



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001538/2010-79
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.951 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de fevereiro de 2022
Recorrente SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. REJEIÇÃO.

Deve ser rejeitada a arguição preliminar de nulidade do auto de infração fundada em erro de identificação do sujeito passivo, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente seu curso procedimental, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente à defesa, tendo o Recorrente se defendido de maneira plena nas várias oportunidades que teve de se manifestar.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DECISÃO QUE ADOTOU ENTENDIMENTO DE SÚMULA CARF. DESCABIMENTO DE RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Conforme determina o §3º do art.67 do Anexo II do RICARF/2015, não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso concreto, a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº108 (“*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*”), não cabendo a interposição de Recurso Especial contra a posição adotada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

DEDUTIBILIDADE. LIMITES. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP. INCORPORAÇÃO HORIZONTAL OU LINHA A LINHA. GLOSA IMPROCEDENTE.

A dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio (JCP) obedece aos limites estritamente excludentes estipulados no § 1º do art. 9º da Lei 9.249/1995. Sob tal regramento, a dedução é limitada a partir do lucro

líquido do período de pagamento ou dos lucros acumulados e reserva de lucros apurados em períodos anteriores.

Em havendo evento especial de incorporação do patrimônio de outra pessoa jurídica, registrado sob a forma de “incorporação horizontal” ou “linha a linha”, há que se considerar a operação como tal, considerando que tal forma de registro não é vedada, seja por normas contábeis seja no direito societário. Se a operação pode ser assim registrada, e também não há norma tributária que determine, no caso em questão, a requalificação, para fins fiscais, dos atos tais como praticados, não há base para que se calcule os limites para a dedução de JCP considerando uma operação diferente da efetivamente realizada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por compartilharem a mesma matéria de defesa, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, exceto em relação à matéria “ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício”. No mérito, na parte conhecida, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento em relação à matéria “ilegitimidade passiva do Recorrente – nulidade da autuação”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento nesse ponto. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella; (ii) em relação à matéria “observância dos limites para a dedutibilidade dos JCP”, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Sujeito Passivo em epígrafe em face do Acórdão n.º 1401-000.946, de 06/03/2013, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INOCORRÊNCIA. O Fato de o auto de infração ter sido lavrado contra a empresa incorporada ou sucedida, por si só, não acarreta a nulidade do processo por erro na identificação do sujeito passivo, mormente quanto todas as intimações, termos e atos processuais são cientificados a empresa incorporadora/sucessora e atendidos, inclusive a ciência do auto de infração, não havendo qualquer prejuízo à defesa do contribuinte, mormente quando a incorporação se deu dentro do mesmo grupo econômico.

INCORPORAÇÃO JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUÇÃO - A dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio obedece aos limites estritamente excludentes estipulados no § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; com a redação dada pelo art. 78, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sob tal regramento, a dedução é limitada a partir do lucro líquido do período de pagamento ou dos lucros acumulados e reserva de lucros apurados em períodos anteriores. Em havendo evento especial de incorporação de parcela do patrimônio de outra empresa, não se aplica a incorporação horizontal, inadmissível em nosso ordenamento jurídico, sendo desconsiderado a situação contábil e jurídica da incorporada que se extinguiu e teve seu acervo líquido direcionado para compor a conta de capital social sob a forma de subscrição de ações como se de subscrição de bens se tratasse. Entendimento diverso pressuporia também que a Lei permitiria a possibilidade de duplo aproveitamento de mesmo critério da mesma na empresa incorporada e na incorporadora, para efeito de dedutibilidade do juros sobre capital próprio.

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

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, EM NEGAR provimento ao recurso de ofício. Em relação ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGARAM provimento, nos seguintes termos: 1) Pelo voto de qualidade, negaram provimento em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Victor Humberto da Silva Maizman, Karem e Mauricio; 2) Por maioria de votos, em relação à matéria de mérito remanescente. Vencido o Conselheiro Mauricio Peereira Faro.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão da constatação de que o Contribuinte SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A deduziu, na apuração do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário 2007, despesas com distribuição de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) em valor superior ao limite legalmente permitido.

A Fiscalização verificou que o contribuinte transferiu diretamente para as suas contas de Lucros Acumulados e Reserva de Lucros os saldos que a empresa SANTANDER BANESPA COMPANHIA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, incorporada pelo contribuinte em 13/11/2006, tinha em contas equivalentes, promovendo uma incorporação “linha a linha” ou horizontal. Por considerar que tal prática não é admitida no ordenamento brasileiro, a autoridade tributária recalculou o limite de dedutibilidade em R\$ 13.365.360,22, o que implicou a glosa de R\$ 14.114.639,78 a título de excesso de JCP distribuídos (originalmente haviam sido deduzidos R\$ 27.480.000,00, a integralidade do valor distribuído).

Ao apreciar a impugnação por meio da qual o Sujeito Passivo contestou os autos de infração, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo I (SP) considerou-a procedente em parte, revisando o limite de dedutibilidade para R\$ 22.907.486,36.

Entendeu o Colegiado de 1ª instância que a Fiscalização aferira somente a segunda forma de cálculo trazida pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 (“*o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência [...] de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados*”), deixando de verificar a primeira hipótese mencionada no dispositivo (“*o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes de dedução dos juros [...], em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados*”).

A partir do cálculo de 50% do lucro líquido do período, antes da provisão para o IRPJ e da dedução dos JCP, a Turma da DRJ encontrou novo limite de dedutibilidade, superior ao utilizado pela Fiscalização, e os lançamentos de IRPJ e CSLL foram reajustados. Em face do montante exonerado, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício de sua decisão.

Julgando o Recurso de Ofício, e o Recurso Voluntário apresentado pelo Sujeito Passivo, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou provimento a ambos, nos termos da ementa reproduzida alhures.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi cientificada a respeito do desprovimento do Recurso de Ofício e se declarou ciente da decisão, abstendo-se de interpor qualquer recurso.

Intimado da referida decisão, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Especial endereçado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em que defende a existência de divergência jurisprudencial a respeito das seguintes matérias:

a) Ilegitimidade passiva da Recorrente – Nulidade da Autuação

A Recorrente narra que o acórdão recorrido, apesar de reconhecer expressamente que os autos de infração objeto do presente processo foram formalizados em face de empresa já extinta por incorporação (SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A), deixou de declarar sua nulidade por ilegitimidade passiva e manteve intactos os lançamentos realizados, sob a alegação de que a lavratura dos autos feita desta forma não teria acarretado qualquer prejuízo ao Recorrente.

Ao decidir desta forma, a decisão recorrida teria entrado em divergência com o Acórdão n.º 105-15.919, proferido pela 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que, analisando fatos jurídicos idênticos aos discutidos no recurso do contribuinte (validade de lançamentos realizados em face de pessoa jurídica reconhecidamente extinta por incorporação), decidiu que o lançamento realizado com erro na identificação do sujeito passivo deve ser considerado nulo, em obediência ao disposto no art. 142 do CTN

O paradigma indicado pelo Recorrente tem a seguinte ementa:

IRPJ/CSL - ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - Reputa-se insubsistente o lançamento que nomeia como sujeito passivo empresa extinta por incorporação, porquanto a incorporadora, na qualidade de sucessora, é quem responde pelos tributos devidos pela incorporada, tendo em vista a sua extinção em data anterior à lavratura do auto de infração.

b) Observância, pelo Recorrente, dos limites para a dedutibilidade dos JCP em 2007

Na sequência, a Recorrente relata que acórdão recorrido decidiu pela ilegalidade da chamada incorporação “linha a linha”, afirmando que, na incorporação da pessoa jurídica SANTANDER BANESPA COMPANHIA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL pelo Sujeito Passivo, a empresa incorporadora deveria ter realizado apenas o aumento de seu capital social, equivalente ao acervo líquido da incorporada (ou seja, o valor dos “lucros acumulados e das “reservas de lucros” da incorporada deveriam ser obrigatoriamente convertidos em “capital social” no momento da incorporação).

Segundo o Recorrente, a decisão estaria em divergência com o Acórdão n.º 103-23.561, prolatado pela 3ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que defendeu a regularidade do procedimento da incorporação “linha a linha” (aumento do capital social e das demais contas da incorporadora com os saldos das mesmas contas da incorporada), uma vez que não há, nos arts. 226 e 227 da Lei das S/A ou no Parecer Normativo Cosit n.º 462/1971, qualquer determinação no sentido de que, na incorporação de empresas, todas as contas do patrimônio líquido da incorporada devam ser utilizadas para compor o capital social da incorporadora.

No acórdão paradigma trazido pela Recorrente, encontra-se a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EVENTOS ESPECIAL CISÃO/INCORPORAÇÃO - DEDUÇÃO - A dedução como custo ou despesa dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio obedece aos limites estritamente excludentes estipulados no § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; com a redação dada pelo art. 78, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sob tal regramento, a dedução é limitada a partir do lucro líquido do período de pagamento ou dos lucros acumulados e reserva de lucros apurados em períodos anteriores. Em havendo evento especial de cisão ou incorporação de parcela do patrimônio de outra empresa, mesmo que a reserva de lucros referia-se na empresa cindida ao exercício anterior, por uma questão lógica, de possibilidade de duplo aproveitamento da mesma na cindida e na incorporadora, não pode ser utilizada pela última, no cálculo do 2º limite de dedutibilidade do JCP.

c) Ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício

Por fim, o contribuinte defende ainda que a decisão recorrida, ao manter a incidência dos juros calculados à taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada, teria entrado em dissenso com outras decisões administrativas proferidas no âmbito do CARF.

Os acórdãos indicados como paradigmas do entendimento defendido pelo Recorrente são os Acórdãos nº CSRF/02-03.133 (proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) e nº 3403-002.051 (prolatado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF), que receberam as seguintes ementas (reproduzidas parcialmente, apenas no que interessa à matéria recorrida):

Acórdão nº CSRF/02-03.133

ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 1º/01/97.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Acórdão nº 3403-002.051

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É ilegal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Requer ao final o contribuinte que seu Recurso Especial seja conhecido e provido para que a decisão recorrida seja reformada, cancelando-se integralmente os lançamentos tributários objeto do presente processo administrativo.

O Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de exame de admissibilidade recursal datado de 07/06/2016, admitindo a comprovação das divergências jurisprudenciais arguidas entre as decisões recorrida e paradigmas, em relação às três matérias recorridas.

Intimada a tomar ciência do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo e do despacho que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões em que alega, em síntese, o seguinte:

- os defensores da tese da não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício se baseiam na literalidade do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 (“*os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições [...] não pagos nos prazos previstos [...] serão acrescidos de multa de mora*”), argumentado que só incidiria a multa sobre débitos de tributos e contribuições, e não sobre débitos de qualquer natureza. Essa interpretação, supostamente literal, não prospera, uma vez que ignora a expressão “*decorrente de*” presente no texto do dispositivo;

- a interpretação teleológica do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 também leva à conclusão pela incidência de juros sobre a multa de ofício. Afastar a aplicação dos juros de mora significaria esvaziar as finalidades da multa (punitiva e educativa), uma vez que o valor lançado pela autoridade tributária, depois de anos de discussão em processos administrativo e judicial, já se encontraria totalmente corroído pela inflação;

- a interpretação sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária) se junta ao tributo lançado para formar o crédito tributário, sobre o qual devem incidir juros moratórios. Não há possibilidade de segregação das formas de correção deste montante total;

- o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e outros Tribunais Superiores possuem decisões favoráveis à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Além disso, a jurisprudência preponderante do CARF sobre o tema é no mesmo sentido;

- em respeito ao princípio da eventualidade, caso se entenda que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 não abrange a multa de ofício, é preciso, ainda assim, que incidam juros de mora à taxa de 1% ao mês sobre a multa de ofício, conforme determina o art. 161, § 1º, do CTN;

- quanto à proibição de que os lucros acumulados e as reservas de lucros existentes na contabilidade da empresa incorporada possam ser somados aos valores existentes nas mesmas contas da incorporadora, para efeito de composição do 2º limite de dedutibilidade dos JCP, devem ser adotados os argumentos utilizados pela DRJ em São Paulo I (SP) na decisão de primeira instância, cuja conclusão foi no sentido de que, “*no curso do processo de incorporação, os ‘Lucros Acumulados’ e ‘Reservas de Lucros’ deixam de existir, sendo levado em conta apenas o acervo líquido (bens e direitos subtraídos das obrigações) da empresa incorporada, isto é, o patrimônio líquido vertido a que se refere o citado art. 226 da Lei das S/A.*”;

- segundo os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, a notificação e os demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de alguma destas hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento do defesa à parte. Além disso, a jurisprudência já consolidada na CSRF é no sentido de que “*não há nulidade sem prejuízo*”;

- assim, no caso dos autos, não há como se acolher a alegação de ilegitimidade passiva da empresa autuada. Conforme bem salientado pela Turma *a quo*, o fato de o auto de infração ter sido lavrado contra a empresa incorporada ou sucedida, por si só, não acarreta a nulidade do processo por erro na identificação do sujeito passivo, mormente quanto todos as intimações, termos e atos processuais são cientificados a empresa incorporadora/sucessora e atendidos, inclusive a ciência do auto de infração, não havendo qualquer prejuízo à defesa do contribuinte, mormente quando a incorporação se deu dentro do mesmo grupo econômico.

Pede a Fazenda Nacional, ao final, que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, com a consequente manutenção do auto de infração.

Em seguida, os autos foram a mim sorteados para relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O Recurso Especial do Sujeito Passivo foi admitido pelo despacho da Presidente da Câmara recorrida quanto às três matérias contestadas: a) ilegitimidade passiva do Recorrente – nulidade da autuação; b) observância dos limites para a dedutibilidade dos JCP; e c) ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício. O conhecimento do recurso não foi questionado nas Contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional.

No que toca à primeira matéria que obteve seguimento, verifico que a controvérsia deve efetivamente ser conhecida por este Colegiado.

A respeito da arguição de nulidade do lançamento objeto dos presentes autos, formulada pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, o Acórdão n.º 1401-000.946, ora recorrido, decidiu que o fato de os autos de infração terem sido lavrados em nome de empresa já extinta por incorporação, por si só, não é suficiente para ensejar a nulidade da autuação, que somente deveria ser declarada caso restasse demonstrado prejuízo à defesa do contribuinte.

No caso concreto, a decisão considerou inexistente tal prejuízo, uma vez que “*a empresa incorporadora, sucessora e responsável perante o Fisco com relação às obrigações fiscais da antiga empresa recebeu todas as intimações no mesmo endereço da incorporada, o recebimento e acompanhamento da fiscalização se deu pelos mesmos funcionários ao longo do tempo (Luciana Pereira), tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados, defendeu-se na primeira instância sem nada alegar, enfim, exerceu tão plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos que convenceu os julgadores de primeira instância a cancelar parcela significativa do auto de infração [...]*”.

Já o Acórdão n.º 105-15.919, único paradigma indicado pelo Recorrente em relação à matéria, considerou suficiente, para fins de declaração da nulidade dos autos de infração, o fato destes terem sido constituídos em face de empresa já extinta por incorporação, o que configuraria erro na identificação do sujeito passivo e afronta ao art. 142 do CTN e ao art. 10

do Decreto n.º 70.235/1972. A decisão sequer aborda uma eventual verificação de prejuízos que tal fato possa ter provocado à defesa.

Tendo sido devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e paradigma quanto à matéria “ilegitimidade passiva do Recorrente – nulidade da autuação” e cumpridos os demais requisitos de admissibilidade fixados no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o Recurso Especial do contribuinte deve ser conhecido em relação ao tema.

Considero que o recurso merece conhecimento também no que diz respeito à segunda matéria recorrida, atinente à “observância dos limites para a dedutibilidade dos JCP”.

Como foi relatado, a Recorrente adotou um limite de dedutibilidade de despesas com pagamento de JCP em valor superior ao admitido pela Fiscalização. Esse valor foi calculado a partir da segunda hipótese prevista no art. 9º, § 1º, da Lei n.º 9.249/1995 (com a redação dada pelo art. 78 da Lei n.º 9.430/1996) e os valores de “lucros acumulados” e de “reserva de lucros” considerados sofreram repercussão direta do procedimento adotado pela Autuada, identificado como incorporação “linha a linha” ou horizontal, por ocasião da incorporação da empresa SANTANDER BANESPA COMPANHIA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. Isso porque os saldos que o contribuinte tinha em tais contas, antes do processo de incorporação, foram acrescidos dos saldos das contas correspondentes da incorporada.

A Fiscalização considerou que tal procedimento não é aceito no ordenamento jurídico brasileiro, entendimento corroborado pelo Colegiado *a quo*. O acórdão recorrido concluiu pela impossibilidade jurídica da incorporação “linha a linha”, apontando que *“a partir do momento que ocorre a extinção da incorporada o seu passado contábil, por óbvio não é mais relevante na medida em que a incorporadora [...], ao invés de ações, recebe o total da riqueza patrimonial devidamente avaliada, [...] sob a forma de um acervo líquido, uma universalidade composta de bens e direitos subtraídos de obrigações, isto é, o patrimônio líquido vertido a que se refere o art. 226 da Lei das S/A, que irá compor o capital social da incorporadora”*. Segundo a decisão, a operação de incorporação deve provocar o aumento do capital social da incorporadora, no valor da riqueza patrimonial devidamente avaliada da incorporada, não sendo possível *“falar mais na existência de reservas ou muito menos de lucros acumulados de empresa extinta”*.

O Acórdão n.º 103-23.561, paradigma trazido pelo Recorrente quanto ao tema, trata de discussão ligeiramente distinta. A controvérsia ali desenvolvida diz respeito aos efeitos temporais da incorporação “linha a linha”. Explica-se: o contribuinte incorporou parte cindida de outra empresa em janeiro de 2002 e acrescentou à sua “reserva de lucros” o saldo que a incorporada tinha na conta correspondente em 31/12/2001. A partir desse contexto, discutiu-se no processo se os valores trazidos da empresa cindida afetariam: a) o resultado do ano-calendário 2002 (influência na primeira forma de cálculo do limite de dedutibilidade de despesas com JCP encontrada no § 1º do art. 9º da Lei n.º 9.249/1995); ou b) o saldo de lucros de períodos anteriores (influência na segunda forma de cálculo do referido limite, prevista no mesmo dispositivo legal).

Enfim, verifica-se que a decisão trazida como paradigma considera válida, para fins tributários, a incorporação “linha a linha” ou horizontal e conclui, ao final, que as reservas de lucros oriundas da incorporada devem ser agregadas às reservas de lucros da incorporadora,

referindo-se, portanto, a resultados de períodos anteriores. Neste sentido, o fechamento do voto vencedor daquela decisão:

Ora, se o relator assume como certo que as reservas que foram incorporadas pela Recorrente a partir daquelas cisões referem-se ao "exercício anterior", portanto, a conclusão lógica esperada, na falta de outro elemento a mais que pudesse servir de ressalva, seria a de que a Recorrente estaria certa em considerar em seu cálculo do 2º limite a agregação daquelas reservas.

Constato assim que, embora o acórdão paradigma não discuta exatamente a possibilidade jurídica da incorporação “linha a linha”, a decisão construída pressupõe sua validade e aponta, inclusive, no mesmo sentido defendido pela Recorrente nos presentes autos: os saldos de lucros acumulados e de reserva de lucros da incorporada e da incorporadora poderiam ser adicionados na contabilidade desta última. Sendo assim, reputo devidamente comprovado o dissenso jurisprudencial arguido pela Recorrente.

Como os demais requisitos de admissibilidade determinados pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 também foram observados, esta matéria abordada no Recurso Especial do contribuinte deve ser conhecida.

Por fim, o contribuinte se insurgiu também quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Neste ponto, seu Recurso Especial não pode ser conhecido.

A questão da possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício já foi objeto de súmula editada pelo CARF. *In verbis*:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nos termos do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, é incabível Recurso Especial contra decisão administrativa que tenha adotado entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, mesmo que esta tenha sido aprovada depois da interposição do recurso:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

[...]

O caso sob análise enquadra-se perfeitamente na previsão regimental. O Recurso Especial do sujeito passivo foi interposto em 27/08/2013 e admitido em 07/06/2016. Em 03/09/2018, a Súmula CARF n.º 108 foi aprovada pelo Pleno, tornando-se vinculante por força da Portaria MF n.º 129, de 01/04/2019.

O Acórdão n.º 1401-000.946 adota o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF n.º 108. Portanto, por força do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o

Recurso Especial do sujeito passivo não pode ser conhecido quanto à matéria “ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício”.

Assim sendo, o Recurso Especial do Contribuinte deve ser PARCIALMENTE CONHECIDO, apenas em relação às matérias “ilegitimidade passiva do Recorrente – nulidade da autuação” e “observância dos limites para a dedutibilidade dos JCP”.

2 MÉRITO [voto vencido]

São, portanto, duas as matérias cujo mérito sobe à apreciação desta 1ª Turma da CSRF.

A primeira delas trata dos efeitos decorrentes do fato de a Fiscalização lavrar autos de infração em nome de empresa que, na data da ciência da autuação, já tenha sido extinta por incorporação.

A segunda matéria diz respeito à regularidade da operação conhecida como incorporação “linha a linha” ou incorporação horizontal, por meio da qual a empresa incorporadora, ao invés de apurar o acervo líquido da incorporada e vertê-lo ao seu patrimônio na forma de aumento de capital social, promove um ajuste conta a conta, somando às suas contas de lucros acumulados e reserva de lucros os saldos que a incorporada tinha, à data da incorporação, nas contas correspondentes.

Por razões de clareza, as matérias serão analisadas em tópicos separados.

2.1 ILEGITIMIDADE PASSIVA DO RECORRENTE – NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Conforme foi relatado, o Recorrente narra que a empresa SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A, em cujo nome foram lavrados os autos de infração que originaram o presente processo, já se encontrava extinta desde 13/11/2009, data em que foi incorporada por SANTANDER LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL (o Recorrente), muito antes, portanto, da ciência acerca da autuação, que se deu em 30/11/2010.

O sujeito passivo defende, assim, ter havido erro na identificação do sujeito passivo, o que seria causa de nulidade absoluta dos autos de infração.

Discordo de tal tese.

Alinho-me àqueles que entendem que não se pode cogitar de nulidade do lançamento tributário por conta de mera irregularidade na identificação do sujeito passivo, que não tenha provocado prejuízo algum ao exercício da ampla defesa e do contraditório no decorrer do contencioso administrativo tributário.

Sobre o tema, a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Interna nº 8, de 08/03/2013, já se pronunciou e, embora tal entendimento não vincule os membros do CARF, peço vênias para reproduzir sua ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Dos fundamentos daquele ato administrativo, é possível identificar que a eventual lavratura dos autos de infração em face de empresa já incorporada por outra, e não da incorporadora que lhe sucedeu (caso dos autos), caracterizaria mera irregularidade que não demanda anulabilidade ou declaração de nulidade. Observe-se:

6. A primeira situação é a inexistência de nulidade ou anulabilidade do lançamento por algum equívoco na identificação do sujeito passivo.

6.1. O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.

6.2. A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos. (*in* Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p. 478)

6.3. Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. **A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte** já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do

contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

6.4. Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:

a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.

b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.

c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o atuado atualmente com o sobrenome do cônjuge, [destaques ora inseridos]

No caso do presente processo, considero incontroverso que a identificação da empresa incorporada como sujeito passivo do lançamento não prejudicou em nada a defesa muito bem executada por sua incorporadora e sucessora. Como apontou a decisão recorrida, o direito à defesa no presente contencioso foi plenamente exercido, por meio do regular recebimento de intimações e da prestação de informações, da ciência dos autos de infração lavrados e da apresentação de recursos administrativos (impugnação, Recurso Voluntário e Recurso Especial) que analisaram profundamente os pontos objeto de debate.

Diante da manifesta ausência de prejuízo à defesa, concluo que não há que se falar em nulidade associada a erro na identificação do sujeito passivo.

Este Colegiado, embora com outra composição, já se manifestou neste sentido, conforme atestam as ementas das decisões a seguir apresentadas, todas proferidas em processos em que o sujeito passivo arguiu a nulidade do lançamento em razão de ter constado nos autos de infração o nome de empresa já extinta por incorporação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

IRPJ. PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Incabível a preliminar de nulidade de erro de identificação do sujeito passivo, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente seu curso procedimental, tendo a Recorrente, no caso concreto, todas as oportunidades cabíveis para argumentar, como de fato o fez, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente.

(Acórdão n.º 9101-003.838; 1ª Turma da CSRF; Processo n.º 16561.000024/2007-28; Julgamento em 03/10/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1999

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No havendo supressão de aspecto importante para a constituição do crédito tributário, nem prejuízo ao exercício do direito de defesa do contribuinte no caso concreto, não se verifica nulidade no lançamento.

(Acórdão n.º 9101-003.943; 1ª Turma da CSRF; Processo n.º 18471.002461/2004-78; Julgamento em 05/12/2018)

Esclarece-se ainda, em razão dos debates realizados pelo colegiado, que no caso concreto não incide o enunciado de Súmula n.º 112¹, uma vez que o caso tratado nos presentes autos refere-se a operação de incorporação, e não de pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo para rejeitar a preliminar de nulidade dos autos de infração objeto do presente processo fundamentada na ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo.

2.2 OBSERVÂNCIA DOS LIMITES PARA A DEDUTIBILIDADE DOS JCP

Como foi visto, a empresa SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A, ao calcular o limite de dedutibilidade de despesas relativas ao pagamento de JCP no ano-calendário 2007, adotou a segunda forma de cálculo presente no § 1º do art. 9º da Lei n.º 9.249/1995 e utilizou, somados aos seus, os valores de lucros acumulados e reserva de lucros oriundos da pessoa jurídica SANTANDER BANESPA COMPANHIA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, que havia incorporado em 13/11/2006.

O procedimento adotado, conhecido como incorporação “linha a linha” ou incorporação horizontal, foi reputado pela Fiscalização como não aceito pela legislação brasileira, em contraposição à operação legítima que se daria mediante o aumento do capital social da incorporadora, em valor equivalente ao acervo líquido da incorporada, apurado no momento da incorporação.

Quanto ao tema, considero que agiu bem a Fiscalização ao refutar o procedimento adotado pela Recorrente, pelas razões muito bem expostas no acórdão recorrido, que acolho como minhas:

Conforme se verifica na tabela acima, o ponto relevante da questão recai no impacto que o evento especial de incorporação no ano anterior ao da ocorrência do fato gerador possa ter na apuração do segundo limite (lucros acumulados de períodos anteriores e reservas). Por outras palavras, **a pergunta que se impõe é saber se a incorporadora pode aproveitar depois da incorporação os saldos das contas de lucros acumulados de períodos anteriores e de reservas presentes na contabilidade da incorporada no momento da ocorrência do**

¹ Súmula CARF n.º 112: É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.

evento especial de incorporação, tudo isso para efeito de cálculo desse segundo limite, dessa feita na incorporadora.

A resposta a meu ver é negativa, pois **a partir do momento que ocorre a extinção da incorporada o seu passado contábil, por óbvio não é mais relevante** na medida em que a **incorporadora** pertencente ao mesmo grupo econômico da incorporada, ao invés de ações, **recebe o total da riqueza patrimonial devidamente avaliada**, sob uma outra forma, sob uma outra natureza, qual seja, **sob a forma de um acervo líquido, uma universalidade composta de bens e direitos subtraídos de obrigações, isto é, o patrimônio líquido vertido a que se refere o art. 226 da Lei das S/A, que irá compor o capital social da incorporadora.**

Por outras palavras, **essa sistemática pressupõe necessariamente que se siga o caminho tão-somente do “aumento de capital social” de certa sociedade, denominada Incorporadora**, mediante entrega, do total da riqueza patrimonial devidamente avaliada, por outra sociedade, a incorporada, não havendo, pois, que se falar mais na existência de reservas ou muito menos de lucros acumulados da empresa extinta. Ora, se a incorporação pressupõe a extinção da empresa incorporada como pode sobreviver o regime jurídico da empresa morta na empresa incorporadora?

[...]

Dessa forma, descabido o entendimento da Recorrente de que, pelo art.227 da Lei das S/A, poderia transferir à incorporadora os valores das "Reservas de Lucros" e "Lucros Acumulados", para assim poder aproveitar a dedução que a incorporada teria se tivesse pago JCP antes da incorporação.

A Recorrente na prática adotou o que se chama de incorporação “linha a linha” ou incorporação horizontal não permitida por nosso ordenamento jurídico. E não se alegue que no nosso ordenamento jurídico não existe nenhuma lei que contenha dispositivo que proíba, em letras garrafais, esse expediente.

Tratando-se de sociedades anônimas, o instituto da incorporação, fusão e cisão está muito bem disciplinado e regrado na Lei das S.A. (Lei nº 6.404/76), não podendo a empresa fugir desse regramento. Se um caminho formal lá é indicado precisamente, por óbvio que as empresas não possuem a liberdade de seguir outro caminho, como fez a Recorrente. Utiliza-se nesse caso de um argumento e interpretação a “contrario sensu”. E o art. 227, §1º da Lei da S.A não deixa dúvida quanto ao caminho a ser seguido, ou seja, passa pela necessidade de se aumentar o capital social mediante a versão do seu patrimônio líquido (acervo líquido) após avaliação pericial. [destaques ora inseridos]

De fato, o art. 226 da lei nº 6.404/1976 determina que *“as operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar”*, ou seja, o aporte do acervo líquido deverá ser creditado diretamente a conta de capital social. No mesmo sentido, o art. 227 desse mesmo diploma legal fala expressamente, em seu § 1º, que a assembleia-geral da empresa incorporadora deve autorizar o aumento de *capital social a ser*

subscrito e realizado pela incorporada mediante a versão de seu patrimônio líquido, quantificado por peritos.

Sendo assim, cai por terra o argumento apresentado pela Recorrente de que o instituto da incorporação “linha a linha” ou horizontal seria aceito pelo ordenamento jurídico em razão da inexistência de vedação legal à sua adoção. Não existe vedação expressa a outras formas porque há a prescrição legal da forma que deve ser adotada, pelo menos pelas sociedades anônimas.

O mesmo entendimento, referente ao tratamento contábil que deve ser obrigatoriamente observado nas operações de incorporações entre empresas, já havia sido expresso também por meio do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 462/1971, publicado no DOU de 01/08/1971, que trouxe a seguinte passagem de interesse:

6. Sem maiores esforços de interpretação, da leitura dos textos legais, salta à vista de pronto uma formalidade essencial à realidade do ato jurídico: se efetue a incorporação tendo por base o patrimônio líquido da incorporada, avaliável, inclusive por peritos nomeados. Em última análise, impõe-se à operação a obediência às mesmas formalidades exigíveis na subscrição de capital, mediante ingresso de bens.

Por fim, julgo relevante trazer à vista a doutrina apontada na decisão de primeira instância administrativa, na lição do Professor Jeferson Roberto Notato, exposta no artigo “Incorporação Horizontal” (disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/4xs4/incorporacao-horizontal-jeferson-roberto-nonato>):

12. Infere-se do texto normativo que a Incorporação de Empresa pressupõe aumento de capital social de certa sociedade, denominada Incorporadora, mediante entrega, do total da riqueza patrimonial devidamente avaliada, por outra sociedade, denominada incorporada. Não é nenhuma heresia afirmar-se que a Incorporação de Empresa é uma modalidade especial de aumento de capital social em bens, de sociedades empresariais, visto que consumadas a subscrição e a integralização do capital social da Incorporadora, os acionistas da Incorporada passam a ser acionistas da Incorporadora, sem alteração da riqueza jurídica patrimonial de cada acionista. Por isso mesmo é que se costuma tratar a Incorporação de Empresas como mera reorganização societária.

13. Sem mais delongas neste ponto, tem-se que o acervo líquido vertido da incorporada para incorporadora deve sensibilizar a conta de Capital Social da Incorporadora e nunca as demais contas do Patrimônio Líquido desta. O assunto nem é novo. A Receita Federal do Brasil, ainda quando se denominava Secretaria da Receita Federal, através de seu Órgão Central, então denominado Coordenação do Sistema de Tributação, expediu o Parecer Normativo CST nº 462 de 1.971 onde assentava frente ao Direito Comercial da época, os pontos que ora reproduzimos na tabela que segue:

[...]

V- Conclusão

14. A Incorporação de Empresa (também denominada incorporação de acervo líquido) é um ato jurídico complexo (dependente do encadeamento lógico de vários atos válidos) e solene (forma especial de contratação de observação obrigatória). Portanto todas as formalidades do ato devem ser observadas, a ponto de afirmar-se que não existe incorporação de fato. Formalizada a incorporação, desaparece do universo jurídico a

pessoa da incorporada, sendo que seus direitos e obrigações são transferidos por sucessão universal à incorporadora.

15. Ora esta figura da sucessão universal de direitos e obrigações não deve levar o operador do direito a equívocos. Os direitos e obrigações referidos, na sucessão, dizem respeito àquelas relações jurídicas existentes no momento da consumação da incorporação em que a pessoa jurídica da incorporada estava presente como contraparte, isto é como credora ou devedora, ou como titular de direitos aperfeiçoados. De longe não se cogita em sucessão de regime jurídico. Não há direito adquirido em matéria de regime jurídico, aliás, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

16. Subscrito e integralizado o capital social da incorporadora, na forma da Lei, será esta posta como destinatária dos regimes jurídicos que lhe aprovarem, segundo suas próprias qualificações jurídicas, econômicas, societárias e contábeis. Não mais há relevância na situação antes existente na incorporada. Destarte **se a incorporada dispunha de Lucros Acumulados em seu Patrimônio Líquido e sobre este saldo pudesse calcular Juros Sobre o Capital Próprio, não significa que a Lei Comercial ou Tributária autorize o mesmo procedimento na incorporadora, caso esta incorporadora não disponha de lucros acumulados. Não nos esqueçamos que durante o processo de incorporação a figura dos "lucros acumulados", presentes na incorporada, desaparece do mundo jurídico para ser substituída por outro conceito legal, que é o do Patrimônio Líquido Vertido (acervo líquido). Enfim, subscreve-se e integraliza-se capital social com bens e direitos, reduzidos devidamente pelas obrigações, e não com rubricas contábeis.**

17. Queremos crer que não há planejamento tributário na incorporação linha a linha e sim ilegalidade tributária de conduta se houver majoração das bases de cálculo dos Juros Sobre Capital Próprio ou mesmo aumento indevido dos Dividendos a Distribuir. A forma contábil de registro de negócios societários não tem o condão de alterar a dimensão financeira de institutos jurídicos arquitetados de forma rígida e isonômica. Não se pode confundir a liberdade de contratar e contabilizar com a inobservância de normas cogentes nestas matérias. [grifos nossos]

Assim, confirmo o entendimento veiculado no acórdão recorrido acerca da impossibilidade da incorporação “linha a linha”, adotada pelo Sujeito Passivo, inclusive para os efeitos de cálculo do limite de dedutibilidade de despesas com JCP, e conseqüentemente, encaminho meu voto para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial em relação à matéria.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, exceto em relação à matéria “ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício”, e, na parte conhecida, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e expor as razões pelas quais prevaleceu o resultado pelo provimento ao recurso especial do sujeito passivo **quanto ao tema “Limites de dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio”**.

Como bem resumiu o i. Relator, os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados porque a autoridade autuante entendeu que o SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A teria deduzido, na apuração do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário 2007, despesas com distribuição de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) em valor superior ao limite legalmente permitido.

A Fiscalização verificou que o SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A transferiu diretamente para as suas contas de Lucros Acumulados e Reserva de Lucros os saldos que o SANTANDER BANESPA COMPANHIA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, pessoa jurídica incorporada pelo primeiro em 13/11/2006, tinha em contas equivalentes, promovendo a chamada incorporação “linha a linha” ou horizontal. Por considerar que tal prática não seria admitida no ordenamento brasileiro, a autoridade autuante recalculou o limite de dedutibilidade de JCP, glosando o excesso de despesa deduzida.

A incorporação “linha a linha” *“consiste em majoração de saldos credores de certas contas do Patrimônio Líquido da sociedade Incorporadora, mediante a agregação do saldo proveniente da contabilidade da sociedade Incorporada. Dito de outra forma: a contrapartida do acervo líquido incorporado não é registrada integralmente na conta de Capital Social e sim distribuída por várias contas do Patrimônio Líquido, pela via de apropriação de saldos contábeis rubrica a rubrica.”*²

Não se está a tratar, aqui, de operação que tome por base valores de contas outras que não as de patrimônio líquido das sociedades – procedimento este que há muito já foi considerado como incabível por contrariar a própria legislação societária:

PN CST 462/71 - PN - Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 462 de 07.07.1971 / D.O.U. 18.08.1971

EMENTA - **Incabível a incorporação de empresas tomando-se por base outros valores que não o do patrimônio líquido da incorporada.** Tributa-se, como distribuição disfarçada de lucros, a parte do excedente que, sob qualquer forma, couber aos acionistas, sócios ou titulares da empresa extinta sendo, ainda, vedada a compensação de seus prejuízos pela remanescente.

Diferentemente da operação tratada no PN CST 462/1971, a incorporação linha a linha ou horizontal envolve, apenas, as contas de patrimônio líquido. A questão é que, em vez de

² <http://www.fiscosoft.com.br/a/4xs4/incorporacao-horizontal-jeferson-roberto-nonato>, acesso em 6 de janeiro de 2022. Observa-se que em referido artigo, o autor chega a conclusão oposta ao do presente voto.

se fazer a adição de todo o acervo líquido (positivo ou negativo) incorporado à conta contábil “capital social” da incorporadora, adiciona-se, linha a linha, os valores (positivos ou negativos) das contas de patrimônio líquido da incorporada às respectivas contas da incorporadora.

Se a operação é ou não vedada pelas normas contábeis foge a esta esfera (tributária) avaliar. Nesse ponto, toma-se como fato que, conforme noticiado desde a impugnação, a operação em questão foi aprovada pelo Banco Central do Brasil (que é competente para conceder autorização para operações societárias de instituições financeiras e as fiscalizar, nos termos do artigo 10 da Lei 4.595/1964), bem como por auditoria independente, sem ressalvas (cf. notas explicativas nos balanços juntadas a fls. 168-170).

Um dos argumentos que se utiliza para não se admitir a incorporação “linha a linha” teria por base a legislação societária, ao se constatar que o § 1º do artigo 227 da Lei 6.404/1976 menciona “aumento de capital social” como consequência da operação de incorporação, veja-se (grifamos):

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

Não obstante, o fato de tal dispositivo mencionar o “aumento de capital” poderia ser entendido, no máximo, como querendo significar que a operação de incorporação deva implicar *algum* aumento de capital social, o que é diferente de se considerar que a norma tenha determinado que, necessariamente, a operação acarrete o aumento, *apenas*, da conta de capital social da incorporadora.

E mesmo a interpretação de que a operação de incorporação deva necessariamente implicar *algum* aumento de capital social não se revela a mais adequada, eis que, de fato, nem toda operação de incorporação implica aumento de capital social. Nesse aspecto, a prática demonstra que:

“Há casos em que o aumento de capital não ocorre. É o caso da sociedade incorporada que é subsidiária integral da incorporadora e o da incorporadora que tem ações em tesouraria em quantidade suficiente para distribuição aos novos acionistas. Dentre essas exceções, há a incorporação de sociedade com patrimônio líquido negativo. Nesse sentido, a incorporação de sociedade com patrimônio líquido nega ativo não gera aumento de capital social quando a incorporadora possuir lucros acumulados ou reservas suficientes para absorver todo o prejuízo contido na incorporada, podendo ainda gerar uma redução de capital se a incorporação não ocorrer linha a linha de contas do patrimônio líquido e não houver lucros acumulados ou reservas para absorver os prejuízos.”³

Como se percebe, a incorporação linha a linha não apenas é possível como, em alguns casos -- a exemplo de incorporação de pessoa jurídica com patrimônio líquido negativo -- pode ser a única forma de a incorporação não gerar, inclusive, uma redução do capital social.

³ <https://crc-sc.jusbrasil.com.br/noticias/100707138/incorporacao-de-sociedade-com-pl-negativo> , acesso em 6 de janeiro de 2022.

Lembrando que evitar a redução de capital social é importante já que uma das funções deste é servir de garantia aos credores⁴, de modo que operações societárias que resultem em redução de capital social podem ter diversas outras repercussões.

Assim, para além de não haver norma que expressamente determine que, para fins societários, a incorporação deva ser realizada utilizando-se apenas a conta “capital” da pessoa jurídica incorporadora, também se verifica que o procedimento não é nenhuma aberração societária, ou contábil. O que se constata é que a incorporação “linha a linha” é, no máximo, objeto de algum debate, tanto na esfera contábil quanto sob o aspecto do direito societário, mas é certo que, além não ser possível afirmar que se trata de procedimento vedado, nem mesmo há consenso de que não seja recomendável – pelo contrário, em alguns casos, como visto, o é.

Em casos tais, poderia haver norma tributária que estabelecesse que, caso a incorporação altere outras contas para além da de capital social da incorporadora, os efeitos tributários da operação devessem ser “neutralizados”, considerando-se, para fins fiscais, a utilização apenas da conta capital – especificamente, poderia haver uma norma tributária que estabelecesse que, em caso de incorporação “linha a linha”, os valores a serem considerados para fins de cálculo dos limites para pagamento de JCP devam ser recalculados de forma a que se considere apenas a utilização a conta de capital social.

Mas fato é que não há norma tributária neste sentido.

No caso, inexistindo restrição para a realização da incorporação “linha a linha”, seja em normas contábeis seja no direito societário, e em não havendo norma tributária que determine, para este caso, a requalificação, para fins fiscais, dos atos tais como efetivamente praticados, não há base para que se calcule os limites para a dedução de JCP considerando uma operação diferente da efetivamente realizada.

Diante disso, temos que a restrição imposta pela autoridade fiscal autuante quanto aos limites para a dedutibilidade de JCP no caso dos autos revela-se ilegal.

São essas as razões pelas quais, com a devida vênia ao fundamentado entendimento do i. Relator, orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo nesta matéria, com o consequente cancelamento dos autos de infração de IRPJ e CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

⁴ A própria exposição de motivos da Lei 6.404/1976 menciona a garantia aos credores como uma das funções do capital social: “O Projeto mantém, na plenitude, a função do capital social, de garantir os credores da companhia, conciliando a responsabilidade limitada dos acionistas (indispensável para que se possam associar, na mesma empresa, centenas ou milhares de sócios) com a proteção ao crédito, necessária ao funcionamento do sistema econômico. Procura, além disso, completar e aperfeiçoar o regime legal que visa a preservar sua realidade e integridade.” (<https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>, acesso em 6 de janeiro de 2022).

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento parcial do recurso especial da Contribuinte, por constatar, também que a Súmula CARF nº 112 (*É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração*) não representa óbice à primeira matéria admitida.

Referido enunciado pacificou o entendimento acerca da constituição de crédito tributário em face de pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária, ou seja, com atividade descontinuada com observância das formalidades necessárias, inclusive com comunicação ao Fisco Federal. Neste contexto, a autoridade fiscal não pode ignorar os efeitos daí decorrentes e formalizar o lançamento contra a pessoa jurídica, sob pena de incorrer em nulidade por erro na identificação do sujeito passivo. Cumpre-lhe estender as investigações para identificar se há outra pessoa responsável pelo crédito tributário, para contra ela formalizar a exigência.

No presente caso, a extinção da pessoa jurídica se deu por incorporação e a exigência fiscal foi formalizada em face da sucessora, hipótese não contemplada na Súmula CARF nº 112, mas tratada no paradigma nº 105-15.919, cuja ementa expressa que *reputa-se insubsistente o lançamento que nomeia como sujeito passivo empresa extinta por incorporação, porquanto a incorporadora, na qualidade de sucessora, é quem responde pelos tributos devidos pela incorporada, tendo em vista a sua extinção em data anterior à lavratura do auto de infração*.

Como expresso no paradigma, tratava-se ali de exigência pertinente ao ano-calendário 1998, formalizada em 30/10/2001 em face da pessoa jurídica extinta por incorporação em 29/06/2001. Para decretação da nulidade do lançamento foi irrelevante investigar se a ciência do lançamento foi formalizada em face da sucessora. Bastou a extinção ser anterior à constituição do crédito tributário.

Nestes autos, a lavratura do auto de infração se deu em 29/11/2010 e a autuada foi extinta por incorporação em 13/11/2009, inclusive constando dos sistemas da Receita Federal desde 30/11/2009 a situação “baixada”. O Colegiado *a quo*, porém, não vislumbrou prejuízo à recorrente que impusesse a invalidade do ato administrativo, e rejeitou a nulidade arguida observando que:

Vamos ao caso concreto. De fato, no auto de infração consta razão social e CNPJ diverso da incorporadora. É incontroverso que o auto foi formalizado em face da incorporada

Porém, a empresa incorporadora, sucessora e responsável perante o Fisco com relação às obrigações fiscais da antiga empresa recebeu todas as intimações no mesmo endereço da incorporada, o recebimento e acompanhamento da fiscalização se deu pelos mesmos funcionários ao longo do tempo (Luciana Pereira), tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados, defendeu-se na primeira instância sem nada alegar, enfim, exerceu tão plenamente o seu direito de

ampla defesa nos presentes autos que convenceu os julgadores de primeira instância a cancelar parcela significativa do auto de infração que é motivo inclusive de Recurso de Ofício que se analisará mais a frente.

Um fato curioso que se destaca é que apesar de a empresa formalmente já ter sido extinta, os funcionários atendiam à fiscalização em nome da empresa sucedida, formalizando documentos em que constava a razão social e CNPJ da sucedida e não da sucessora. Como é o caso do documento de fls.21 confeccionado em 14/04/2010 e assinado por Luciana Pereira, de fls. 25 (24/05/2010), entre outros.

Evidente, assim, o dissídio jurisprudencial neste ponto e sua dessemelhança com a situação que motiva a Súmula CARF nº 112.

No mérito, concorda-se com o I. Relator no sentido de não se verificar a nulidade porque a indicação da pessoa jurídica extinta no lançamento - que por sinal era a Contribuinte à época dos fatos geradores - não causou qualquer prejuízo à defesa da sucessora, dado esta ter atendido às intimações que lhe foram dirigidas no curso do procedimento fiscal, inclusive respondendo-as sob a identificação da pessoa jurídica extinta. Para além disso, a sucessora impugnou regularmente a exigência e somente veio a suscitar o erro de identificação do sujeito passivo por ocasião do recurso voluntário.

Quanto aos limites para dedutibilidade de juros sobre capital próprio, também acompanha-se integralmente o I. Relator, dado que o acervo líquido advindo da incorporada é integrado ao capital social da incorporadora, descabendo a distribuição de parcelas deste valor em outros itens do Patrimônio Líquido.

O presente voto, assim, alinhado ao do I. Relator, é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais acompanhei o i. relator no conhecimento parcial do recurso especial, e, no mérito, divergi da seu voto para dar provimento ao recurso especial também quanto à matéria “ilegitimidade passiva do Recorrente – nulidade da autuação”.

Admissibilidade recursal

O recurso especial do sujeito passivo tem por escopo discutir três matérias, todas admitidas pelo despacho de admissibilidade. Passo a tratar brevemente de cada uma delas.

1) Ilegitimidade passiva da recorrente

Nesse ponto, a alegação do sujeito passivo é de que o auto de infração seria nulo por ter sido lavrado contra pessoa jurídica extinta por incorporação. Segundo a defesa, a constituição do crédito tributário deveria ter sido efetuada em face da empresa incorporadora, a SANTANDER LEASING S/A.

Para fins dessa etapa de análise, tratando especificamente da admissibilidade recursal, importa comparar as razões de decidir do acórdão recorrido com as trazidas pelo paradigma colacionados pelo Recorrente, a fim de verificar se resta demonstrada a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso.

Quanto ao **acórdão recorrido 1401-000.946** este observa, quanto aos fatos, que a extinção do SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A ocorreu em 13/11/2009, antes da lavratura dos autos de infração. Nos sistemas da própria Receita Federal do Brasil, a situação do CNPJ do banco SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/ consta como "baixada" desde 30/11/2009. Nesse contexto, o voto afirma:

“a empresa incorporadora, sucessora e responsável perante o Fisco com relação às obrigações fiscais da antiga empresa recebeu todas as intimações no mesmo endereço da incorporada, o recebimento e acompanhamento da fiscalização se deu pelos mesmos funcionários ao longo do tempo (Luciana Pereira), tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados, defendeu-se na primeira instância sem nada alegar, enfim, exerceu tão plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos que convenceu os julgadores de primeira instância a cancelar parcela significativa do auto de infração que é motivo inclusive de Recurso de Ofício que se analisará mais a frente.

Um fato curioso que se destaca é que apesar de a empresa formalmente já ter sido extinta, os funcionários atendiam à fiscalização em nome da empresa sucedida, formalizando documentos em que constava a razão social e CNPJ da sucedida e não da sucessora.” (...)

O acórdão recorrido passa então a indicar as suas razões de decidir, sendo a principal delas a tese de que “a nulidade se dá em graus”:

“... não houve nenhum prejuízo à Recorrente, muito menos foi alegado algum, a não ser o mero descumprimento formal, que de tão irrelevante, passou ao largo da defesa na primeira instância, tendo sido quiçá percebido pela mesma no momento em que a DRJ saneia o processo indicando no seu relato a ocorrência de tais fatos e ao lado do nome da empresa atuada (incorporada) incluiu a razão social e CNPJ da empresa incorporadora.”

“A nulidade somente deve ser declarada quando restar claro o prejuízo à defesa do contribuinte ou impedir a solução do litígio pela autoridade seguinte.”

O voto condutor do acórdão recorrido distingue a situação da incorporação daquela da extinção da pessoa jurídica mediante distrato devidamente registrado e baixado

perante a Receita Federal, indicando quanto, a esta última: *“nas situações retratadas acima, o formalismo deve ser levado às suas últimas conseqüências mesmo. É que o sócio da pessoa jurídica não é automaticamente responsável por dívidas da empresa extinta, tal como acontece no caso concreto de incorporação societária (art. 207 do RIR/99 e art. 227 da Lei 6404/76), onde a incorporadora responde com as obrigações da incorporada para todos os efeitos, inclusive fiscais.”*

Pois bem. O **acórdão paradigma 105-15.919** descreve como fatos relevantes postos a julgamento a questão de a empresa "Atlântica Bradesco Seguros SA" ter sido extinta por incorporação pela Bradesco Seguros SA, em 29/06/2001. O auto de infração foi lavrado em 30/10/2001, constando como sujeito passivo a empresa já extinta "Atlântica Bradesco Seguros S.A".

Ao expor as suas razões, este paradigma simplesmente declara a nulidade da autuação, sem investigar prejuízo ou “graus”, do que se depreende que, para ele, sempre que o auto de infração venha a ser lavrado contra a empresa extinta por incorporação ele será nulo:

“Encontrando-se extinta a empresa, não se pode mais lhe atribuir direitos e obrigações. Como a extinção se deu em virtude de incorporação, a empresa incorporadora da sociedade extinta, na qualidade de sucessora desta, responde pelos tributos devidos pela sucedida até a data deste evento.

Assim, verificando-se que houve erro na identificação do sujeito passivo, há de ser considerado nulo o lançamento efetuado, nos termos do art. 142, do CTN e art. 10, do Decreto 70.235/72.”

Resta demonstrada, assim, a divergência jurisprudencial, pelo que conheço do recurso especial quanto a esta matéria.

2) Limites de dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio

Neste item, a alegação do sujeito passivo é no sentido da plena regularidade da incorporação “linha a linha”, concluindo que esta aumenta os lucros acumulados para fins do cálculo do limite para pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP).

Sobre a matéria, o voto condutor do **acórdão recorrido 1401-000.946** (Relator Antonio Bezerra Neto) assim resume a questão a ser decidida:

“... o ponto relevante da questão recai no impacto que o evento especial de incorporação no ano anterior ao da ocorrência do fato gerador possa ter na apuração do segundo limite (lucros acumulados de períodos anteriores e reservas).

Por outras palavras, a pergunta que se impõe é saber se a incorporadora pode aproveitar depois da incorporação os saldos das contas de lucros acumulados de períodos anteriores e de reservas presentes na contabilidade da incorporada no momento da ocorrência do evento especial de incorporação, tudo isso para efeito de cálculo desse segundo limite, dessa feita na incorporadora.”

Em seguida, o acórdão recorrido conclui que “o total da riqueza patrimonial” da incorporada necessariamente deve aumentar o capital social da incorporadora, “não havendo,

pois, que se falar mais na existência de reservas ou muito menos de lucros acumulados da empresa extinta.”. E continua:

“(…) o art. 227, §1º da Lei da S.A não deixa dúvida quanto ao caminho a ser seguido, ou seja, passa pela necessidade de se aumentar o capital social mediante a versão do seu patrimônio líquido (acervo líquido) após avaliação pericial :

A assembléia geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporadora mediante a versão de seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.”

Após citar os artigos 226 e 227 da LSA, o acórdão recorrido conclui:

“... o caminho da incorporação “linha por linha” é ilegal, na medida em que está claro que a incorporação consiste na transferência do patrimônio da incorporada para a formação do capital social da incorporadora, via tão somente aumento do capital da incorporadora, com a conseqüente extinção da incorporada e desaparecimento, portanto, das contas contábeis de lucros acumulados de períodos anteriores e reservas da incorporada.”

E finaliza:

“Por fim, apenas para argumentar mais um motivo para se negar provimento ao recurso, nesse caso trata-se de um argumento subsidiário, mas que reforça o argumento anterior.

É que apesar daquelas reservas se referirem a “exercício anterior” e, se admitido a incorporação “linha a linha” poderem ser consideradas também assim em seu fechamento em 31/12/2006, mesmo assim seria um contrassenso lógico utilizá-la em duplicidade: uma vez na empresa incorporada e outra na incorporadora.” (...)

(...) como podemos assumir que a Lei permita a possibilidade de uma mesma variável (reserva de lucros) ser utilizada duplamente: uma na empresa em que ocorreu o evento especial (incorporada) e outra vez na empresa que incorporou esse mesmo pedaço de reserva de lucros (recorrente)?”

Quanto ao **paradigma, acórdão 103-23.561**, o voto vencido deste precedente havia entendido que, tendo a cisão ocorrido em 2002, ela não poderia aumentar o 2º limite para pagamento e dedução de JCP, eis que “por óbvio os efeitos sobre a sucessora só podem ocorrer após a operação.”

Já o voto vencedor (da lavra do Conselheiro Antonio Bezerra Neto), por sua vez, inicia estabelecendo a seguinte premissa:

“Tenho para mim que a Lei traz 2 (duas) opções de limites de dedutibilidade do JCP bastante distintas e excludentes: uma refere-se a exercício anterior, a outra ao próprio exercício.”

(...)

“(…) o montante de juros dedutível para fins de IRPJ e CSLL se limita ao maior dos seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros **ou** 50% da soma dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Uma vez assentado esse ponto, passemos ao enfrentamento do caso concreto que contém uma especificidade, que a meu ver não foi muito bem desenvolvida no voto vencido.

Em função dos correspondentes eventos de cisão/incorporação ocorridos em 2002, a recorrente aduz que o lucro corrente nesse ano-calendário não teria sido computado como Reservas de Lucros no cálculo do 2º limite para apuração e posterior dedução da despesa de juros sobre o capital próprio no ano de 2002;" (...)

Em seguida, o voto vencedor explica que, em 2002, ocorreram 2 cisões do Banco Francês e Brasileiro com parcelas do patrimônio incorporadas pelo BANERJ, e nesse contexto se depreende que o registro do aumento do patrimônio da incorporadora foi feito "linha a linha", eis que se descreve o aumento do valor das reservas de lucros apuradas em 31/12/2001. Então o voto afirma:

"Em síntese alega que apesar de as cisões terem ocorrido no decorrer do ano de 2002, os valores das Reservas de Lucros (tanto o dela como o do Banco Francês e Brasileiro) computados no cálculo do 2º limite dos juros sobre capital próprio seriam referentes ao ano de 2001, conforme demonstraria planilha anexa (doc. 05).

Bem, trata-se de um caso evidentemente especial. Se de fato, o evento especial de cisão com versão de parte do patrimônio para a recorrente implica dizer que as reservas de lucros se refeririam a exercícios anteriores e não ao próprio exercício, então essa lógica respeita a premissa inicial por mim posta e aceita e o Acórdão combatido estaria errado."

(...)

"Ora, se o relator assume como certo que as reservas que foram incorporadas pela recorrente a partir daquelas cisões referem-se ao "exercício anterior", portanto, a conclusão lógica esperada, na falta de outro elemento a mais que pudesse servir de ressalva, seria a de que a recorrente estaria certa em considerar em seu cálculo do 2º limite a agregação daquelas reservas."

Como se percebe, o voto condutor do paradigma aceitou que a incorporação "linha a linha" aumentasse o saldo de reserva de lucros da incorporadora para fins do cálculo do 2º limite de pagamento do JCP, enquanto o voto condutor do acórdão recorrido não. Neste sentido, compreendo que resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

3) Ilegalidade da incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício.

Este item não pode ser conhecido em virtude da aprovação da Sumula CARF 108.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Admissibilidade recursal - conclusão:

Ante o exposto, acompanho o relator integralmente para conhecer parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, apenas com relação às duas primeiras matérias.

Mérito

Ilegitimidade passiva da recorrente

Como já se mencionou, o acórdão recorrido diferencia a questão dos autos (extinção por incorporação) da extinção voluntária, e é certo que, para esta última, atualmente há súmula CARF reconhecendo a nulidade do lançamento (grifamos):

Súmula CARF n.º 112: É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). Acórdãos Precedentes: 103-22.779, de 06/12/2006; 1401-00.377, de 11/11/2010; 1401-00.786, de 08/05/2012; 9101-001.298, de 26/01/2011; 9101-001.705, de 18/07/2013.

Ocorre que o artigo 142 do CTN determina que o lançamento deve *identificar o sujeito passivo*. Logo, um erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento, por vício em um de seus elementos essenciais, eis que definidores.

Nesse ponto, há que se observar que irregularidade na identificação do sujeito passivo é diferente de erro quanto ao sujeito passivo.

Na irregularidade na identificação do sujeito passivo se acerta quanto à pessoa, muito embora haja algum equívoco quanto aos elementos que o qualificam. Neste sentido, a Solução de Consulta Interna 8, de 08/03/2013 (SCI Cosit 8/2013) observa que a própria consulente “*Cita como exemplo a ocorrência de erro na grafia do nome ou do número na Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) do sujeito passivo, mas cuja identificação é possível.*”

Infelizmente, a SCI 8/2013, não obstante tenha sido formulada para tratar de irregularidades na identificação do sujeito passivo, acaba por confundir os conceitos e alargar sobremaneira o seu escopo, passando a abordar, no contexto da tese da “inexistência nulidade sem prejuízo”, casos de claro erro quanto ao sujeito passivo, por exemplo quando afirma:

6.4. Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:

a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.

b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.

c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge,

Referido normativo também indica que, em caso de erro de fato, este poderia ser convalidado a depender da forma como o sujeito passivo se defende:

8.5.1. Se o sujeito passivo correto impugnou o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, não há por que se

proceder a um novo lançamento. Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.

8.5.2. Se houver manifestação também do sujeito passivo correto apenas pelo erro na identificação do sujeito passivo quando da impugnação (sem adentrar no seu mérito), o ato não mais é possível de convalidação. (...)

Com a devida vênia, não comungamos dessa linha que propõe analisar o vício no ato do lançamento no contexto da forma como o sujeito passivo efetivamente se defendeu nos autos do processo administrativo.

O vício no ato do lançamento deve ser analisado sempre “em tese”, objetivamente, e não de acordo com o caso concreto. Até porque, o fato de o sujeito passivo mais ou menos bem assessorado não pode ter repercussão diversa quanto a um lançamento defeituoso, do contrário estaríamos admitindo que a qualidade da defesa do sujeito passivo seria capaz de “salvar” um eventual trabalho deficitário realizado pela autoridade autuante.

Por isso, também, diferentemente do que entendeu o acórdão recorrido, compreendo que a forma como o sujeito passivo atendeu à fiscalização e se defendeu nos autos não tem relevância quando o lançamento é efetuado contra pessoa ilegítima.

É certo que a pessoa jurídica, uma vez extinta, não é mais sujeita de direito, eis que lhe falta *capacidade jurídica*.

E também é certo que o lançamento em face de terceiros (isto é, lançamento em face de pessoa que não seja aquela que “*tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*” – definição de contribuinte nos termos do artigo 121, parágrafo único, I, do CTN) precisa vir acompanhado da indicação da respectiva base legal. Isso está na própria definição de responsável, constante do artigo 121, parágrafo único, II, do CTN:

“II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (grifamos).

É essencialmente, aí que reside a diferença entre a situação em que a pessoa jurídica é extinta por incorporação e aquela em que a pessoa jurídica é “baixada” por liquidação voluntária: quanto à sujeição passiva, especificamente no aspecto da possibilidade de se atribuir *responsabilidade* a terceiros pelos tributos devidos até a data do ato.

Isso porque a responsabilidade poderá ser atribuída, no caso da incorporação, à pessoa jurídica incorporadora, com base no artigo 132 do CTN, enquanto que, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, por exemplo, tal responsabilidade poderá recair sobre o sócio, com base no artigo 134, VII do CTN. Diferentes hipóteses e diferentes bases legais que precisam constar da autuação fiscal, para que o sujeito passivo propriamente possa se defender.

O ato de lançamento, para que seja válido, deverá indicar a respectiva base legal -- e, especialmente, se a sujeição passiva por responsabilidade advém do artigo 132 do CTN, do artigo 134, etc. --, não sendo possível que se “presuma” a responsabilidade apenas porque, ao descrever os fatos no Relatório Fiscal que acompanha a autuação, a autoridade fiscal reportou ter havido uma incorporação, ou mesmo em razão ter sido a incorporadora quem atendeu às intimações proferidas pela autoridade fiscal no contexto da fiscalização.

Em síntese, temos que o lançamento deve identificar o sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável) e, no caso de lavratura contra o responsável, deve o lançamento indicar a base legal para a sujeição passiva. Nesse contexto, a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada em outra pessoa jurídica, além de vício quanto à sujeição passiva no aspecto do contribuinte (que não tem mais capacidade jurídica) é falho quanto à indicação da base legal da respectiva sujeição passiva também no aspecto da responsabilidade.

Daí porque, assim como “*É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração*” (Súmula CARF 112), também deve ser tido como nulo, agora tanto por erro de identificação do sujeito passivo quanto por vício por ausência de indicação da base legal da responsabilidade, lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica.

Aceitar como válido o lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, no caso dos autos, implica aceitar a transferência do polo passivo da relação jurídico-tributária para a sucessora, sem que tenham sido abordados no ato de lançamento nem a base legal nem os fundamentos para o deslocamento dessa sujeição passiva.

Neste sentido, não merece reparos o voto condutor do acórdão 9101-001.298, da então Relatora Karem Jurendini Dias (que aliás é um dos acórdãos indicados como precedentes da Súmula CARF 112):

“(…)

De outro lado, no Recurso resta evidente que quando da lavratura do auto de infração não existia mais aquela pessoa jurídica, tampouco pertencia vigente a sua inscrição no CNPJ. Após a extinção, aquela que antes era pessoa jurídica deixa de existir como tal no ordenamento jurídico, sendo impossível a uma não entidade responder por qualquer obrigação tributária.

No caso de extinção da pessoa jurídica, se possível for o lançamento, ele deve considerar a realidade fática ao tempo no fato (tempo do fato gerador), mas reportar-se ao responsável, mencionando e motivando aquele que se torne sujeito passivo possível da obrigação tributária, inclusive nos casos de sucessão.

Esclareço que não é objeto de controvérsia que o auto de infração foi lavrado contra pessoa jurídica extinta. Com a extinção da personalidade jurídica, não há como se exigir obrigações da sociedade extinta. Sobre o tema, a legislação tributária tem previsão específica, tanto no Código Tributário Nacional quanto no Regulamento do Imposto sobre a Renda:

Código Tributário Nacional

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VII os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoa

(…)

RIR/99

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas

I a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação, ou seu espólio, que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

No presente caso, tendo sido a extinção da pessoa jurídica devidamente registrada na Junta Comercial com a posterior entrega da Declaração de Rendimentos relativa à extinção, a autoridade fiscal deveria ter identificado como sujeito passivo da obrigação posteriormente constituída os sócios responsáveis, nos termos do artigo 121 c/c artigo 134, IV, do Código Tributário Nacional, desde que (i) motivasse a situação que ensejou a sucessão; (ii) identificasse como sujeito passivo o(s) sócio(s) responsável(is); e (iii) esclarecesse que se trata de responsabilidade, identificando além do motivo e a previsão legal.

Efetuar lançamento contra pessoa jurídica extinta configura erro de identificação de sujeito passivo. O erro de identificação do sujeito passivo impõe o cancelamento do auto de infração. Nesse sentido é a jurisprudência do Conselho Administrativo, inclusive desta Câmara Superior de Recursos Fiscais: (...)"

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial quanto a este item, o que prejudicaria a análise das demais matérias do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Em que pese o muito bem escrito e fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, sigo o entendimento manifestado no voto vencedor da ilustre redatora designada, mas apresento aqui a minha declaração de voto diante da complexidade da matéria dos limites ao cálculo dos juros sobre o capital próprio no caso de uma incorporadora que tenha feito uma operação de incorporação “linha a linha”.

A operação de incorporação de sociedade possui previsão específica no artigo 227 da Lei n. 6.404/76, nos seguintes termos:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Como se observa, uma ou mais sociedades serão extintas por incorporação e serão absorvidas por outra sociedade, que irá suceder as sociedades extintas em todos os direitos e obrigações.

A não ser em uma situação em que as sociedades incorporadora e incorporada tivessem uma relação de subsidiária integral, na qual uma delas detivesse cem por cento das ações da outra, haverá a necessidade de um aumento de capital na sociedade incorporadora, que receberá o patrimônio da incorporada e emitirá ações aos antigos detentores das ações da incorporada em contrapartida àquele patrimônio recebido.

Os detalhes acerca de cada operação de incorporação constarão no denominado protocolo da incorporação, de forma que nele estarão presentes informações como a quantidade de ações que será emitida em nome dos sócios da incorporada, dentre tantos outros dados. Trago aqui a redação integral do artigo 224 da Lei n. 6.404/76:

Art. 224. As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação;

VI - o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII - todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

Parágrafo único. Os valores sujeitos a determinação serão indicados por estimativa.

Destaque-se que o inciso V do referido dispositivo normativo estabelece que constará no protocolo “o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação”.

A mera redação do dispositivo já demonstra que não necessariamente o valor do capital ou das demais contas do patrimônio líquido serão simplesmente levados para a incorporadora. Caso contrário, não haveria necessidade de que tais informações existissem no protocolo da incorporação.

Ao dar margem que tais informações sejam dispostas no protocolo, mostra-se possível que não há uma proibição à chamada incorporação “linha a linha”.

Ao analisar o referido dispositivo, Raphael Lavez aponta que:

“Ora, fosse obrigatória a destinação integral do acervo líquido ao capital social da sucessora, seria desnecessária a indicação do ‘o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte da operação’, uma vez que o capital inicial corresponderia, justamente, à diferença entre ativos e passivos vertidos na cisão parcial ou ao patrimônio líquido da sucedida na incorporação, fusão ou cisão total. Dessa forma, não se vislumbra óbice, ao menos expresse, na lei societária, para que parcela do acervo líquido cindido seja destinada à constituição de reserva de lucros, mantendo-se a classificação originária das contas patrimoniais da sociedade sucedida”⁵.

⁵ LAVEZ, Raphael Assef. Incorporação, fusão e cisão e seus efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL: as reorganizações societárias “linha a linha”. In: WULFF JUNIOR, Luis Alberto Buss; PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. Compêndio de Contabilidade e Direito Tributário. Volume I – Contabilidade Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 273-284.

Assim, entendo que inexistente proibição para que seja realizada uma incorporação “linha a linha” ou horizontal.

Tendo em vista que não existe nenhum comando normativo proibitivo, vale notar que diversos podem ser os motivos econômicos e societários que façam os acionistas optarem por uma incorporação “linha a linha”.

A título de ilustração, a versão de todos os saldos das contas de patrimônio líquido da incorporada como um aumento de capital na incorporadora pode fazer com que os antigos acionistas da incorporadora sejam diluídos e com isso percam importância na deliberação das assembleias da incorporadora.

Trazendo um exemplo hipotético para demonstrar essa situação no qual inexistia qualquer relação societária entre incorporadora e incorporada:

Incorporadora antes da Incorporação

Balço Patrimonial da Incorporadora antes da Incorporação			
Ativo	9.000.000	Passivo	1.000.000
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	2.000.000
		Reserva de Lucros	6.000.000

Incorporada antes da Incorporação

Balço Patrimonial da Incorporada antes da Incorporação			
Ativo	7.000.000	Passivo	1.000.000
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	2.000.000
		Reserva de Lucros	4.000.000

Como se nota, a incorporadora possuía um patrimônio líquido de R\$ 8 milhões, dividido em R\$ 2 milhões de capital social e R\$ 6 milhões de reserva de lucros. Por outro lado, a incorporada possuía um patrimônio líquido de R\$ 6 milhões, dividido em R\$ 2 milhões de capital social e R\$ 4 milhões de reserva de lucros.

Após uma operação de incorporação em que todo o montante do patrimônio líquido da incorporada fosse atribuído ao capital social por meio de um aumento de capital, teríamos a seguinte situação:

Incorporadora depois da Incorporação com todo o patrimônio da incorporada ingressando como aumento de capital

Balanço Patrimonial da Incorporadora antes da Incorporação			
Ativo	16.000.000	Passivo	2.000.000
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	8.000.000
		Reserva de Lucros	6.000.000

É possível observar que houve uma alteração no controle societário após a incorporação. Por óbvio que há diversas formas de se evitar tal tipo de situação, tais como um aumento de capital prévio na incorporadora com o saldo das reserva de lucro, mas a metodologia da incorporação “linha a linha” pode ser utilizada para esse fim também.

Na hipótese em que fosse feita uma incorporação “linha a linha”, teríamos a seguinte situação:

Incorporadora depois da Incorporação “linha a linha”

Balanço Patrimonial da Incorporadora antes da Incorporação			
Ativo	16.000.000	Passivo	2.000.000
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	4.000.000
		Reserva de Lucros	10.000.000

Dessa forma, a incorporação “linha a linha” permitiu nesse exemplo hipotético que o controle fosse partilhado entre os antigos acionistas da incorporadora e os antigos acionistas da incorporada. O exemplo é mais para elucidar os efeitos de tal modalidade de incorporação, uma vez que estamos trabalhando aqui tão somente com os valores contábeis das referidas entidades e não com os seus respectivos valores econômicos, o que tornaria tudo mais complexo, tal qual acontece nas negociações no âmbito do mercado de fusões e aquisições.

Assim, além de inexistir proibição para uma incorporação “linha a linha”, tal qual apontado anteriormente, verifica-se que é uma prática usual no mercado e que pode ter diferentes fundamentações.

Não bastasse os referidos pontos, é importante verificar que também inexistente menção proibitiva de tal modalidade de operação no âmbito das normas de juros sobre o capital próprio. A partir da leitura do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, verifica-se que o cálculo dos juros sobre o capital próprio leva em consideração as contas do patrimônio líquido (especificadas em parágrafo posterior do mesmo artigo), conforme segue:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Desse modo, não haveria diferença no que tange ao cálculo em si dos juros sobre o capital próprio, pois tanto em uma incorporação “linha a linha” quanto em uma incorporação em que todo o patrimônio líquido da incorporada fosse vertido como aumento de capital na incorporadora o valor do patrimônio líquido após a incorporação seria idêntico.

Assim, a discussão no presente caso diz respeito ao §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, que tão somente faz menção aos limites para o efetivo pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, sendo o limite o maior entre o lucro do período antes da dedução dos juros ou o saldo de lucros acumulados e reservas de lucros.

Mais uma vez, percebe-se que inexistente limitação específica em virtude da incorporação “linha a linha”. Todavia, caso o limite do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros tenha ficado maior em virtude de uma incorporação “linha a linha”, não há porquê desconsiderar uma operação de tal forma, visto que é uma operação usual, não proibida e que pode ter diferentes motivações econômicas e societárias.

Além disso, é imperioso observar que os juros sobre o capital próprio foram instituídos pela Lei n. 9.249/95, mesma norma que extinguiu a correção monetária de demonstrações financeiras.

A partir da exposição de motivos da norma, é possível observar uma correlação entre o fim do mecanismo de correção monetária de balanço e a instituição dos juros sobre o capital próprio, que permite que haja uma dedução na apuração do IRPJ e da CSLL calculada com base nas contas do patrimônio líquido multiplicadas pela TJLP, taxa de juros que possui inflação embutida. Ou seja, a dedução dos juros sobre o capital próprio diminui a potencial tributação no futuro de parte do lucro nominal que se refere tão somente à atualização do poder de compra da moeda, isto é, da inflação.

Os juros sobre o capital próprio permitem essa dedução para evitar (ou pelo menos mitigar) a tributação do lucro nominal de algo que não é lucro “real” (no sentido das finanças e não no sentido do regime do Lucro Real).

Autores como Eliseu Martins⁶, João Dácio Rolim⁷, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza⁸ enxergam, em maior ou menor grau, uma causalidade entre a extinção da correção monetária e o surgimento dos juros sobre o capital próprio, ainda que este possa ser ou não o motivo preponderante para a criação do novo instituto.

Nessa linha, Eliseu Martins assinala que a criação dos juros sobre o capital próprio decorreu da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, o que implica que todas pessoas jurídicas passaram a ser tributadas com base em seus lucros nominais e não mais com base em seus lucros corrigidos de acordo com a inflação⁹.

Assim, com o fim da correção monetária de balanços, sociedades com maior patrimônio líquido se sujeitam a uma carga tributária maior do que sociedades com menor patrimônio líquido, iniquidade que vem a ser diminuída com os juros sobre o capital próprio, que permite a dedução do lucro tributável de um montante resultante da aplicação de uma taxa nominal (que inclui taxa de inflação e juro real) sobre o patrimônio líquido¹⁰.

Embora não haja uma menção expressa na Lei n. 9.249/95 sobre a relação de causalidade entre o fim da correção monetária de demonstrações contábeis e a criação do regime dos juros sobre o capital próprio, tal relação pode ser obtida por meio da análise do contexto de elaboração da Lei n. 9.249/95¹¹.

Para chegar em tal conclusão, pontua-se que os itens 2 a 8 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei n. 913/95 tornam explícito que a extinção da correção monetária faz parte do contexto da estabilização econômica do Plano Real e da necessidade de consequente desindexação monetária da economia¹².

⁶ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

⁷ ROLIM, João Dácio. A Revogação da Correção Monetária de Balanço pela Lei 9.249/95 e a Remuneração do Capital Próprio das Pessoas Jurídicas – Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. In: Revista de Direito Tributário. Vol. 69. São Paulo: Malheiros, s.d, p. 231-243.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A Figura dos Juros sobre o Capital Próprio e as Contribuições Sociais do PIS e da Cofins*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 169. São Paulo: Dialética, 2009, p. 73-74.

⁹ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

¹⁰ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

¹¹ PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos Tributários Indutores na Forma de Financiamento da Atividade Empresarial*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2020. P; 211-214.

¹² Exposição de Motivos n. 325/95 do Ministério da Fazenda: “2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

Além disso, consta no Relatório do Projeto de Lei n. 913/95 que as consequências da extinção da correção monetária de balanço serão mitigadas nas empresas capitalizadas em virtude da instituição dos juros sobre o capital próprio¹³.

Como consequência, há mais do que uma correlação em razão da contemporaneidade, mas uma causalidade, ainda que o fim da correção monetária de demonstrações contábeis não seja o único dos motivos que fez o legislador criar a figura dos juros sobre o capital próprio¹⁴.

Esse argumento é tão forte que pode amparar juridicamente a partir de uma interpretação teleológica o pagamento acumulado de juros sobre capital próprio (JCP retroativo).

Impedir que haja a referida dedução dos juros sobre o capital próprio em virtude do entendimento da autoridade fiscal de que a incorporação “linha a linha”, que não é proibida, deveria ter sido feita por meio de um aumento de capital na incorporadora com o saldo total do patrimônio líquido da incorporada é fazer tábula rasa do que queriam os nossos legisladores quando instituíram os juros sobre o capital próprio, visando evitar a tributação da inflação como se renda fosse.

Não nos parecer ser aplicável o entendimento manifestado por Jeferson Roberto Nonato no artigo “Incorporação horizontal”, citado nos demais votos, e tampouco do Parecer Normativo CST n. 462/71, visto que o referido parecer que serviu de base para o referido artigo tratava de situação em que o patrimônio líquido da incorporada era negativo, existindo conta de prejuízos acumulados superior ao montante do capital social, bem como a referida norma tributária era do tempo em que havia tributação sobre a distribuição de dividendos, daí o parecer concluir pelo tratamento de distribuição disfarçada de lucros.

3. Nesse sentido, a proposição extingue os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras - inclusive para fins societários -, combinando a medida com expressiva redução de alíquotas (arts. 1º ao 5º).

4. A alíquota do imposto de renda, que na legislação em vigor é de 25%, foi reduzida para 15%. Já o adicional do imposto, a ser pago sobre o lucro anual que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), teve suas alíquotas uniformizadas em 10% e foi ampliado para alcançar também o lucro presumido.

5. Os elevados índices de inflação exigiram a criação de poderosos instrumentos de indexação que, com o Plano Real e a estabilização da economia, estão sendo gradualmente eliminados.

6. O processo de desregulamentação da indexação de salários está em curso e da mesma forma com relação aos demais preços da economia, como por exemplo preços públicos, juros e câmbio. Restam, entretanto, ativos indexados, de que são exemplo o patrimônio das empresas e os créditos de natureza tributária.

7. A extinção da correção monetária do balanço simplifica consideravelmente a apuração da base tributável e reduz a possibilidade de planejamentos fiscais.

8. A proposta de reformulação do IRPJ, nesse passo, constitui o complemento necessário e esperado do processo de desregulamentação da indexação da economia. Representa, ademais, importante reforço à consolidação do Plano Real”.

¹³ Relatório do Projeto de Lei n. 913/95: “As empresas capitalizadas deixarão, é verdade, de apropriar, a débito de resultados, a variação monetária sobre a parcela do patrimônio líquido que excede ao ativo permanente, vale dizer, a grosso modo, a variação monetária do capital de giro próprio.

Mas, a medida não deverá trazer prejuízos às empresas, devido à possibilidade, que se abre no art. 9º, de dedução dos juros pagos a título de remuneração de capital próprio, conforme análise mais ampla que se apresenta adiante, ao se tratar do art. 9º”.

¹⁴ PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos Tributários Indutores na Forma de Financiamento da Atividade Empresarial*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2020. P; 211-214.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto