caso específico do acionista em questão, tratavam-se de créditos oriundos de distribuição de dividendos não recebida, ocorrida na mesma data (e-fls. 156 a 162). Note-se que tais dividendos, por sua vez, decorreram de lucros auferidos pelo BANCO PACTUAL, assim posteriormente registrados na investidora indireta NOVA PACTUAL através do Método de Equivalência Patrimonial.

Com isso, o custo dos investimentos (quotas tipo A e B) do autuado em NOVA PACTUAL passou de R\$ 21.312.343,33 para R\$ 51.546.105,33 (aumento de R\$ 30.233.762,00), em razão da aplicação do disposto no art. 135 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

(b) Logo a seguir, na mesma data, tanto NOVA PACTUAL como PACTUAL HOLDINGS foram incorporadas por PACTUAL, como visto sua investida, por incorporação reversa, e o autuado recebeu, em substituição às suas participações no capital das incorporada NOVA PACTUAL, extinta com a incorporação, investimento direto na incorporadora, ou seja, em PACTUAL (e-fls. 191 a 213 e 220 a 239).

(c) Em 03.11.2006, o capital de PACTUAL foi aumentado de R\$ 101.698.838,85 para R\$ 1.097.786.714,85 mediante a capitalização de créditos de dividendos a serem pagos aos acionistas no valor de R\$ 996.087.876,00. Tal como no aumento de capital na NOVA PACTUAL ocorrido em 13.10.2006, tais dividendos decorreram de lucros auferidos pelo BANCO PACTUAL, assim posteriormente registrados na investidora (agora direta, PACTUAL) através do Método de Equivalência Patrimonial.

Com isso, também aqui o custo dos investimentos do autuado (agora em PACTUAL) passou de R\$ 51.546.105,33 para R\$ 83.918.798,83 (Aumento de R\$ 32.372.856,00, menos a irrelevante diminuição de R\$ 162,50 decorrente de cisão parcial de pequena monta ocorrida em PACTUAL).

(d) Em 01.12.2006, PACTUAL foi incorporada pelo BANCO PACTUAL (incorporação reversa) e o RECORRENTE recebeu, em substituição à sua participação no capital da incorporada, extinta com a incorporação, investimentos diretos na incorporadora, ou seja, no BANCO PACTUAL.

(e) Finalmente, após a ocorrência do fato mencionado em "d", acima, as ações do BANCO PACTUAL detidas pelo RECORRENTE foram alienadas à UBS BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA. – CNPJ 08.245.975/0001-91 ("UBS BRASIL"), pelo preço de R\$ 170.457.649,97.

Alega a fiscalização que, através desta sequência de operações, que seguiu o padrão de aumento de capital (capitalização) de créditos de dividendos detidos pelos sócios oriundos de lucros registrados pelo MEP, seguido de incorporação por nova empresa que promove nova capitalização e nova incorporação subsequente, sempre envolvendo empresas incorporadas que tinham como ativo principal participações societárias nas incorporadoras (incorporação reversa), se promoveu elevação indevida no custo da participação que o contribuinte detinha.

Sustenta a fiscalização que a conotação errônea dada ao contribuinte ao teor do art. 135 do RIR/99 (abaixo transcrito) permite que através de um ciclo de operações de incorporações reversas se extinga qualquer ganho de capital tributável pela pessoa física do sócio, não sendo este o intuito do dispositivo, que teria visado apenas simplificar o processo de reinvestimentos de lucros em uma sociedade.

Defende, ainda, que o custo apurado violaria o conceito de custo como “valor pago, investido, despendido em determinado bem ou direito, no caso uma participação societária”, devendo, assim ser glosado o aumento do custo dos investimentos de R\$ 30.233.762,00, referente à capitalização de lucros ocorrida em NOVA PACTUAL em 13.10.2006, em razão da aplicação, pelo autuado, disposto no art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Ainda, sustentou a fiscalização ter sido caracterizada simulação por parte do autuado, na forma dos arts. 167, §1º, inciso I e § 2º da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), uma vez que foram transferidos às pessoas jurídicas dos sócios direitos inexistentes (valor do custo de aquisição), cabível, assim, a desconsideração dos negócios jurídicos relativos às incorporações reversas, com fulcro no art. 116, parágrafo único da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Entendeu, por fim, como caracterizada a hipótese de incidência de multa qualificada previstas no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 24 de dezembro de 1996, por configuradas todas as modalidades previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cabível assim a aplicação de multa no valor de 150% sobre o tributo lançado.

O auto assim lavrado foi objeto de impugnação pelo contribuinte, anexada às e-fls. 545 a 584 dos autos, onde o autuado, brevemente:

(a) Sustenta que As holdings incorporadas tinham a única função de organizar o exercício de controle do Banco Pactual S/A e distribuir seus resultados, se tornando desnecessárias com a alienação do Banco, com a plena existência do direito dos controladores figurarem como partes na alienação.

(b) Defende que a via do ciclo de incorporações reversas teria sido a mais lógica e funcional, quando comparada com (I) a liquidação das holdings; (II) sua redução de capital com restituição de haveres aos controladores pessoas físicas; (III) a incorporação tradicional (incorporação do Banco Pactual S/A por holdings) ou (IV) a venda pelos mesmos controladores de seus investimentos nas holdings.

(c) Pugna pela licitude das operações de incorporações reversas, onde ressalta haver uma automática capitalização dos lucros e reservas da incorporada, sendo indiferente para fins fiscais, assim, que sejam ou não os lucros existentes na incorporada previamente capitalizados à incorporação.

(d) Defende que o art. 135 do RIR/99 gera acréscimo de custo para o acionista, sem cogitar da natureza do lucro capitalizado, cabível sua aplicação, ainda que se reconheça a geração de distorção por tal aplicação, a qual, porém, careceria de alteração legal de forma a ser eliminada.

(e) Ainda, defende não se tratar de hipótese de simulação *ad personam*, descartada assim a aplicação do art. 167, §1º. do Código Civil. Sustenta, também, a não auto-aplicabilidade do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, utilizado pela fiscalização e que, em verdade, cristaliza o equívoco perpetrado pela autoridade fiscal, visto que o referido dispositivo, na forma da exposição de motivos da alteração legislativa que o originou, se destinaria a hipóteses elisivas, lícitas, até então não regradas no ordenamento jurídico pátrio. Traz doutrina que defende a licitude nos casos de “fraude à lei”. Conclui não ter sido comprovada em qualquer momento a existência de sonegação, fraude ou conluio pela fiscalização, descabida, assim, a aplicação da multa qualificada.

(f) Finalmente, pugna pela inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício, visto que não se pode falar em mora na exigência de multa.

Sobreveio a decisão da autoridade julgadora de 1ª. instância de e-fls. 707 a 737, no sentido de procedência integral do lançamento.

Cientificado da referida decisão em 01/11/1011 (fl. 742), insurgiu-se o contribuinte contra a mesma, através de Recurso Voluntário a este Conselho, anexado às e-fls. 747 a 791, onde são repisados os argumentos da impugnação, utilizado agora também parecer referente à caso análogo, de e-fls. 624 a 695, e contestados, ainda, itens da decisão de 1ª. instância. Reforçada também, através de farta jurisprudência oriunda deste CARF, a inaplicabilidade dos juros de mora sobre multa de ofício, consoante interpretação dada pelo recorrente ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Fazenda ofereceu contrarrazões de e-fls. 828 a 851, onde, em breves linhas, propugna que a distorção no incremento do custo foi criada pelo próprio contribuinte e não pela legislação, uma vez que o valor do custo “(...) só poderia ser aumentado na proporção da grandeza econômica que efetivamente foi reinvestida na empresa”.

Defende que “(...) contraria o sentido e a lógica dessa norma o aproveitamento em duplicidade de lucros e reservas de capital para aumentar o custo de aquisição de ações de uma empresa” e que teria, sim, ocorrido um aumento artificial, de forma fraudulenta, apenas visando a minoração da tributação do ganho de capital auferido quando da alienação do Banco Pactual, cabível a aplicação de multa qualificada. Pugna, por fim, pela manutenção dos juros de mora sobre a multa de ofício com base em precedente desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em sessão plenária de 19 de fevereiro de 2013, foi dado provimento parcial ao referido Recurso Voluntário, prolatando a 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF o Acórdão 2.202-00.2166, assim ementado (e-fls. 886 a 909):

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

Ano-calendário: 2006, 2009

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, seguida de incorporações reversas e nova capitalização, em nítida inobservância da primazia da essência sobre a forma, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a conseqüente tributação do novo ganho de capital apurado.

MULTA QUALIFICADA

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, por absoluta falta de previsão legal.

Recurso provido em parte.

A decisão foi assim resumida:

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA: por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. QUANTO A EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO POR ERRO ESCUSÁVEL: por maioria de votos, negar provimento. Vencido o Conselheiro Pedro Anan Junior, que votou pela exclusão da multa de ofício. QUANTO A EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: por maioria de votos, excluir da exigência da taxa Selic incidente sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez (Relator) e Nelson Mallmann, que negaram provimento ao recurso nesta parte. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga. QUANTO AS DEMAIS QUESTÕES: por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Guilherme Barranco de Souza, que provia integralmente o recurso voluntário.

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de e-fls. 911 a 925, com fundamento no art. 67, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, questionando:

(a) o afastamento, pelo recorrido, da qualificação da multa de ofício, o que configuraria divergência jurisprudencial em relação a precedente deste mesmo CARF. Foi trazido como paradigma, a propósito, o Acórdão 106-17.149, de lavra da 6ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO.

Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGALIDADE *A realização de operações estruturadas em sequência, embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO

Nos casos em que for constatado o dolo, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Física só decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência.

Recurso voluntário negado.

Defende, nesta seara, que “(...) houve a prática de sonegação por parte do recorrente que, por meio de operações realizadas em sequência, omitiu receitas passíveis de tributação. A fraude também está caracterizada, pois a forma dada ao negócio teve, ainda, o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do tributo devido. Por essas razões, aplicável a majoração prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96” e que “se não houve a riqueza respectiva, o aumento foi artificial, de forma fraudulenta, apenas visando à minoração da tributação do ganho de capital auferido quando da alienação do Banco Pactual”,

(b) o afastamento, pelo recorrido, da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, que configuraria divergência jurisprudencial em relação a precedente deste mesmo CARF. É trazido como paradigma, a propósito, o Acórdão CSRF 04-00.651, assim ementado:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFICIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

Defende aqui que no conceito de “débitos decorrentes de tributos ou contribuições”, insculpido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estaria abrangida a multa de ofício aplicada quando do lançamento. Ainda, sustenta que afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício acarretaria em “frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício”, tendo em vista o relevante horizonte temporal normalmente decorrido desde o lançamento até a conclusão do litígio em sede administrativo-tributária. Colaciona precedentes jurisprudenciais que dariam suporte à sua tese, bem assim clama por uma interpretação sistemática dos arts. 113, 139 e 161 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

Requer, assim, a União que seja reformado o acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, de forma a que sejam restabelecidas a multa qualificada, bem assim a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cientificado do acórdão e do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte ofereceu, contrarrazões ao Recurso interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional (e-fls. 934 a 974).

Todavia, posteriormente, ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e às contrarrazões do contribuinte, foi dado seguimento parcial ao recurso, exclusivamente no que diz respeito à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício conforme Despachos de e-fls. 1033 a 1041.

Em sede de contrarrazões, o contribuinte propugna, restringindo-se o presente relatório agora à matéria na qual houve seguimento ao recurso da Fazenda, pela manutenção da decisão atacada, limitando-se a reproduzir e concordar com trechos da argumentação utilizada na decisão, colacionando jurisprudência administrativa adicional favorável àquela tese.

Ainda, ingressou o contribuinte com Recurso Especial de sua iniciativa, de e-fls. 975 a 1.031, com fulcro nos arts. 67 e seguintes do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Teria o Acórdão vergastado divergido do decidido no âmbito do Acórdão CARF no. 2102-01.938, prolatado pela 2ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção deste mesmo CARF em 16.04.2012, assim ementado:

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

Anocalendarário:2006

IRPF. GANHO DE CAPITAL. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO.

Há um consenso entre a Doutrina e a Jurisprudência quanto ao fato de que são considerados simulados os atos realizados pelas partes quando a intenção delas não corresponde àquela expressa pelos atos efetivamente realizados (ou exteriorizados). Por outro lado, quando os atos praticados revelam exatamente a intenção das partes, não há que se falar em simulação.

IRPF. GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. CAPITALIZAÇÃO DOS LUCROS. APLICAÇÃO DO ART. 135 DO RIR/99.

O art. 135 do RIR/99 prevê expressamente que “no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista”. A lei não prevê qualquer exceção à aplicação da norma, de forma que, para afastá-la, deverá ser demonstrada pela fiscalização a sua inaplicabilidade ao caso concreto.

Diante da falta de tal demonstração, não pode prevalecer o lançamento.

Tal recurso foi regularmente admitido, conforme despacho de e-fls. 1045 a 1048.

Quanto ao referido Recurso Especial, o Contribuinte repisa os argumentos já trazidos em sede de recurso voluntário, ressaltando agora, também, a inexistência de procedimento uniforme para cálculo do valor de ganho de capital, nas diversas autuações, efetuadas junto aos 60 acionistas que participaram conjuntamente do ciclo de operações em questão, uma vez que, não obstante todas as autuações terem concluído pela impossibilidade do cômputo de custos na forma realizada pelos autuados, foram adotados procedimentos divergentes para determinar qual seria o custo de aquisição correto a ser admitido para fins fiscais.

Requer, assim, que seja reformado o Acórdão Recorrido e cancelado o auto de infração. Subsidiariamente, requer que sejam canceladas as multas e juros de mora, com fulcro no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a observância plena, pelo recorrente, da Instrução Normativa SRF 84/2001.

Ainda, acerca do Recurso Especial de iniciativa do contribuinte, a Fazenda Nacional ofereceu as contrarrazões de e-fls. 1050 a 1055, onde requer que seja negado provimento ao Recurso Especial do contribuinte, retomando a argumentação já trazida em sede de contrarrazões quando da análise do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/02/2

016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 16/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 16/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

a) Recurso Especial interposto pelo Contribuinte:

O recurso de iniciativa do Contribuinte é tempestivo, o paradigma anexado foi proferido por órgão julgador diferente daquele do presente processo e não foi reformado, adicionalmente, a matéria objeto do recurso, para a qual se deu seguimento não foi objeto de súmula do CARF e, ainda, analisando o paradigma trazido pelo Contribuinte, verifico estar diante de situações fáticas similares. Por fim, em que pese, no item 3 do Recurso, em que o recorrente se propõe a provar "*Divergência Jurisprudencial*", não terem sido indicados os pontos específicos no paradigma colacionado que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido, através da transcrição de trechos dos acórdãos, em cotejo, pela leitura completa do recurso, do acórdão paradigma e do acórdão recorrido, bem como da consulta aos autos, entendo haver divergência de critérios jurídicos. Portanto, conheço do recurso.

O deslinde da questão se resume à correta interpretação da legislação aplicável ao caso de capitalização de lucros de uma pessoa jurídica, no tocante à atualização do custo de aquisição das participações societárias mantidas pelos proprietários dessa pessoa jurídica. Pela complexidade do tema, dividirei meu voto em quatro partes, a saber: (a.I) a delimitação do problema a ser enfrentado, (a.II) a interpretação correta da legislação aplicável, (a.III) a aplicação da legislação ao caso dos autos e (a.IV) conclusão.

a.I – Delimitação do Problema

Vejamos aqui o dispositivo central da discussão: o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995, base legal do art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999, expressamente referido no auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. ...

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Com base nesse dispositivo, o aumento de capital, realizado por uma pessoa jurídica, por incorporação de lucros, implica o aumento proporcional do custo de aquisição da participação societária de seus proprietários.

Para exemplificar essa determinação, considere uma participação societária correspondente a 100% do capital de uma pessoa jurídica (detida por dois sócios, pessoas físicas), adquirida por R\$ 1.000,00. Considere, também, que essa pessoa jurídica, em seguida, tenha auferido um lucro de R\$ 100,00 e o tenha capitalizado. Considere, por fim, que os sócios tenham alienado essa participação societária a terceiros por R\$ 1.500,00.

Nesse caso, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, a alienado por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não seria de R\$ 500,00, mas apenas de R\$ 400,00. Isso porque os lucros de R\$ 100,00, capitalizados, têm o condão de aumentar o custo de aquisição da participação societária e, conseqüentemente, de diminuir o ganho de capital.

Dessa forma, de uma maneira simples e apressada, poder-se-ia concluir que qualquer capitalização de lucros implicaria um aumento do custo da correspondente participação societária. Ocorre que essa interpretação, no entender deste conselheiro, é literal e, considerando exclusivamente o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, gera incoerências no sistema jurídico e disfuncionalidades na tributação de operações.

Para ilustrar a questão, vejamos uma situação, em tudo semelhante à anterior, porém em que os sócios tenham decidido criar uma holding controladora da pessoa jurídica operacional, que por sua vez, passaria a ser subsidiária integral da holding. Nesse caso:

- inicialmente, teríamos os sócios, como proprietários da Holding, e esta reconhecendo em seu ativo uma participação societária na pessoa jurídica operacional, avaliada em R\$ 1.000,00 por equivalência patrimonial;

- em seguida, com a pessoa jurídica operacional auferindo lucros de R\$ 100,00, a Holding (por equivalência patrimonial) iria refletir esse lucro no valor de sua participação societária, o que resultaria no reconhecimento de lucros, também no valor de R\$ 100,00;

- prosseguindo, a holding capitalizaria o lucro por ela reconhecido por equivalência patrimonial e, conseqüentemente, os proprietários atualizariam o valor da participação societária, para R\$ 1.100,00;

- em momento posterior, a pessoa jurídica operacional incorporaria a holding, mantendo porém os lucros, de R\$ 100,00, em seu patrimônio líquido e, somente então, capitalizaria esses lucros, permitindo que os proprietários atualizassem, mais uma vez, o valor da participação societária, agora para R\$ 1.200,00;

- por fim, com os proprietários alienando sua participação societária por R\$ 1.500,00, seria apurado um ganho de capital de apenas R\$ 300,00.

Repare que, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, alienado essa participação societária por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não foi de R\$ 500,00, nem de R\$ 400,00, mas de apenas R\$ 300,00. Isso ocorreu porque os lucros de R\$ 100,00, reconhecidos na Holding por equivalência patrimonial foram capitalizados, aumentando o custo de aquisição da participação societária e, posteriormente, os mesmos lucros de R\$ 100,00, auferidos pela pessoa jurídica operacional, em função de suas atividades, também foram capitalizados, aumentando mais uma vez o custo de aquisição da participação societária.

Conseqüentemente, vemos aqui o ganho de capital reduzido duas vezes.

Ora, essa situação é – em essência – igual à anterior: (a) uma participação societária adquirida por mil reais, (b) a correspondente empresa – operacional – que auferi 100 reais de lucro e (c) a venda dessa participação societária por mil e 500 reais. Mas apenas pela

interposição de uma holding na estrutura societária do grupo econômico, o ganho de capital ficaria reduzido. E o pior, se – ao invés de uma holding – existissem duas ou mais, o ganho de capital seria mais reduzido ainda.

Portanto, essa aplicação direta do parágrafo único a qualquer incorporação de lucros leva à incoerente conclusão de que, em se existindo várias holdings interpostas entre os proprietários e a pessoa jurídica, o ganho de capital pode ficar artificialmente reduzido, até a zero ou ainda a valores negativos.

E adicionalmente, com essa interpretação, a capitalização de lucros apenas nas Holdings, além de permitir que o ganho de capital fosse reduzido, permitiria que o lucro registrado na pessoa jurídica fosse, posteriormente, distribuído isento, aos proprietários ou então aos futuros adquirentes.

O que se discute aqui é o efeito da aplicação da legislação tributária em situações como essa, de capitalização de lucros em uma pessoa jurídica que detenha participação em outras pessoas jurídicas, para fins de cálculo do custo das ações ou cotas dessa primeira pessoa jurídica.

Delimitados os problemas a serem enfrentados, passo agora à análise da legislação de regência.

a.II - Interpretação da Legislação

Com efeito, a capitalização de lucros nada mais é do que uma operação que substitui o seguinte procedimento: (i) a distribuição do lucro, pela pessoa jurídica a seus proprietários, (ii) o imediato aumento de capital da pessoa jurídica, no valor do lucro distribuído e (iii) a subscrição e integralização do aumento de capital, por esses mesmos proprietários, com os recursos antes recebidos a título de distribuição de lucro.

Por outro lado, o método da equivalência patrimonial tem por objetivo refletir no patrimônio de uma pessoa jurídica controladora (ou coligada) de outra, o patrimônio e consequentemente o resultado da investida. Com efeito, ele serve para refletir a situação da investida no patrimônio da investidora.

Esclarecendo a questão, Modesto Carvalhosa, em Comentário à Lei de Sociedades Anônimas (Saraiva - São Paulo, 1998) ensina que:

- de início todos os investimentos (inclusive de empresas controladas) eram registrados pelo custo e os respectivos lucros somente eram reconhecidos quando da distribuição de lucros ou dividendos, já no caso de prejuízos, no máximo era aceito o reconhecimento de uma provisão para perdas no investimento;

- com influência anglo-saxã, surgiu a figura da consolidação de balanços e, consequentemente, de reconhecimento do lucro de pessoas jurídicas controladas no patrimônio da controladora;

- estendendo-se esse raciocínio a todos os investimentos relevantes, surgiu a equivalência patrimonial, para dar o mesmo efeito da consolidação, trazendo-se para uma linha do ativo da investidora, uma parte do patrimônio (e do resultado) da investida.

Nesse mesmo sentido, no dizer de Eliseu Martins, em *Iniciação à Equivalência Patrimonial Considerando Algumas Regras Novas da CVM (IOB - São Paulo - 1997) o Método da Equivalência Patrimonial é a consolidação de patrimônios em uma linha*. A propósito, lembramos que, no procedimento de consolidação, para apresentação da efetiva situação patrimonial, os lucros refletidos por equivalência patrimonial no patrimônio das investidoras devem ser eliminados.

Realizaremos, agora, a análise jurídica da legislação, sem perder de vista essas características ontológicas (a) da operação de capitalização de lucros e (b) do método da equivalência patrimonial.

Para fins de contextualização histórica da questão, cumpre referir que, nos termos da legislação anteriormente vigente, a capitalização de lucros, assim como a distribuição de ações bonificadas, não tinha qualquer efeito na determinação do custo de aquisição da participação societária dos proprietários da pessoa jurídica. Com efeito, naquele período:

- o lucro distribuído era passível de tributação; e

- consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias não era alterado quando da capitalização de lucros pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado como igual a zero.

Nesse sentido, cabe referência aos arts. 727 e 810 do Decreto 1.041, de 1994.

(a) Art. 727 – lucros distribuídos até 1988 eram tributados:

Art. 727. Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, apurados em balanço de período-base encerrado até 31 de dezembro de 1988, pagos por pessoa jurídica, inclusive sociedade em conta de participação, a pessoa física residente ou domiciliada no País, estão sujeitos à incidência de imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de (Decretos-Leis nºs 1.790/80, art. 1º, 2.065/83, art. 1º, I, a, e 2.303/86, art. 7º parágrafo único):

...

(b) Art. 810 – o custo de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucro era igual a zero:

Art. 810. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital ...

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713/88, art. 16, § 4º):

a) no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas, apurados até 31 de dezembro de 1988;

...

Repara-se aqui a coerência dos dispositivos acima referidos. Como, na época, a distribuição de lucros era tributada, a capitalização do lucro não alterava o custo de aquisição da participação societária. Assim, quando a participação societária fosse alienada, o valor do lucro capitalizado seria alcançado pelo ganho de capital.

Ora, a partir de 1996, temos uma clara mudança de tratamento na distribuição de lucro, que passou a não ser tributada, nem na fonte, nem na declaração de ajuste, nos termos do disposto no art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995. Assim:

- o lucro distribuído deixou de ser tributado; e
- consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias passou a ser alterado quando da capitalização de lucros distribuíveis pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado igual ao desse lucro capitalizado.

A seguir, encontra-se reproduzido o caput do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e seu respectivo parágrafo.

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Repara-se, da mesma forma que no sistema vigente anteriormente, a coerência dos dispositivos acima referidos. Como a distribuição de lucros deixou de ser tributada, a capitalização do lucro distribuível passou a alterar o custo de aquisição da participação societária. Assim, quando a participação societária fosse alienada, o valor do lucro (distribuível isento e capitalizado) não seria alcançado pelo ganho de capital.

Portanto, conhecendo a razão histórica do surgimento da legislação, (que foi a alteração de tributação para não-tributação da distribuição de lucros), para compreensão da legislação, (a) afastamos a aplicação da interpretação literal e (b) entendemos como mandatória a aplicação da interpretação histórico/teleológica (acima discutida) e, sobretudo, da interpretação sistemática dos dispositivos relativos ao método da equivalência patrimonial, à distribuição e à capitalização de lucros. Ressalte-se aqui que todos esses métodos de interpretação convergem.

Especificamente quanto à interpretação sistemática é muito fácil perceber que não se deve considerar somente a leitura do parágrafo, mas também (e sobretudo) a leitura do caput do próprio artigo 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Aliás, essa é uma regra hermenêutica básica, o parágrafo deve sempre se referir ao caput, sendo que sua consideração em separado

gera problemas de contexto e, o que é pior, gera a famosa falácia de ênfase em que, se acentuando um aspecto da realidade, acaba-se por negar a própria realidade. Ora, no caput, é referido que os lucros ou dividendos pagos ou creditados é que não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda. Portanto, interpretando o parágrafo nos limites do que dispõe o caput, concluímos facilmente que a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo de aquisição de participações societárias é aquela referente a lucros passíveis de efetiva distribuição aos sócios ou acionistas sem tributação.

Por seu turno, conforme já colocado no início desse voto, temos que o método da equivalência patrimonial teve por objetivo o reconhecimento de lucros de investidas, mesmo antes de sua distribuição.

Não se está aqui negando a existência de um lucro decorrente do ajuste de equivalência patrimonial, mas não podemos deixar de levar em conta o fato de o lucro não é efetivamente distribuído mais de uma vez. Com efeito, o lucro decorrente do ajuste por equivalência patrimonial, é somente o reflexo do lucro auferido pela pessoa jurídica operacional (investida), esse último sim, passível de efetiva distribuição.

Comprovando a conclusão acima, sabemos que a distribuição de lucro, registrado em decorrência do ajuste de equivalência patrimonial implica a necessidade de contratação de empréstimos ou distribuição de recursos aportados a título de capital.

Pois bem, devemos nos lembrar de que a própria operação de capitalização de lucros foi concebida como um atalho para substituição do complexo procedimento de (i) a distribuição do lucro, pela pessoa jurídica a seus proprietários, (ii) o imediato aumento de capital da pessoa jurídica, no valor do lucro distribuído e (iii) a subscrição e integralização do aumento de capital, por esses mesmos proprietários, com os recursos antes recebidos a título de distribuição de lucro.

Agora, a partir do que se encontra acima colocado, é possível chegarmos a uma conclusão quanto ao procedimento de aplicação da legislação, no tocante à atualização do custo da participação societária, em função da capitalização de lucros pela pessoa jurídica.

Considerando que a efetiva distribuição de lucros deve se dar a partir da pessoa jurídica operacional, essa distribuição, seguida de subscrição de aumento de capital nas empresas componentes de um grupo econômico (a pessoa jurídica operacional e suas holdings) deve ter por efeito patrimonial o aumento de capital em toda a cadeia de entidades relacionadas societariamente. Por óbvio não é possível distribuir mais de uma vez o mesmo lucro (o lucro e seus reflexos por equivalência patrimonial), portanto também não deve ser aceitável, pelo menos para fins fiscais, capitalizá-lo mais de uma vez.

A conclusão acima é inevitável, porque:

- as disponibilidades passíveis de distribuição estão no patrimônio da pessoa jurídica operacional, que somente pode distribuir o lucro para sua proprietária direta, a holding;
- já, a holding, somente pode distribuir o lucro aos acionistas, pessoas físicas, após o recebimento dos recursos da pessoa jurídica operacional;
- os acionistas, por sua vez, somente podem aumentar capital na holding, em que possuem participação direta, e

- por fim, a holding, com os recursos recebidos, poderá aumentar capital da pessoa jurídica operacional.

Ora, conseqüentemente, somente haverá capitalização de lucros efetivamente distribuíveis caso todas as pessoas jurídicas da cadeia societária (holdings e empresa operacional) realizem a capitalização. Ao contrário, caso ocorra apenas a capitalização dos lucros de holdings, o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, não incide, devendo ser mantido o valor da participação societária pelos proprietários, até mesmo porque os efetivos lucros da pessoa jurídica operacional ainda poderão ser distribuídos sem tributação (para os próprios sócios) ou para futuros adquirentes.

E, ainda, quando houver holdings mistas, com operações próprias, a capitalização de seus lucros, sem que tenha ocorrido a correspondente capitalização dos lucros das investidas, somente poderá ter efeito parcial na atualização do custo da participação societária de seus sócios. Isso é facilmente calculado com base na memória de cálculo abaixo:

()	Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding
(-)	Lucro/Reservas Existentes na Investida (*) % de participação
(=)	Lucro passível de distribuição pela Holding
(/)	Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding
(=)	Percentual aceitável para aumento do custo da participação
(*)	Valor do aumento de custo considerando o total do lucro capitalizado pela Holding
(=)	Valor aceitável para aumento do custo

Repara-se que a memória de cálculo acima é simples, utilizando somente as quatro operações matemáticas e os dados constantes dos balancetes da holding e da correspondente investida, na data da capitalização de lucros. Ela atende a aplicação do disposto no Art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, tanto no caso de holdings mistas (com operações próprias), como no caso de distribuição diferenciada de lucros (em percentual diferente daquele da participação societária do acionista).

a.III – Aplicação da Legislação ao Caso dos Autos

Verifico que, no caso dos autos, somente houve capitalização de lucros nas holdings, tendo sido mantido sem capitalização todo o lucro da pessoa jurídica operacional.

Com efeito, no caso dos autos:

- ocorreram duas capitalizações seguidas de lucros, ambos reconhecidos em decorrência da aplicação do método de equivalência patrimonial às participações societárias de duas holdings (a NOVA PACTUAL e a PACTUAL) e não houve a capitalização dos lucros auferidos pela pessoa jurídica operacional (o BANCO PACTUAL);

- somente houve glosa da atualização do custo de participação societária, para uma das capitalizações de lucro, mais especificamente, para a capitalização ocorrida em NOVA PACTUAL em 13.10.2006, no valor de R\$ 30.233.762,00.

Portanto, a autoridade autuante entendeu indevida apenas a atualização de custo da participação em decorrência de uma das capitalizações de lucro, em razão da aplicação a ela, pelo autuado, do disposto no art. 135 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de

Porém, de acordo com a interpretação já apresentada por este conselheiro, entende-se que ambas deveriam ter sido glosadas. Isso porque o lucro da pessoa jurídica operacional (ou seja, o lucro efetivamente auferido pelo BANCO PACTUAL) continuou mantido em seu patrimônio líquido, após as incorporações reversas, e consequentemente permaneceu passível de distribuição isenta aos adquirentes, ou terceiros (até mesmos os próprios alienantes), conforme acordo entre as partes.

De fato, os alienantes venderam aos adquirentes do Banco o direito de receber os lucros isentos de tributação ou de repasse desse valor a terceiros.

Ora, como, (a) em primeiro lugar, a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo da participação societária é somente aquela relativa aos lucros efetivamente distribuíveis isentos de tributação e como, (b) em segundo lugar, a distribuição de lucros com isenção de tributação foi, no caso, efetivamente transferida (aos adquirentes do banco, ou terceiros por eles determinados), (c) podemos concluir que as capitalizações de lucros realizadas não podem ter qualquer efeito no custo da participação alienada.

Portanto, como não foram glosados os dois aumentos de custo, que – no entender deste conselheiro – seria indevidos, resta desnecessária a aplicação da memória de cálculo de segregação de eventuais operações próprias das Holdings, que são apenas residuais, conforme afirmado por ambas as partes e assim, não teriam o condão de reduzir o valor lançado. Pelo contrário, caso fosse aplicado o procedimento de cálculo defendido por este conselheiro, o valor do tributo devido seria maior do que o originalmente lançado.

Por conta das discussões travadas em plenário sobre o tema, penso ser necessário aqui fazer um esclarecimento quanto à dúvidas sobre a eventual ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento por esta decisão.

Tenho plena convicção de que não se está aqui alterando critério jurídico, porque no lançamento e na respectiva impugnação encontram-se claramente fixados os limites da lide e não foram alterados. Com efeito, o fato e a acusação em debate estão perfeitamente descritos no termo de verificação fiscal e, na decisão, é precisamente esse fato que se analisa:

- i. o fato é a alienação de participações societárias,
- ii. a acusação é de insuficiência do recolhimento do tributo por erro na apuração do ganho de capital, por se entender que a capitalização de lucros refletidos em sociedades investidoras, pelo método da equivalência patrimonial, não teria o condão de alterar o custo da participação societária alienada.
- iii. o que se apresenta aqui, sem qualquer inovação quanto ao fato analisado e a acusação originalmente feita, é o fundamento que este conselheiro entende ser suficiente para julgamento da acusação, em face das alegações do sujeito passivo.

Diferente seria o caso em que há uma acusação verificada insubsistente mas, por conta de outra infração, fosse mantido o tributo lançado, situação que não ocorre aqui.

Cumpre lembrar que o julgador não está vinculado ao fundamento das partes, somente não pode exarar uma decisão extra-petita, o que, conforme acima esclarecido, não ocorreu.

Finalmente, quanto ao pedido subsidiário da recorrente de não aplicação de penalidade e juros de mora, a partir do disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional e da observância à Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, é de se ressaltar que, em nenhum momento, tal normativo dá suporte à interpretação do art. 135 do RIR/99 defendida pela autuada, a qual, na forma acima disposta, se entende aqui como totalmente equivocada. Assim, é de se manter a multa de ofício aplicada pela autoridade lançadora, bem como os juros de mora incidentes sobre o principal e sobre a multa de ofício, neste último caso em linha com o explicitado seguir, quando da análise do recurso especial de iniciativa da Fazenda Nacional.

a.IV – Conclusão

Como a exigência original foi apenas de parte do valor que este conselheiro, nos termos da fundamentação deste voto, entende devido, e considerando a impossibilidade de *reformatio in pejus* voto por NEGAR provimento ao recurso especial de iniciativa do contribuinte, para manter o crédito tributário reconhecido como devido pela decisão *a quo*, inclusive a multa de ofício no patamar mantido pelo acórdão recorrido, bem como a incidência de juros de mora sobre o principal e sobre a mencionada multa.

b) Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, o paradigma anexado foi proferido por órgão julgador diferente daquele do presente processo e não foi reformado, adicionalmente, a matéria objeto do recurso, para a qual se deu seguimento não foi objeto de súmula do CARF e, ainda, analisando o paradigma trazido pelo Procurador da Fazenda, verifico estar diante de situações fáticas similares para as quais o presente Conselho adotou critérios jurídicos diferentes, nos termos dos pontos especificamente trazidos pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial. Assim, conheço do recurso.

Conhecido o Recurso, passo a seu mérito, relativamente à matéria para a qual lhe foi dado seguimento (ou seja, sobre juros de mora incidentes sobre a multa de ofício).

Quanto ao art. 61, §3º. da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado pela autoridade lançadora para fins de caracterização da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo assistir razão à Fazenda quanto à interpretação do mesmo abranger, à luz do caput do mesmo, não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício, visto que: (a) decorre, sim, a referida multa de ofício dos referidos tributos ou contribuições quando lançados pela autoridade tributária e, ainda, (b) a multa de ofício integra, ainda, a obrigação tributária principal, com fulcro no art. 113, §1º. do Código Tributário Nacional, bem como o conceito de crédito tributário, cabível assim a incidência de juros de mora sobre seu valor, com fulcro no art. 161 do CTN.

Acerca desta última consideração, entendo decorrer tal abrangência da multa de ofício no conceito de crédito tributário diretamente do disposto nos arts. 142 e 161 do CTN, na forma brilhantemente disposta no voto de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão 9.202-002.600, o qual adoto aqui como razões de decidir, *in verbis*:

“(…)

Quanto ao mérito, em nosso entender o Código Tributário Nacional (CTN) define a questão.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

...

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.

Pela leitura das determinações legais acima chegamos à conclusão que a multa de ofício – apesar de não possuir natureza tributária – integra o crédito tributário, pois este é composto pelo tributo somado aos acréscimos legais, incluindo o valor da multa, como fica claro no Art. 142 do CTN, que inclui, no término da sua redação, a aplicação da penalidade cabível. (g.n.)

Processo nº 19515.720168/2011-24
Acórdão n.º **9202-003.698**

CSRF-T2
Fl. 1.080

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 19515.720168/2011-24
Acórdão n.º **9202-003.698**

CSRF-T2
Fl. 1.081

CÓPIA