



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730691/2018-33
ACÓRDÃO	1102-001.762 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CALILA ADMINISTRAÇÃO E COMERCIO S. A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA SEM TORNA.

Nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, a permuta configura alienação para fins de apuração do ganho de capital, sendo indiferente, à luz da legislação vigente, a existência de torna na permuta de bens móveis, imóveis ou ações.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

ESTIMATIVAS MENSAIS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO -CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, em concomitância com a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apuradas em procedimento fiscal, em razão de expressa disposição legal e em face das incidências ocorrerem em situações fáticas distintas.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício. Matéria pacificada pela Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória no contencioso administrativo fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, tanto

no tocante às exigências principais, quanto no que se refere às multas isoladas exigidas por inadimplemento de estimativas mensais. Vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roney Sandro Freire Correa.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Correa – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de autos de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 11 a 20, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 02 a 10, lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 41.467.712,94.

Consoante o Relatório Fiscal, às fls. 21 a 37, o lançamento decorreu de: a) adição não computada na apuração do Lucro Real, b) exclusão indevida do lucro líquido e c) falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL - o que motivou a aplicação de multa isolada. Qualificou-se a multa de ofício (150%). Foi responsabilizada pelo crédito a "Imobiliária e Agropecuária Jereissati S.A.".

Abaixo, trago os principais tópicos do Relatório Fiscal (fls. 21 a 62):

II - ANÁLISE E CONCLUSÃO.

Ante os fatos expostos e analisando os esclarecimentos e documentos apresentados tanto pela CALILA ADMINISTRAÇÃO E COMÉRCIO S/A quanto pela

JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A, em resposta às intimações em curso, vinculadas aos seus respectivos procedimentos fiscais e, em cotejo com seus registros contábeis e fiscais e informações declaradas em suas DIPJ's, relativas aos anos-calendário de 2012 e 2013, constata-se: (termos, respostas e documentos, em anexo)

1 - com relação a CALILA ADMINISTRAÇÃO E COMÉRCIO S/A, destaca-se nos esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo às intimações anteriormente citadas, que:

1.1- o acionista Tasso Ribeiro Jereissati no ano de 2012, era detentor de 1.062.633 ações de emissão da CALILA, o equivalente a 99,9973% de seu capital social, fato confirmado na documentação apresentada em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização;

1.2- na Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 26 de agosto de 2013, está consignado no quadro demonstrativo de acionistas presentes à referida Assembleia, que a sociedade empresária JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A - JCC, detém 873.019 ações da CALILA e o Sr. Tasso Ribeiro Jereissati, é detentor de outras 189.614 ações, cujo somatório é o montante de 1.062.633 ações da CALILA, o equivalente a 99,9973% de seu capital social, conforme citado no item 1.1;

1.3- nos esclarecimentos prestados pela CALILA, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal No. 05/2017, são reafirmados os fatos citados em 1.1 e 1.2, precedentes, e apresentado documentos confirmando a operação de alienação/transferência de ações do acionista Tasso Ribeiro Jereissati para a Jereissati Centros Comerciais S/A, conforme abaixo: (documentos, em anexo)

1.3.1- na cópia do Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas N° 01 da Calila Administração e Comércio S/A, está consignada, no TERMO DE TRANSFERÊNCIA N° 10, datado de 05/03/2013, a transferência de 873.019 ações ordinárias nominativas "Classe A" de emissão da CALILA de titularidade do Sr. Tasso Ribeiro Jereissati para a Jereissati Centros Comerciais S/A, por permuta;

1.3.2- na cópia da Ata da Assembleia Geral Extraordinária de JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A, realizada em 14/03/2013 e registrada na JUCEC em 18/04/2013, que delibera sobre a aprovação da presente ata na forma sumária é autorizada a permuta sem torna do percentual de 15% (quinze por cento) da fração ideal dos imóveis das matrículas que nomeia, por 873.019 (oitocentas e setenta e três mil e dezenove) ações ordinárias nominativas de emissão da CALILA ADMINISTRAÇÃO E COMÉRCIO S/A e a lavratura da Escritura Pública de Permuta sem Torna da operação;

1.3.3 - na cópia da Escritura Pública de Permuta Sem Torna, firmada entre o Sr. Tasso Ribeiro Jereissati e a Jereissati Centros Comerciais S/A - JCC, está consignada a permuta das 873.019 ações de emissão da CALILA pertencentes ao

Sr. Tasso, por 15% da fração ideal dos imóveis nela listados de propriedade da JCC, conforme indicado em 1.3.2, precedente; e,

1.3.4- complementando os esclarecimentos ao Termo de Intimação Fiscal No. 05/2017, é declarado pela CALILA em 02/10/2018, em suma, o que se segue: (resposta e documentos, em anexo)

a - que o valor contábil da fração ideal de propriedade de Jereissati Centros Comerciais S/A (JCC) no imóvel objeto da operação descrita no item 1.3 e subitens 1.3.1 a 1.3.3, era de R\$71.992.793,63 (setenta e um milhões, novecentos e noventa e dois mil, setecentos e noventa e três reais e sessenta e três centavos), registrados na escrituração comercial da JCC, nas seguintes contas contábeis:

-Conta 13020101R\$ 18.890.261,33

-Conta 13020102 /13020202R\$ 53.102.532,30 (a)

Total R\$ 71.992.793,63

Observação: (a) - valor líquido da depreciação acumulada

b - e frisa que, o valor contábil acima apresentado refere-se à propriedade de JCC sobre 80% da fração ideal do imóvel, dos quais apenas 15% foram objeto da operação de permuta descrita no item 1.2 do Termo de Intimação Fiscal No. 05/2017. Por esta razão, por ocasião do registro contábil da mesma, a JCC efetuou lançamento credor no valor de R\$10.798.919,04 (R\$71.992.793,63 x 15% de 80%)). Note-se apenas que o referido lançamento contábil foi integralmente creditado à conta nº 13020102.

1.4 - nos esclarecimentos apresentados pela CALILA, em resposta ao Termo de Intimação fiscal No. 07/2017, é confirmado que no evento de "Permuta Sem Torna", efetivado entre as partes, a quantidade de ações permutadas é de 873.019 (oitocentas e setenta e três mil e dezenove) ações e o valor patrimonial por ação utilizado no cálculo, foi de R\$52,1032; para comprovar suas alegações, junta na oportunidade, a Ata onde está registrado o número de ações e o balancete onde está consignado o montante do capital social da Companhia, à época do referido evento.

2 - com relação a JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A - JCC, destaca-se nos esclarecimentos apresentados por sua sucessora (CALILA ADM e COM S/A), em resposta às intimações citadas anteriormente, que: (termo e respostas, em anexo)

2.1- ao ser solicitado no Termo de Diligência Fiscal No. 01/2018, o laudo de avaliação da aquisição das 873.019 ações de emissão da CALILA, tituladas pelo Sr. Tasso Ribeiro Jereissati na época do evento, bem como os registros contábeis dessa operação e as Atas onde a operação encontra-se registrada, o intimado esclarece em suma, que não foi elaborado laudo de avaliação para a aquisição, por JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A, das 873.019 ações ordinárias nominativas classe "A", de emissão de CALILA ADMINISTRAÇÃO E COMÉRCIO S/A, tendo em vista que não havia, nas legislações comercial e fiscal vigentes à época

do evento, qualquer dispositivo que determinasse a confecção do referido laudo no caso de operações de permuta; (grifo Nosso)

2.2- a CALILA ADM e COM S/A, na qualidade de sucessora da JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A, apresenta os documentos objeto do Termo de Diligência Fiscal No. 02/2018; e,

2.3- a sucessora CALILA ADM e COM S/A, em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal No. 03/2018, esclarece que a JCC reconheceu o valor de R\$34.688.000,00 (trinta e quatro milhões, seiscentos e oitenta e oito mil reais) em contas de resultado em razão do que determinavam as normas contábeis brasileiras, editadas após o processo de convergência com as normas contábeis internacionais ("IFRS") e para fins fiscais, contudo, JCC exclui de tributação o referido valor já que, durante a vigência do Regime Tributário de Transição ("RTT"), as inovações contábeis decorrentes do processo de convergência com o IFRS tiveram seus efeitos neutralizados, prevalecendo, para fins fiscais, o conjunto de normas contábeis editadas até 31.12.2007, que determinam o registro do referido valor em contas patrimoniais até o momento da realização dos investimentos a que se vinculam.

Essa fiscalização considera esses esclarecimentos inconsistentes haja vista que, conforme acima demonstrado, a operação sob exame trata-se de uma alienação onerosa de bens e direitos de que resultou receita de ganho de capital, o que não gera qualquer ajuste do RTT, como o sujeito passivo alega em sua resposta. Isto se evidencia pelo valor (-R\$1.315.630,70) referente ao RTT (Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, linha 02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT) informado pelo próprio contribuinte em sua DIPJ/2014, bem como pelo Fcont relativo ao ano-calendário de 2013 -DEMONSTRATIVO XI, em anexo -, enviado ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), em que fica demonstrado que o ajuste de RTT realizado pela empresa decorre de critérios distintos de apropriação de despesas financeiras. Além disso, esse fato também se evidencia pelo cotejo entre o valor informado na Ficha 06A - Demonstração do Resultado -PJ em Geral, linha 51. (-) Outras Despesas Financeiras (R\$1.903.488,63), e o valor informado na Ficha 07A - Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral, linha 51.(-) Outras Despesas Financeiras (R\$3.219.119,33), cuja resultante é o ajuste negativo no RTT no valor de R\$1.315.630,70, declarado em sua DIPJ/2014 e registrado em seu LALUR.

Da análise do conjunto dos elementos apresentados, objetivando determinar os efeitos tributários derivados da operação de alienação das 873.018 ações da CALILA pertencentes ao Sr. Tasso Ribeiro Jereissati em troca da fração ideal de 15% (quinze por cento) dos imóveis pertencentes a JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A - JCC, conforme relatado e documentado, CONCLUI-SE:

1 - que a operação de permuta sem torna, firmada entre as partes envolvidas (Tasso Ribeiro Jereissati / JCC / CALILA ADM e COM) e documentada pelo contribuinte, não se deu conforme alegado pelo sujeito passivo, pois

EFETIVAMENTE trata-se de uma operação de alienação de bens e direitos, haja vista que a JCC, ao receber as 873.018 ações da CALILA antes pertencentes ao Sr. Tasso Ribeiro Jereissati em troca dos 15% (quinze por cento) da fração ideal de seus imóveis, em 05/03/2013, obteve um ganho de capital de R\$34.688.173,62 (trinta e quatro milhões, seiscentos e oitenta e oito mil, cento e setenta e três reais e sessenta e dois centavos), registrado, em sua contabilidade na conta 13010102 - Calila Administração e Comércio S/A e contrapartida de Equivalência Patrimonial Ativa - conta 460101001 -, conforme indicado nos DEMONSTRATIVOS I, III, VI, IX e IX.I. Esse registro é reproduzido em seu Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, entre os meses de março a novembro de 2013.

Ao contabilizar o investimento proveniente da aquisição das 873.019 ações da CALILA, em 31/03/2013, a JCC registra a débito de conta de seu ativo permanente/investimento - conta 13010102 - Calila Administração e Comércio S/A -, o valor desse investimento (R\$45.487.092,66) e em contrapartidas a crédito, a baixa em seu imobilizado, no valor de R\$10.798.919,04, equivalente aos 15% dos imóveis negociados (conta 13020102 - Edificações) e o ganho de capital no valor de R\$34.688.173,62, travestido em seus registros contábeis de Equivalência Patrimonial Ativa na conta 460101001, com histórico de lançamento de "VR REF DESAGIO INVESTIMENTO CALILA ADM", o que confirma o efeito tributário da operação, pois conforme declarado pelo sujeito passivo em sua resposta ao Termo de Diligência Fiscal No. 01/2018, datado de 26/11/2018 - abaixo transcrita -, não foi elaborado laudo de avaliação para a referida operação de aquisição. Portanto, não há que se falar de deságio na operação contabilizada em 31/03/2013, à conta 13010102 - Calila Administração e Comércio S/A e correlatas: (termo, resposta e demonstrativos, em anexo)

A PETICIONÁRIA informa quanto ao item 2.1, que não foi elaborado laudo de avaliação para a aquisição, por JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S.A. das 873.019 ações ordinárias nominativas classe "A" de emissão de CALILA ADMINISTRAÇÃO E COMÉRCIO S.A. tendo em vista que não havia, nas legislações comercial e fiscal vigentes à época do evento, qualquer dispositivo que determinasse a confecção do referido laudo no caso de operações de permuta. (GRIFO NOSSO)

2 - que em 31/12/2013, a JCC ao apurar Equivalência Patrimonial no investimento registrado na conta 13010102 - Calila Administração e Comércio S/A, contabiliza a crédito da citada conta, o valor de R\$17.468.447,52 (dezessete milhões, quatrocentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e quarenta e sete reais e cinquenta e dois centavos), e sua contrapartida é debitada na conta 460101002 - Equivalência Patrimonial Passiva (Resultado negativo em participação societária). O valor contabilizado a débito de Equivalência Patrimonial Passiva (RS 17.468.447,52), para efeitos tributários, deveria ter sido ADICIONADO ao Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real - IRPJ e CSLL -, para neutralizar o efeito da Equivalência Patrimonial derivada da perda do investimento registrado na contabilidade à conta 13010102 e suas contrapartidas, cujos espelhos encontram-se nos DEMONSTRATIVOS I, VII, IX e IX.I, conforme determinado na legislação

pertinente. O que não ocorreu, conforme seus registros no LALUR, ano-calendário de 2013 e em sua DIPJ, ano-calendário de 2013, na Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral e linha - 53. (-) Resultados Negativos em Participações Societárias; na Ficha 07A - Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral e linha 53. (-) Resultados Negativos em Participações Societárias; na Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral e linha 14. Ajustes por Diminuição Valor de Invest. Aval. p/ PL; e na Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - linha 14. A jus tes por Dimin. Valor de Invest. Aval. p/ PL (Demonstrativos, LALUR e DIPJ, AC 2013, em anexo).

Conforme os fatos citados no item 1, precedente, vinculado ao ganho de capital no valor de R\$34.688.173,62, a qual foi registrada erroneamente pelo sujeito passivo em sua escrita contábil e fiscal, como Equivalência Patrimonial Ativa na conta 460101001, e replicada em seu LALUR, entre os meses de março a novembro de 2013, CONCLUI-SE que:

2.1 - na apuração do Lucro Líquido e por ocasião de seu ajuste na determinação do Lucro Real, registrado em seu LALUR e em sua DIPJ, ano-calendário de 2013, a JCC em 31/12/2013, realiza uma operação matemática de subtração envolvendo o ganho de capital apurado em 05/03/2013 e contabilizado em 31/03/2013, no valor de R\$34.688.173,62 e registrada erroneamente a crédito em sua contabilidade como Equivalência Patrimonial Ativa na conta 460101001 (conta 13010102) e a Equivalência Patrimonial Passiva - conta 460101002 -, registrada a débito no montante de R\$17.468.447,52, gerando um saldo de R\$17.219.726,10. Em função dos valores apropriados erroneamente pelo contribuinte em sua contabilidade e no LALUR e declarado em sua DIPJ, ano-calendário de 2013, tais operações geraram os seguintes valores a tributar:

2.1.1- Falta de adição ao Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real, no período de apuração do ano-calendário de 2013, do montante de R\$17.468.447,52 (dezessete milhões, quatrocentos e sessenta e oito mil e quatrocentos e quarenta e sete reais e cinquenta e dois centavos), proveniente da Equivalência Patrimonial Passiva - Conta 460101002 -, subtraída da receita de ganho de capital no valor de R\$34.688.173,62, contabilizada erroneamente como Equivalência Patrimonial Ativa na conta 460101001, em 31/03/2013. A presente autuação encontra-se tipificada nos artigos 247, 248, 249, inciso I e II, 250, incisos I e II, 251 e seu parágrafo único, combinado com os artigos 384, 385, 387, 389, 391, 418, 425, 426, todos do RIR/99 e alterações posteriores e IN SRF nº 107/88 e PARECER/PGFN/CAT Nº 1722/2013 e sua apuração encontra-se nos DEMONSTRATIVOS I, VI, VII, IX e IX.I, anexos ao presente relatório fiscal.

Ante todos os fatos acima descritos, dentre eles os relatados no item 2 e desdobramentos da Análise e Conclusão, em que ficou caracterizada, pelos atos praticados, a efetiva intenção do sujeito passivo de elidir-se do pagamento dos tributos - IRPJ e CSLL -, que está obrigado a recolher em decorrência da operação de alienação onerosa de bens e direitos de que resultou a infração referente à

falta de adição ao Lucro Líquido quando da determinação do Lucro Real - item 2.1 e subitem 2.1.1, a multa de ofício aplicada será de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme determinado no artigo 44, § 1º da Lei Nº 9.430, de 27/12/1996 e alterações posteriores.

2.1.2- Exclusão indevida do Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real, no período de apuração do ano-calendário de 2013, no montante de R\$17.219.726,10 (dezessete milhões, duzentos e dezenove mil e setecentos e vinte e seis reais e dez centavos), originado do saldo de receita de ganho de capital, apurada na operação matemática de subtração realizada pelo sujeito passivo, envolvendo o ganho de capital apurado em 05/03/2013 e contabilizado em 31/03/2013, no valor de R\$34.688.173,62 e registrado erroneamente a crédito em sua contabilidade como Equivalência Patrimonial Ativa na conta 460101001 (conta 13010102) e a Equivalência Patrimonial Passiva - conta 460101002 -, registrada a débito no montante de R\$17.468.447,52. A presente autuação encontra-se tipificada nos artigos 247, 248, 249, inciso I e II, 250, incisos I e II, 251 e seu parágrafo único, combinado com os artigos 384, 385, 387, 389, 391, 418, 425, 426, todos do RIR/99 e alterações posteriores e IN SRF nº 107/88 e PARECER/PGFN/CAT Nº 1722/2013 e sua apuração encontra-se nos DEMONSTRATIVOS I, VI, VII, IX e IX.I, anexos ao presente relatório fiscal.

Ante todos os fatos acima descritos, dentre eles os relatados no item 2 e desdobramentos da Análise e Conclusão, em que ficou caracterizada, pelos atos praticados, a efetiva intenção do sujeito passivo de elidir-se do pagamento dos tributos - IRPJ e CSLL -, que está obrigado a recolher em decorrência da operação de alienação onerosa de bens e direitos de que resultou a infração referente a exclusão indevida do Lucro Líquido quando da determinação do Lucro Real - item 2.1 e subitem 2.1.2, a multa de ofício aplicada será de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme determinado no artigo 44, § 1º da Lei Nº 9.430, de 27/12/1996 e alterações posteriores.

2.1.3 - Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento), apurada sobre a base de cálculo estimada do IRPJ e da CSLL, após ajustes, relativas ao mês de março de 2013 - nos valores abaixo -, em razão de não ter sido apropriado o ganho de capital de R\$34.688.173,62 (trinta e quatro milhões, seiscentos e oitenta e oito mil e cento e setenta e três reais e sessenta e dois centavos), decorrente da operação de alienação de bens e direitos firmada entre JCC/CALILA ADM COM S/A e o Sr. Tasso Ribeiro Jereissati, envolvendo ações nominativas de emissão da Calila Administração e Comércio S/A, tituladas pela pessoa física do Sr. Tasso e imóveis registrados no imobilizado da sociedade empresária Jereissati Centros Comerciais S/A - JCC. Os fatos ocorridos foram relatados e documentados pelas partes envolvidas, quando do atendimento aos diversos termos lavrados no transcorrer dos procedimentos fiscais, envolvendo ambas as empresas. A presente autuação encontra-se tipificada nos artigos 221, 222, 223, 224, 225, 228, 230, 247, 248, 249, inciso I e II, 250, incisos I e II, 251 e seu parágrafo único, combinado com os artigos 393, 418, 425, 426 e 843, todos do RIR/99 e artigo 44,

inciso II da Lei nº 9.430/96, alterado pelo artigo 14 da nº 11.488/2007, e sua apuração encontra-se nos DEMONSTRATIVOS X, X.I, X.2 e X.3, embasados nos DEMONSTRATIVOS I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, VIII.I, VIII.2, VIII.3, IX e IX. 1, anexos ao presente relatório fiscal.

-Multa Isolada de 50% - IRPJ - R\$4.338.677,51 -Multa Isolada de 50% - CSLL - R\$1.561.923,91

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 3.041 a 3.087) contraponto os argumentos da fiscalização.

Em seguida, sobreveio o julgamento da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) – DRJ/REC que deu parcial provimento ao pedido da contribuinte para fins de reduzir a multa qualificada para 75%. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

ALIENAÇÃO. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS POR AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

Incide IRPJ sobre o ganho de capital decorrente de permuta entre bens imóveis e ações, que deve ser tributado no período concernente à sua apuração.

LUCRO LÍQUIDO. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ADIÇÃO NÃO COMPUTADA. EXCLUSÃO INDEVIDA . APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

A falta de adição ao lucro líquido, em face de lançamento de despesa decorrente de equivalência patrimonial, bem assim a exclusão indevida, para efeito de apuração do lucro real, enseja a consideração do respectivo valor na apuração do lucro e a consequente formalização do crédito dimanante.

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO.

MULTA ISOLADA.

A opção pela forma de apuração anual do imposto sujeita a pessoa jurídica ao recolhimento de antecipações mensais, determinadas sobre base de cálculo estimada. O não recolhimento, ou o recolhimento a menor, da antecipação enseja o lançamento da multa de ofício isolada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição social devidos ao final do respectivo ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora após o seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da decisão houve Recurso de Ofício nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls.) no qual defende, em síntese:

- (a) Apesar de as permutas serem uma forma de alienação de bens, de um modo geral, elas são incapazes de gerar consequências fiscais. Isso porque os ganhos de capital somente podem ser submetidos à incidência do IRPJ e da CSLL quando efetivamente realizados e, em regra, esse fato não se verifica nas permutas.
- (b) Na permuta pura, em que não há pagamento de torna (parcela adicional necessariamente expressa em moeda), cada parte quer adquirir um bem que pertence à outra e para tanto se dispõe a transferir-lhe bem próprio sobre o qual não mais tem interesse em manter o domínio. É elemento da permuta pura o consenso das partes sobre a equivalência intrínseca dos valores dos bens permutados. Na permuta com torna esse segundo elemento se desdobra no consenso das partes sobre a diferença de valores intrínsecos entre os bens permutados, que deve ser compensada em dinheiro por uma à outra.
- (c) A permuta não tem preço, pois é alheia à moeda, já que se funda em consenso das partes sobre equivalência dos valores intrínsecos dos bens permutados. No caso de permuta com torna, essa contrapartida monetária não é preço, mas compensação para atingir-se a equivalência de valores acima referida.

- (d) Ao contrário do que afirma a decisão recorrida, a Lei nº 8.383/91 não se restringe a afastar a apuração de resultados na troca de "moeda podre" por ações de empresas integrantes do PND. Ela qualifica a operação como uma permuta e aponta seu tratamento fiscal, fazendo-o de forma a evidenciar a impossibilidade de ela (a permuta) gerar resultados fiscais. Com efeito, se o bem recebido em permuta ingressa no patrimônio dos permutantes pelo valor do bem entregue em permuta, não há ganho a apurar. Por outro lado, reitere-se o **caráter declaratório da lei.**
- (e) Por sua vez, o Parecer PGFN nº 454/92 é textual ao afirmar que não havia (e ainda não há) qualquer norma legal que previsse a tributação de ganho em permuta e, indo além, **ainda qualifica como inconstitucional qualquer lei que viesse a dispor em contrário.**
- (f) O relatório e a decisão utilizam-se do Parecer PGFN-CAT nº 1722/2013 para afastar o tratamento previsto nos pareceres acima mencionados, sob a alegação de que estes tratariam da hipótese específica de entrega de títulos públicos e outros créditos contra a União como contrapartida à aquisição de ações ou quotas leiloadas no âmbito do PND. Ora, não se questiona o contexto em que os atos foram baixados, mas dizer que eles apenas revelavam a posição do Governo no que se refere às operações específicas nele tratadas é ignorar por completo o seu histórico e conteúdo, abordados nos itens anteriores. Como demonstrado, tais pareceres inequivocamente manifestaram a posição do Governo pela neutralidade fiscal das permutas em geral. Em outras palavras, pela clareza dos termos desses pareceres, é um despropósito alegar que a orientação neles contida limita-se às mencionadas operações.
- (g) Como bem pontuado no Parecer PGFN nº 454/92, a desoneração tributária na permuta não é um privilégio, ou isenção, mas sim o reconhecimento da não incidência da regra de tributação.
- (h) A decisão afirma, ainda, que, por meio do PN CST nº 504/71, a RFB já teria se posicionado no sentido de que o resultado positivo decorrente de alienação por permuta deve ser tributado e, ao fazê-lo, não teria condicionado a tributação pelo ganho de capital à existência de torna; bastando haver o ganho para que ocorra a tributação. Cabe esclarecer que o referido PN CST nº 504/71 foi editado antes da promulgação do DL nº 1.598/77, que adaptou a legislação do IRPJ à LSA. Com a promulgação do DL nº 1.598/77, os ganhos passaram a ser tributados somente quando realizados, como deixa claro o seguinte trecho da Exposição de Motivos do projeto do referido DL.
- (i) Os Pareceres PGFN nºs 970/91 e 452/92, editados na vigência do DL nº 1.598/77, adotaram a mesma linha da sua Exposição de Motivos, o que demonstra que a

intenção do legislador era, de fato, tributar os ganhos de capital apenas quando efetivamente realizados.

- (j) Ademais, como afirmado no Parecer PGFN nº 454/92, a desoneração tributária na permuta não é um privilégio, ou isenção, mas sim o reconhecimento da não incidência da regra de tributação. A não incidência de IRPJ e CSLL, nos casos de permuta, jamais poderia decorrer de uma IN. Se a permuta pura fosse realmente apta a gerar ganho de capital tributável, nenhuma norma regulamentar (de decreto ou outra, de hierarquia inferior à de lei) poderia: (i) excluí-lo de tributação, no todo ou em parte; (ii) afirmar o caráter fiscalmente neutro da permuta sem torna, (iii) restringir à torna a base de cálculo do imposto na permuta, nem (iv) limitar a aplicação dessas regras apenas às permutas de bens imóveis.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

Recorreu-se de ofício em razão da exoneração ocasionada pela parcial procedência da impugnação ter ultrapassado o limite de alçada estar, à época, de acordo com o art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972.

Ocorre que o referido Decreto atualmente é regulado pela Portaria MF nº 2, de 17/01/23 que estabeleceu o valor mínimo de quinze milhões de reais, o qual não foi alcançado no caso concreto.

Nesse sentido, aplico a Súmula n. 103 do CARF, que dispõe:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Em virtude disso, voto por não conhecer do recurso de ofício.

2 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade. Razão, pela qual, dele conheço.

3 MÉRITO

O Imposto sobre a Renda tem como materialidade a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda que é definida como o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Essa conclusão da acepção do termo “renda” é obtida pela interpretação que se faz da inteligência do inciso II do artigo 43 do CTN que se refere a proventos como “outros acréscimos patrimoniais” e que nos leva a concluir que “renda” também é oriunda de “acrécimo patrimonial”, como bem ensina Ricardo Mariz de Oliveira.¹

A noção de disponibilidade de renda está vinculada à realização. Como ensina José Luiz Bulhões Pedreira²:

A aquisição de renda financeira não consiste no fato jurídico da aquisição de direitos patrimoniais, mas na disponibilidade do objeto desses direitos, que é moeda ou valor em moeda (v. obs. 1 ao nº 110). Se os direitos recebidos na troca são dinheiro, não há dúvida de que o lucro está realizado. Mas se não têm valor em dinheiro determinável com precisão, ou não podem, com facilidade, ser convertidos em dinheiro, ainda não há lucro real ou efetivo. É o caso, por exemplo, de permuta de um bem por outro cuja realização em dinheiro, ou em direitos com liquidez, depende de nova troca no mercado. Nesse caso não há realização do lucro potencial, mas sua transferência de um bem para outro.

Essa visão de disponibilidade como a exigência de se receber um bem “quase líquido”, além da noção de certeza, acima mencionada, satisfaz o princípio do não-confisco. Pondero que a alíquota do IR costuma ser mais “agressiva” entre os tributos, justamente por envolver uma situação em que o sujeito passivo exprime capacidade contributiva por excelência. Mas se a riqueza nova revelar um ativo de baixa liquidez, o sujeito passivo ficará simplesmente impossibilitado de pagar o tributo no prazo aventado pela legislação, revelando uma situação confiscatória.

Por isso mesmo, a legislação federal distingue a tributação de alienações em duas grandes perspectivas: a perspectiva da alienação e da aquisição. Enquanto o ganho da “alienação” é tributado – porque quem aliena, como regra geral, obtém um recurso dotado de liquidez – o ganho da “aquisição” não é tributado – alguns dizem, impropriamente, “diferido”.

De fato, a tributação sob a perspectiva da alienação é prevista no artigo 31 do Decreto-lei n. 1.598/77 a seguir transcrito:

Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41.

² BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas, I. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 281.

Por outro lado, a não tributação sob a perspectiva da “aquisição” – isto é, a compra vantajosa ou o deságio - pode ser encontrada em diversos dispositivos.

A título de exemplo, a Recorrente alega que o deságio não seria tributável haja vista que as normas contábeis em 2007, aplicáveis em matéria de Imposto sobre a Renda por conta do Regime Transitório de Tributação - RTT, exigiam o reconhecimento do “deságio” no caso em tela.

O deságio era definido pelo inciso II do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida adquirido. Ocorre que o lançamento do deságio deveria ser motivado economicamente nos termos do §2º do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77, sendo certo que a depender de seu fundamento econômico, poderia impactar o lucro real em diferentes momentos nos termos do artigo 23 ou 33 do Decreto-lei n. 1.598/77.

Ocorre que nesse quebra-cabeça, a “permuta” pode ser vista tanto como uma “alienação” como uma “aquisição”. É “alienação”, porque o contribuinte “entrega” um bem; mas é também uma aquisição porque o contribuinte “recebe” um bem. O que prevalece nessa hipótese? O ganho de capital da alienação ou o “diferimento” (na verdade, não-incidência) da aquisição? O “permutante” deve reconhecer um “ganho” ou “perda” com base no valor do bem que recebe, ou deve reconhecer um “ágio” ou “deságio” (ou compra vantajosa) referente à aquisição com base no valor do bem que entrega?

A resposta para o IRPJ está no artigo 65 da Lei n. 8.383/93. Sua previsão é a seguinte:

Art. 65. Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.

§ 1º Na hipótese de adquirente pessoa física, deverá ser considerado como custo de aquisição das ações ou quotas da empresa privatizável o custo de aquisição dos direitos contra a União, corrigido monetariamente até a data da permuta.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, o custo de aquisição será apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o custo de aquisição das ações ou quotas leiloadas será igual ao valor contábil dos títulos ou créditos entregues pelo adquirente na data da operação.

§ 4º Quando se configurar, na aquisição, investimento relevante em coligada ou controlada, avaliável pelo valor do patrimônio líquido, a adquirente deverá registrar o valor da equivalência no patrimônio adquirido, em conta própria de investimentos, e o valor do ágio ou deságio na aquisição em subconta do mesmo investimento, que deverá ser computado na determinação do lucro real do mês de realização do investimento, a qualquer título.

O *caput* do dispositivo diz que “terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização”. Não há dúvida, portanto, que a aquisições de ações, mencionada no *caput*, e a permuta são dotados, a rigor do mesmo tratamento tributário.

Ora, o tratamento tributário para as pessoas jurídicas do lucro real é especificado pelo §3º do artigo 65. Ali é dito que “no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o custo de aquisição das ações ou quotas leiloadas será igual ao valor contábil dos títulos ou créditos entregues pelo adquirente na data da operação.” Isso significa que o valor contábil dos “bens entregues” é o que define o valor da operação sob a perspectiva de quem o entrega. E se assim o é, é impossível que haja ganho ou perda de capital na permuta, de modo que o eventual deságio poderá ser tributado, quando realizado o ativo, nas hipóteses previstas pela legislação.

Poder-se-ia argumentar que o dispositivo, acima, tem como objeto, apenas, a licitação no Programa Nacional de Licitação. No entanto, o comando de que tal operação terá o mesmo tratamento da permuta é expresso. Não é uma mera recomendação do legislador, mas, repito, uma norma expressa. E por seu grau de especialidade prevalece sobre a norma de tributação prevista no artigo 31 do Decreto-lei n. 1.598/77.

Pondero, ainda, que mesmo pelo regime da Lei n. 12.973/14 as permutas não são tributadas. O §6º do artigo 13 da referida lei expressamente prevê que “no caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o *caput*, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º “.

Ora, a não tributação da permuta, mencionada pelo *caput* do artigo 65 não é, digamos assim, um descuido do legislador. Trata-se de uma política persistente – mantida, inclusive, com a Lei n. 12.973/14 - que, em minha visão torna o IRPJ mais condizente com a ideia de “realização da renda”, com o primado da certeza do direito e do não-confisco.

4 COBRANÇA DA MULTA DE OFÍCIO CUMULADA À MULTA ISOLADA

A Recorrente sustenta que a cobrança da multa isolada concomitantemente à multa proporcional em razão da mesma infração configura patente “bis in idem”.

Para resolver a controvérsia em questão, é necessário determinar se a multa isolada pela falta de apuração e recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, quando o auto de infração é lavrado após o encerramento do exercício fiscal.

De acordo com a Súmula CARF n. 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Esse

entendimento fundamenta-se no fato de que tais estimativas, independentemente de terem sido pagas ou não, representam apenas antecipações dos tributos, cujo fato gerador se concretiza somente ao final do período de apuração, geralmente em 31 de dezembro.

Ao estabelecer a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, o legislador tributário, de forma lógica, não determinou a cobrança simultânea das estimativas e do tributo devido após o encerramento do exercício fiscal. Da mesma maneira, também não prevê a aplicação cumulativa das multas, pois tal prática violaria, entre outros princípios, a proibição da consunção.

Não bastasse isso, é preciso analisar se a Súmula CARF n. 105 é aplicável também aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007, de forma a ter eficácia sobre o julgamento do presente caso. Diz a referida súmula:

Súmula CARF n. 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

O art. 44, §1º inciso IV da Lei n. 9.230/96 mencionado pela súmula dispunha que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Após as alterações advindas com a Lei n. 11.488/2007, o indigitado dispositivo passou a ter a seguinte redação:

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

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

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

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

Vislumbro que embora a Súmula CARF nº 105 faça referência expressa à antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sua *ratio decidendi* permaneceu intacta e inalterada após a alteração daquele artigo, ocorrida em 2007.

Isso ocorre porque a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já abrange a penalidade referente à multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida, que representa apenas uma antecipação do imposto devido. Qualquer interpretação em sentido contrário resultaria em penalização dupla ao contribuinte, configurando uma violação aos princípios da consunção – como já dito –, da legalidade estrita e da proporcionalidade.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se observa do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Por essa razão, ainda que a Lei 9.430/1996 tenha sido alterada pela Lei 11.488/2007, entendo que, nos casos de dupla penalização, devem prevalecer os fundamentos jurídicos (*ratio decidendi*) que embasaram a edição da Súmula CARF nº 105.

Pelas razões acima expostas, voto pelo afastamento da cobrança das multas isoladas.

5 INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente se insurge contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que, em suas palavras, isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade, e não se poderia falar em mora na exigência da multa.

A respeito do tema, registre-se que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Além da previsão legal, registre-se também que, a teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139, do CTN, depreende-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por derradeiro, reproduzimos o texto da Súmula CARF nº 108, a qual, por ser vinculante, põe fim a essa questão no âmbito do contencioso administrativo fiscal:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, voto por negar provimento ao referido pleito da Recorrente.

6 DISPOSITIVO

Assim, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, redator designado

Ouso divergir da Ilustre Relatora, apresentando aqui o voto divergente, modulando à questão quanto ao controverso aspecto meritório e no tocante a multa isolada, pela falta de apuração e recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL poder ser exigida cumulativamente com a multa de ofício.

No espectro meritório, a relatora entendeu como permuta sem torna a estruturada operação, fundamentando-se no §6º do artigo 13 da lei nº 12.973/2014, que expressamente prevê que “no caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º “.

Ressalto, ainda, que não obstante a Jereissati Centros Comerciais S/A ter obtido ganho de capital no montante de R\$ 34.688.000,00, em decorrência da alienação onerosa consubstanciada na permuta (sem torna) de 15% de seu acervo com 873.019 ações ordinárias nominativas classe "A", emitidas pela Calila Administração e Comercio S/A, não o teria oferecido à tributação (vide itens 2.1.1, 2.1.2 e 2.1.3, às fls. 36 e 37).

Resgatamos, cronologicamente, os fatos narrados pela fiscalização e não contestados pela recorrente:

O acionista Tasso Ribeiro Jereissati no ano de 2012, era detentor de 1.062.633 ações de emissão da CALILA, o equivalente a 99,9973% de seu capital social.

Em 26 de agosto de 2013, na ata da AGE, está consignado no quadro demonstrativo de acionistas presentes à referida Assembleia, que a sociedade empresária JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A — JCC, detém 873.019 ações da CALILA e o Sr. Tasso Ribeiro Jereissati, é detentor de outras 189.614 ações, cujo somatório é o montante de 1.062.633 ações da CALILA, o equivalente a 99,9973% de seu capital social.

No Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas N° 01 da Calila Administração e Comércio S/A, foi consignado, no TERMO DE TRANSFERÊNCIA N° 10, datado de 05/03/2013, a transferência de 873.019 ações ordinárias nominativas “Classe A” de emissão da CALILA de titularidade do Sr. Tasso Ribeiro Jereissati para a Jereissati Centros Comerciais S/A, por permuta.

Na Ata da Assembleia Geral Extraordinária de JEREISSATI CENTROS COMERCIAIS S/A, realizada em 14/03/2013 e registrada na JUCEC em 18/04/2013, deliberaram sobre a aprovação da presente ata na forma sumária é autorizada a permuta sem torna do percentual de 15% (quinze por cento) da fração ideal dos imóveis das matrículas que nomeia, por 873.019 ações ordinárias nominativas de emissão da

CALILA ADMINISTRAÇÃO E COMÉRCIO S/A e a lavratura da Escritura Pública de Permuta sem Torna da operação.

DATA	AGE - 01/09/2012 - ACIONISTAS	ACÕES - A	PARTICIPAÇÃO - % - B	CLASSE	PATRIMONIO LIQUIDO - C	VALOR - AÇÃO - D = C/A
05/03/2013	Tasso Ribeiro Jereissati	1.062.633	99,9973	A	-	
01/09/2012	Joana Queiroz Jereissati	7	0,0007	B	-	
01/09/2012	Natália Queiroz Jereissati	7	0,0007	C	-	
01/09/2012	Carla Queiroz Jereissati	7	0,0007	D	-	
01/09/2012	André Queiroz Jereissati	7	0,0007	E	-	
TOTAL		1.062.661	100,0000		55.368.053,31	52,1032

Na Escritura Pública de Permuta Sem Torna, firmada entre o Sr. Tasso Ribeiro Jereissati e a Jereissati Centros Comerciais S/A - JCC, está consignada a permuta das 873.019 ações de emissão da CALILA pertencentes ao Sr. Tasso, por 15% da fração ideal dos imóveis nela listados de propriedade da JCC.

Sob a ótica contábil, verifica-se que a fiscalização foi cirúrgica, ao ter identificado no curso da fiscalização, a contabilização do investimento proveniente da aquisição das 873.019 ações da CALILA, em 31/03/2013, que a JCC registrava a débito de conta de seu ativo permanente/investimento — conta 13010102 — Calila Administração e Comércio S/A -, o valor desse investimento (R\$45.487.092,66) e em contrapartidas a crédito, a baixa em seu imobilizado, no valor de R\$10.798.919,04, equivalente aos 15% dos imóveis negociados (conta 13020102 — Edificações) e o ganho de capital no valor de R\$34.688.173,62, travestido em seus registros contábeis de Equivalência Patrimonial Ativa na conta 460101001, com histórico de lançamento de “VR REF DESAGIO INVESTIMENTO CALILA ADM”, o que confirma o efeito tributário da operação.

Desta forma, tal valor vinculado ao ganho de capital de R\$34.688.173,62, foi registrado erroneamente em sua escrita contábil e fiscal, como Equivalência Patrimonial Ativa na conta 460101001, e replicada em seu LALUR, entre os meses de março a novembro de 2013.

Na sequência, em 31/12/2013, a JCC ao apurar Equivalência Patrimonial no investimento registrado na conta 13010102 - Calila Administração e Comércio S/A, contabilizou a crédito da citada conta, o valor de R\$17.468.447,52 (dezessete milhões, quatrocentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e quarenta e sete reais e cinquenta e dois centavos), e sua contrapartida é debitada na conta 460101002 - Equivalência Patrimonial Passiva (Resultado negativo em participação societária).

O valor contabilizado a débito de Equivalência Patrimonial Passiva (R\$17.468.447,52), para efeitos tributários, deveria ter sido ADICIONADO ao Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real — IRPJ e CSLL -, para neutralizar o efeito da Equivalência Patrimonial derivada da perda do investimento registrado na contabilidade à conta 13010102 e suas contrapartidas.

Ante todos os fatos acima descritos, ficou caracterizado, pelos atos praticados, a efetiva intenção do sujeito passivo de elidir-se do pagamento dos tributos — IRPJ e CSLL —, que está obrigado a recolher em decorrência da operação de alienação onerosa de bens e direitos de

que resultou a infração referente à falta de adição ao Lucro Líquido quando da determinação do Lucro Real.

Se não bastasse o aspecto meramente contábil, soma-se ao fato, à definição da operação, ser permuta sem torna ou alienação.

Como se sabe, a permuta é uma das formas de alienação; que resta explicitado no §3º do art.3º da Lei 7.713, de 1988, *in verbis*:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Segundo Parecer Normativo nº 504/1971, a Receita Federal já se posicionou no sentido de que o resultado positivo decorrente de alienação por permuta deve ser tributado, sem citar se a condição é com torna ou não:

Parecer Normativo No. 504, de 3 de agosto de 1971.

3 – Também a pessoa jurídica que permutar ações por outras ações de valor equivalente ao de aquisição das cedidas, por consequência, não alterando quantitativamente o patrimônio social, não estará sujeita à imposição de tributo.

4 – Todavia, se resultar lucro para a pessoa jurídica na alienação de ações, quer esta se faça sob a forma de venda, troca por bens de outra natureza ou permuta por outras ações, será ela necessariamente computado no resultado do exercício para fins de tributação.

Por estes fundamentos, fatidicamente, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Quanto à concomitância da exigência da multa isolada com a multa de ofício, embora o tema seja controvertido no âmbito deste CARF, alinho-me aos que admitem a exigência e adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial.

Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "bis in idem": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "bis in idem!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc. V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, verbis:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil,

assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com eles, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

8. Como explicitado anteriormente, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa