



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

Processo n° 16327.000163/2010-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.954 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ - DESMUTUALIZAÇÃO
Recorrente DEUTSCHE BANK CORRETORA DE VALORES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES. ASSOCIAÇÕES. PERMUTA. NÃO INCIDÊNCIA. IRPJ E CSLL DEVIDOS.

Na operação de desmutualização em que ocorre a transformação de títulos patrimoniais em ações, há acréscimo patrimonial e não permuta, posto que é vedado pela legislação em vigência que associações pratiquem reestruturações societárias mediante fusão, cisão ou incorporação.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

DILIGÊNCIA FISCAL. RECONHECIMENTO DE ERROS DA FISCALIZAÇÃO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE.

Em atenção do Princípio da Busca da Verdade Material, constatado em diligência fiscal erros na autuação, em qualquer momento do processo o julgador pode reconhecer o erro e adequar o respectivo lançamento.

AUTOS REFLEXOS: CSLL

A decisão referente às infrações do IRPJ aplica-se aos demais tributos, no que couber.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos, para reduzir o IRPJ ao valor de R\$ 894.196,52 e cancelar a exigência da CSLL; e: ii) por voto de qualidade para cancelar a multa isolada exigida no mês de outubro de 2007. Vencidos os Conselheiros Breno do Carmo Vieira Moreira, Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar integralmente essa penalidade. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausentes justificadamente os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Adoto, integralmente o relatório do Acórdão de Impugnação nº 16-26.160, proferido pela 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo (DRJ/SP1), em 29 de julho de 2010, complementando-o, ao final, com as atualizações processuais pertinentes.

Trata-se de impugnação (fls. 158 a 169) a Auto de Infração (fls. 136 a 153) de IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA — IRPJ, por OUTROS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS — GANHOS AUFERIDOS EM DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADES ISENTAS, da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO —CSLL Reflexa, relativo a fatos geradores ocorridos em 31/12/2007, e, de *MULTA ISOLADA*, por FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA referente a fatos geradores de 31/08/2007 e 31/10/2007, lavrado pela DEINF/SPO, em 18/02/2010.

2. O crédito tributário constituído foi composto pelos valores a seguir discriminados :

IRPJ	R\$ 3.270.328,73
Juros de Mora (até 29/01/2010)	R\$ 688.404,19
Multa	R\$ 2.452.746,54
<i>Multa isolada</i>	R\$ 2.206.886,74
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 8.618.366,20
CSLL	R\$ 1.177.318,34
Juros de Mora (até 29/01/2010)	R\$ 247.825,51
Multa	R\$ 882.988,75
<i>Multa isolada</i>	R\$ 1.403.755,32
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 3.711.887,92

3. Como enquadramento legal do lançamento, o autuante assinala, para o IRPJ, o artigo 17, caput, 3º e 4º da Lei nº 9.532/97 e o artigo 239 do RIR/99 (fl. 138), e, para a CSLL Reflexa, o artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88, o artigo 1º da Lei nº 9.316/96 e artigo 28 da Lei nº 9.430/96, e o artigo 37 da Lei nº 10.637/02 (fl. 147). Os Juros de Mora foram exigidos com base nos artigos 6º, parágrafo 2º, e 28 da Lei 9.430/96, e a Multa de Ofício, com fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96 e artigo 14 da Lei 9.532/97, o que torna cabível a *multa isolada* de 50%, prevista n 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96; (fls. 139 a 148).

4. No Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 118 a 135), a autoridade notícia, em resumo, que:

i) o autuado teria recebido direitos referentes a *devolução de capital* nos processos de *desmutualização* da Bolsa de Valores de São Paulo — BOVESPA, em 28/08/2007, e da Bolsa de Mercadorias e Futuros — BM&F, em 01/10/2007, associações sem fins lucrativos, direitos esses decorrentes de *títulos patrimoniais*, recebidos na forma de *ações* da BOVESPA HOLDING S/A e Bolsa de Mercadorias e Futuros S/A, entidades com fins lucrativos, conforme consta no Ofício Circular 225/2007 — DB expedido pela BOVESPA e no Extrato de Movimentação de *Ações* Escriturais anexados (fls. 42, 43 e 71);

ii) a diferença entre o valor recebido e o valor entregue originalmente para a formação do patrimônio das referidas associações civis seria sujeita à tributação, nos termos do artigo 17 da Lei nº 9.532/97 e conforme disposto em Soluções de Consulta emitidas pela RFB (Soluções de Consulta: COSIT no 10/2007, DISIT 08 nº 520/2007, DISIT 08 nº 521/2007 e DISIT 06 nº 150/2007);

iii) essa mais valia não teria sido tributada anteriormente porque a atualização dos valores dos referidos *títulos patrimoniais* não afetava o resultado do exercício, já que tais títulos eram registrados no *Ativo Permanente* — Investimentos e sua atualização, na conta *Reserva de Capital*, no Patrimônio Líquido;

iv) a Portaria MF 785/77 permitiu a não tributação desse *acréscimo patrimonial* ao longo do tempo, se não distribuído ou incorporado ao capital das corretoras associadas;

v) todas as *ações* da BM&F S/A recebidas foram vendidas e a *reserva de atualização* do correspondente *título patrimonial* foi tributada na DIPJ do ano de 2007, mas não foi levada à tributação na *estimativa* do mês 10/2007, quando ocorreu a *devolução do capital*, nos moldes da Lei nº 9.430/96, o que torna cabível a *multa isolada* de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, alínea *b*, da Lei nº 9.430/96;

vi) da mesma forma, 5,24% das *ações* da BOVESPA HOLDING S recebidas foram alienadas e o correspondente percentual da *reserva de atualização* dos *títulos patrimoniais* foi levada à tributação com a DIPJ do ano de 2007;

vii) contudo, o restante da *reserva de atualização* das *ações* da BOVESPA HOLDING S/A recebidas como *devolução de patrimônio* na *desmutualização* da BOVESPA não foi tributado, sendo necessário então, realizar-se o lançamento para a cobrança do valor não recolhido;

viii) tendo em conta que o valor total referente à *devolução de patrimônio* da BOVESPA não foi incluído na *estimativa* de 08/2007, quando ocorreu a *desmutualização*, torna-se cabível a *multa isolada* de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, alínea *b*, da Lei nº 9.430/96.

5. Cientificado do lançamento em 25/02/2010 (fls. 137 e 146), o autuado impugnou o Auto de Infração em 26/03/2010 (fl. 158), oferecendo, para tanto, em resumo, as seguintes razões:

i) a BOVESPA e a BM&f teriam empreendido, em 2007, reorganização societária através de *cisão*, seguida de *incorporação*, da parcela do

patrimônio vertida pelos respectivos associados, na forma do parágrafo 30 do artigo 229 da Lei nº 6.404/76;

ii) a Resolução CMN nº 2.690/00, no artigo 5º, contemplaria expressamente a possibilidade de *cisão*, fusão ou incorporação de Bolsas de Valores;

iii) a *cisão, seguida de incorporação*, não produziria qualquer efeito fiscal quando efetuada a valor contábil, já que não haveria acréscimo patrimonial, constituindo mera relação de *troca*, que não gera *ganho de capital* sujeito a tributação; os efeitos no campo tributário seriam idênticos àqueles produzidos por uma operação de *permuta* de bens, que disciplinada pelo artigo 533 do Código Civil, não se pagamento da torna;

iv) ao realizar-se a *permuta* não se teria auferido *acréscimo patrimonial, como ganho de capital*, e se tal acréscimo fosse existente somente dever levado em conta para fins fiscais por ocasião de sua realização, pois, de outra forma, a incidência tributária recairia sobre o patrimônio do permutante, não sobre o ganho ou renda;

v) o Parecer PGFN no 970, de 23/09/91, ao examinar situação de *troca* de título da dívida pública federal por *ações* leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização seria taxativo no sentido de que nessas *operações* de *permuta*, o *ganho de capital* não ocorreria só pela efetivação do leilão ou da celebração do contrato, sendo necessária a alienação das *ações* adquiridas;

vi) a RFB já teria reconhecido a natureza do fato *permutativo* para a operação de substituição de *títulos patrimoniais* por *ações* envolvendo a CLEARING S/A (atual Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia — CBLC), na Solução de Consulta nº 13/97;

vii) o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 afirmaria que inexistia *ganho de capital* passível de tributação em caso de devolução de participação no capital social quando o bem é transferido pelo seu valor contábil, como na hipótese dos autos, conforme Solução de Consulta nº 7/02 e julgado do CARF, cujo excerto colaciona;

viii) assim, tratando-se de *cisão seguida de incorporação*, na qual o patrimônio vertido teria sido avaliado pelo valor contábil, e não pelo *valor de mercado*, restaria inquestionável que a transferência ou devolução dos valores investidos no patrimônio social da BOVESPA e da BM&F, em *troca* dos *títulos patrimoniais* dessas associações, e que teriam vindo a ser convertidos em *ações* no processo de *desmutualização*, não representaria *ganho de capital* passível de tributação, nos termos do artigo 16, parágrafo único, da Lei 9.532/97;

ix) a questão que se discute relacionar-se-ia ao aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, não ao aspecto qualitativo, vez que não se contestaria a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o excesso do preço de venda em relação ao custo de aquisição: para o autuado, a incidência se daria na data da efetiva alienação das *ações* recebidas da BOVESPA e da BM&F, enquanto,

para a autoridade, na data em que se teria concluído o processo de *desmutualização*;

x) a tributação não poderia ocorrer por ocasião do término do processo de *desmutualização*, pois, como já mencionado, tratar-se-ia de *cisão seguida de incorporação*, cujos efeitos corresponderiam a *merapermuta* de bens;

xi) a alienação das *ações* da BM&F e BOVESPA em momento posterior à *desmutualização* teria sido levado em conta pela autoridade para o lançamento do PIS e da COFINS, objeto do PAF 16327.000162/2010-85, o que seria estranho;

xii) o autuado teria oferecido à tributação o ganho auferido na venda do saldo remanescente das *ações* da BOVESPA, conforme mostrariam a DIPJ apresentada em 15/10/2009 (fls. 224 a 231), as DCTF 's de 07/08/2008 e de 20/07/2009 (fls. 198, 199, 2002 e 212 a 214), os demonstrativos de apuração das vendas de 04/06/2008 e de 04/05/2009 (fls. 203 a 205 e 215 a 217), os demonstrativos de cálculo das *estimativas* de IRPJ e CSLL relativos aos referidos meses (fls. 206, 208 e 218 e 220), os DARF's respectivos (fls. 207 209, 219 e 221) e os extratos contábeis do período (fls. 210 e 222);

xiii) assim, ainda que se admitisse que o IRPJ e a CSLL fossem devidos na *desmutualização*, e não na alienação, seria situação de postergação ensejando, quando muito, *multa isolada*, não de ofício;

xiv) a autoridade não teria considerado a informação dada pelo autuado de que já teria oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL o resultado das vendas das *ações* da BOVESPA, afrontando o princípio do direito material, sob o argumento de que o recolhimento teria ocorrido em período não compreendido no mandado de procedimento fiscal; caso recolhesse os tributos lançados acabaria pagando em duplicidade;

xv) a *multa isolada* não poderia ser acumulada com a multa de ofício porque contrariaria a jurisprudência do CARF, significando "bis in idem", com duas sanções incidindo sobre mesmo evento.

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

A decisão de primeira instância julgou improcedente o pedido da fiscalizada (e-fls. 287-303), mantendo integralmente o crédito tributário exigido, entendendo que os documentos apresentados não seriam suficientes para demonstrar que o valor da venda de ações da BOVESPA teria sido, de fato, oferecido à tributação. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO SOB A FORMA DE AÇÕES. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do ano, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de

instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de *devolução de patrimônio*, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

POSTERGAÇÃO. FATO NÃO PROVADO.

Afasta-se a hipótese de ocorrência de postergação, quando a documentação acostada pelo contribuinte não evidencia com exatidão que os valores objeto do lançamento tenham sido recolhidos em exercício posterior.

ESTIMATIVAS MENSAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. IRPJ E CSLL DO ANO NÃO RECOLHIDOS. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO DE AMBAS PENALIDADES.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50% isoladamente, sobre o valor de *estimativa mensal* que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

É cabível também a aplicação da multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou da contribuição nos casos de falta de pagamento do *valor devido do ano*, apurado ao final do exercício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

As normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Inconformada com a improcedência total de seus pedidos, a fiscalizada interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 307-321) a esta Colenda Turma, onde reproduziu as suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere a:

(i) inoccorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL em decorrência da operação de desmutualização;

(ii) contradição entre o momento eleito para a tributação pelo IRPJ e CSLL em confronto com aquele utilizado para fins de lançamento do PIS e COFINS; e

(iii) impossibilidade de cumulação da multa de ofício e a multa isolada. Subsidiariamente, requereu ainda o reconhecimento dos efeitos de postergação do recolhimento do tributo, ante o pagamento do IRPJ e da CSLL no momento da alienação das ações de BOVESPA HOLDING S.A. no ano-calendário de 2009.

A análise do Recurso Voluntário resultou na conversão do julgamento em diligência, por unanimidade de votos, para que:

(a) seja verificado se os valores relativos à venda das ações de BOVESPA HOLDING e de BM&F foram incluídos nas estimativas de outubro, novembro ou dezembro de 2007;

(b) seja atestada, de forma conclusiva e justificada, com base nos documentos constantes dos autos, bem como nas informações constantes nos sistemas da RFB e na contabilidade da Contribuinte, se o ganho objeto dos autos de infração de IRPJ e de CSLL foi oferecido à tributação pela Contribuinte nos

anos-calendário de 2008 e de 2009, no momento da alienação das ações de BOVESPA HOLDING, conforme alegado em impugnação;

(c) em caso afirmativo, apresentar, de forma conclusiva e justificada, a apuração do tributo que seria devido pela Contribuinte, considerando-se, para tanto, os efeitos da postergação tributária.

seguinte: Ato contínuo, o Relatório de Diligência Fiscal (e-folhas 523-524) concluiu o

"Apresentou resposta à intimação, informando que os resultados auferidos nas vendas das ações da Bovespa e BM&F foram devidamente incluídos nas estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007. Anexou planilhas de cálculo, Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL Estimados, cópias dos DARFs, extratos contábeis e fichas da DIPJ referentes aos meses de outubro (Bovespa), novembro e dezembro (BM&F) de 2007 e Demonstração do Lucro Real do ano calendário 2007.

Apresentou também planilhas de cálculo, Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL Estimados, cópias dos DARFs, extratos contábeis e fichas da DIPJ referentes aos meses de junho de 2008 e maio de 2009, referentes às vendas posteriores das ações, bem como Demonstração do Lucro Real dos anos calendário 2008 e 2009.

Constatamos que Deutsche Bank – Corretora de Valores incluiu os resultados auferidos na venda das ações da Bovespa Holding (5,24% da quantidade das ações) e da BM&F (totalidade das ações) nas estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de outubro (Bovespa), novembro e dezembro (BM&F) de 2007, bem como na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL na Declaração de Ajuste anual.

Contatamos também que as vendas das ações remanescentes da Bovespa Holding foram vendidas em junho de 2008 (37,90% da quantidade das ações) e em maio de 2009 (56,85% da quantidade das ações). Os resultados das vendas dessas ações também foram incluídos nas estimativas de IRPJ e CSLL dos referidos meses, bem como na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL na Declaração de Ajuste anual.

De acordo com as informações prestadas, e os documentos apresentados, ficou demonstrado ainda que a fiscalizada apurou e pagou IRPJ e CSLL incidentes nos ganhos auferidos na troca de títulos da Bovespa e BM&F por ações da Bovespa Holding e da BM&F (devolução do patrimônio social de entidades isentas) em três ocasiões:

- 1ª) Vendas das ações em outubro, novembro e dezembro de 2007;
- 2ª) Venda das ações em junho de 2008;
- 3ª) Venda das ações em maio de 2009.

Para efeito de cálculo da postergação do pagamento do IRPJ e CSLL consideramos que 5,24% do resultado da troca dos títulos por ações foi tributado em 2007 conforme Termo de Verificação.

O valor remanescente do resultado auferido na substituição do título patrimonial por ações, R\$13.081.314,94, que foi considerado como base de cálculo de IRPJ e CSLL no Auto de Infração foi reconhecido da seguinte forma:

- a) em 2008, 37,9% do resultado de R\$13.081.314,94, R\$4.958.209,24 foi reconhecido devido a venda das ações no mês de junho.
- b) em 2009, 56,85% do resultado de R\$13.081.314,94, R\$8.123.105,70, foi reconhecido devido a venda das ações no mês de maio.

Foram descontados multa de mora e juros de mora (SELIC) sobre os valores de IRPJ e CSLL pagos posteriormente em 2008 e 2009.

O valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) que seria devido pela Contribuinte, considerando os efeitos da postergação tributária é R\$ 894.196,52.

Com relação a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) não haveria valor devido considerando os efeitos da postergação tributária. "

Por sua vez, a fiscalizada apresentou manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, situada às e-folhas 528-532, informando que os resultados auferidos nas vendas das ações da Bovespa e BM&F foram devidamente incluídos nas estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007. Anexou planilhas de cálculo, Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL Estimados, cópias dos DARFs, extratos contábeis e fichas da DIPJ referentes aos meses de outubro (Bovespa), novembro e dezembro (BM&F) de 2007 e Demonstração do Lucro Real do ano calendário 2007.

Apresentou também planilhas de cálculo, Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL Estimados, cópias dos DARFs, extratos contábeis e fichas da DIPJ referentes aos meses de junho de 2008 e maio de 2009, referentes às vendas posteriores das ações, bem como Demonstração do Lucro Real dos anos calendário 2008 e 2009.

Finaliza sua manifestação pleiteando que seja considerada a confirmação exteriorizada pelo fiscal diligente de que o pagamento reclamado pela fiscalização foi efetuado, ainda que com suposto atraso, além de requerer o cancelamento do auto de infração em razão do erro em sua fundamentação legal.

Por fim, no tocante ao trâmite processual, apenas registre-se que não foram apresentadas Contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, o contribuinte, em decorrência de ação fiscal, foi autuado por deixar de oferecer, à tributação pelo IRPJ e CSLL, “a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio e o valor em dinheiro ou em bens e direitos que entregou para a formação do referido patrimônio”, nos termos do art. 17, da Lei 9.532/97 e art. 2º e parágrafos da Lei 7.689/88.

Trata-se do tema “desmutualização” de bolsas de valores e de mercadorias – BOVESPA e BM&F.

Adicionalmente foi constituído crédito de multa isolada em razão de suposta falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL referente a fatos geradores de 31.08.2007 e 31.10.2007.

Esclarece a fiscalização, ainda, que as ações da BM&F foram todas vendidas e a reserva de atualização do correspondente título patrimonial foi tributada na DIPJ do ano de 2007. Da mesma forma, 5,24% das ações recebidas da BOVESPA. O restante das ações da BOVESPA foi vendido em 2008 e 2009.

Apresentada impugnação, a DRJ julgou-a totalmente improcedente.

Em recurso voluntário, o contribuinte reproduziu as alegações de impugnação, quais sejam: o momento da ocorrência do fato gerador do IR e CSLL no caso concreto; contradição com o momento considerado em outro processo administrativo em relação ao PIS e à COFINS, e; por fim, a cumulação de multa de ofício e multa isolada. Subsidiariamente, requer o reconhecimento dos efeitos de postergação do recolhimento dos tributos.

À vista dos documentos apresentados pelo contribuinte, entendeu esta Turma por converter o julgamento em diligência, de tal forma a se confirmar se os valores relativos à venda das ações da BOVESPA e da BM&F foram incluídos nas estimativas de outubro, novembro e dezembro de 2007 e que se confirmasse se os ganhos, no momento da alienação das referidas ações, teriam sido oferecidos à tributação e, em caso afirmativo, que fosse apresentada, de forma conclusiva e justificada, a apuração do tributo devido pelo contribuinte, considerando-se os efeitos da postergação tributária.

Além da questão posta em Resolução, mister considerar os fundamentos apresentados pelo contribuinte, em seu recurso voluntário, para sustentar seus argumentos.

Inicialmente, o contribuinte questiona a base de cálculo utilizada pela fiscalização para a apuração do IRPJ e CSLL constituídos via auto de infração, ressaltando que

deveria ser a “valor de mercado” e que a utilização do “valor nominal” significa um patente erro material, que viciaria o lançamento como um todo, levando-o à nulidade. Ressalta a Recorrente que “não pode concordar com a afirmação contida no acórdão recorrido segundo o qual ‘a disponibilidade de renda existiu no momento da desmutualização, quando então ocorreu o fato gerador de IRPJ e CSLL sobre a parcela do valor contábil do título patrimonial que até então estava isenta de tributação’”, pois não teria sido esclarecido “de que forma poderia ser quantificada a referida disponibilidade se na data da desmutualização, o valor dos bens recebidos em troca dos títulos patrimoniais não era conhecido”.

Tal afirmação não é verdadeira.

Antes da ocorrência da desmutualização, a BOVESPA e a BM&F estavam constituídas sob a forma de associações civis e o patrimônio social das Bolsas de Valores era formado mediante realização em dinheiro e dividido em títulos patrimoniais, colocados no mercado mediante leilão para aquisição pelas sociedades corretoras membros (art. 7º e 25 da Resolução do CMN nº 1656/89). O valor nominal desses títulos patrimoniais era atualizado anualmente com base nas demonstrações financeiras do exercício. Ou seja, no momento em que ocorreu a desmutualização, havia, mesmo considerando o valor nominal, um ganho por parte da Recorrente e, nos termos do art. 17, § 3º, da Lei 9.532/97, passível de tributação pela IRPJ e CSLL. Havia, portanto, uma base de cálculo conhecida para a apuração dos tributos em questão por parte da fiscalização.

Outro ponto posto pela Recorrente, seria a aplicabilidade do parágrafo único, do art. 16, da Lei 9.532/97, ao caso concreto, de tal forma a justificar o argumento de que, no ato da desmutualização teria ocorrido, tão somente, uma permuta, o que afastaria a incidência do IRPJ e CSLL pela inexistência de ganho antes da venda efetiva das ações.

Esse tema já foi objeto de análise por esta Turma. Afasta-se a aplicação da norma indicada pela Recorrente em razão dos institutos da fusão, cisão e incorporação aplicarem-se tão somente às sociedades empresárias, não se admitindo às associações a utilização de tais mecanismos de reestruturação societária, nos moldes do art. 1.113 do Código Civil.

Por outro lado, é importante observar que a isenção garantida às associações tem requisitos legais a serem observados, notadamente a destinação integral de seu superávit à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (art. 12, § 2º, b e § 3º, todos da Lei 9.532/97). A partir do momento que houve a devolução do patrimônio aos associados, a diferença entre o valor recebido e o valor antes entregue à associação deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme acima já explicitado (art. 17, §3º, da Lei 9.532/97).

Quanto à comparação ao momento de ocorrência do fato gerador do PIS e COFINS (processo administrativo nº 16327.000162/2010-85) e de ocorrência do fato gerador do IR e da CSLL, não há qualquer incoerência no caso concreto, nem uma odiosa dicotomia.

Auferir receita é a base de cálculo do PIS e da COFINS; auferir renda é a base de cálculo do IRPJ e CSLL, entendida como acréscimo patrimonial. A diferença não é apenas semântica, notadamente porque eu posso auferir receita, mas não ter acréscimo patrimonial. Há base de cálculo para PIS e COFINS e não há para IR e CSLL. O que se observa, no caso concreto, é que houve um acréscimo patrimonial para a Recorrente no ato de desmutualização, fato suficiente para, a teor do artigo 43 do CTN, justificar a incidência dos

tributos que têm como base de cálculo o lucro, a mais valia. De se observar, ainda, o art. 249, do RIR/99, que determina, na apuração do lucro real, que sejam adicionados ao lucro líquido do período de apuração “os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real”.

Superada as questões de mérito quanto à incidência, no caso concreto, do art. 17, da Lei 9.532/97, passa-se a análise do Relatório de Diligência de p. 523/524, que tem por fundamento o oferecimento dos ganhos na venda das ações, por parte da Recorrente, em momento posterior a desmutualização, com o recolhimento dos tributos devidos.

Ressalta-se, inicialmente, que a Recorrente, devidamente intimada, apresentou informações e documentos às p. 431/509 e 510/521, os quais serviram de base para o Relatório de Diligência de p. 523/524.

Esclarece a fiscalização, no referido Relatório, que constatou que:

1) o contribuinte incluiu os resultados auferidos na venda das ações da Bovespa Holding (5,24% da quantidade de ações) e da BM&F (totalidade das ações) nas estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de outubro (BOVESPA), novembro e dezembro (BM&F) de 2007, bem como na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL na Declaração de Ajuste anual”.

2) Da mesma forma em relação às ações remanescentes da BOVESPA, vendidas em junho/2008 (37,90% das ações) e em maio/2009 (56,85% das ações)”. Afirma, ainda, que os resultados das vendas dessas ações também foram incluídos nas estimativas de IRPJ e CSLL dos referidos meses, bem como na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL na Declaração de Ajuste anual.

A partir desses esclarecimentos, foi formulada pela fiscalização a planilha de p. 522, na qual foi apontado um saldo devido de IRPJ, considerando os efeitos da postergação tributária no importe de R\$ 894.196,52, e que não haveria valores devidos a título de CSLL.

Intimado do Relatório, o contribuinte apresentou manifestação às p. 528/532.

O que se observa na referida manifestação é que o contribuinte não questiona a planilha apresentada pela fiscalização. Reserva-se o direito de defender erro na fundamentação legal do auto de infração em razão dos ajustes realizados pela fiscalização no Relatório de Diligência, sugerindo a necessidade de lavratura de novo auto de infração, desde que não haja prescrição ou decadência e, ao final, defende a nulidade do lançamento.

Com a devida vênia, não há erro na fundamentação legal do auto de infração, uma vez que a questão principal é a mesma, independentemente de se considerar os efeitos da postergação: no ato de desmutualização houve acréscimo patrimonial tributável, nos termos do art. 17, da Lei nº 9.532/97 e o contribuinte não ofereceu o ganho à tributação no referido momento.

Fazendo-o posteriormente, com recolhimento dos tributos objeto da autuação, o reconhecimento dos referidos pagamentos em face dos créditos tributários constituídos era decorrência lógica, o que, inclusive, fundamentou a Resolução de p. 415/422, pelos documentos e argumentos apresentados pelo contribuinte.

Quanto à **concomitância da multa de ofício e multa isolada**, observa-se que a questão não é nova e, com a devida vênia dos que pensam diferente, de fato, não é possível admitir-se a concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais, notadamente em razão da falta de recolhimento pelo contribuinte ter decorrido de glosa de despesas, que também afetaram a constituição do crédito tributário ao término do ano-calendário.

A norma contida no art. 44, II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488/07) dirige-se ao contribuinte do IRPJ e CSLL, sujeito ao regime de tributação com base no Lucro Real Anual, que deixar de promover a antecipação dos tributos devidos em razão de estimativas mensais positivas (base de cálculo) apuradas pelo contribuinte mensalmente.

O parágrafo 3º, do citado art. 44, traz, textualmente, que “a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano”, exceto nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Ou seja, os valores pagos mensalmente, com base em estimativas, são apenas uma antecipação do tributo, por opção do contribuinte, que será apurado, efetivamente, apenas no encerramento do ano-calendário. Nesse contexto, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido, a título de IRPJ e CSLL, é o apurado mensalmente sobre as estimativas; após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, não há dúvidas de que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após adições, exclusões e compensações legais.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *in verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”.¹

O que se observa, à vista da lição do mestre, é que um contribuinte pode, ao longo do ano-calendário, ter bases positivas para a apuração de IRPJ e CSLL sobre estimativas, como prejuízo, em cada competência. Nas que houver prejuízo, não há base de cálculo para apuração e recolhimento antecipado; e, ainda que haja uma base positiva após um prejuízo, se

¹ In “Multa Agravada em Duplicidade”, São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159.

aquela for menor que esta e, no acumulado do ano, o que já foi antecipado supera o devido, mesmo tendo a base positiva, não haverá o recolhimento da antecipação.

Assim, se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício, a base para a imposição da multa isolada é o valor devido a título de IRPJ e CSLL por antecipação até o momento do lançamento; após o encerramento do ano-calendário, já haverá a apuração definitiva do tributo devido e este valor apurado passa a ser o limite quantitativo da imposição de multa isolada.

Em outras palavras, o valor a ser antecipado pelo contribuinte pode, inclusive, ser suspenso ou reduzido, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado, já pago, exceder o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso (art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91), demonstrando que não há, de fato, fatos jurídicos autônomos que justifique a imposição de duas penalidades distintas ao contribuinte, em concomitância.

Pede-se vênia para, neste ponto, transcrever-se abaixo trecho do voto do i. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, proferido no julgamento do processo administrativo nº 10480.720836/2013-55 pela 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em conclusão lógica quanto ao acima exposto:

“(…)

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que não tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela do tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

Conclui-se, portanto, que impor sanção pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, apurada através de lançamento de ofício (2010) com o ano-calendário já finalizado (2007), com a respectiva multa proporcional de 75%, e, ao mesmo tempo, impor multa isolada de 50% como sanção pelo não recolhimento de antecipações devidas em competência compreendidas entre agosto/2007 e outubro/2007, observando-se que o IRPJ e a CSLL em questão não foram recolhidos nem por antecipação, nem como resultado do ajuste anual, é penalizar o contribuinte duas vezes pelo mesmo tributo e, neste caso, uma penalidade é excluyente da outra, não se admitindo a concomitância.

Afasto, desta forma, o lançamento da multa isolada no presente caso, mantendo, tão somente, a multa proporcional de 75%, por acreditar que a cobrança das duas penalidades concomitantemente, por parte do fisco, implica em *bis in idem*, (duas multas sobre o mesmo fato gerador do Imposto sobre a Renda) o que é vedado por nosso ordenamento jurídico, isso tudo mesmo considerando a alteração legislativa concernente á multa isolada a partir de 2007.

Ante o exposto, julgo PARCIALMENTE procedente o Recurso Voluntário para:

a) acatando os cálculos realizados pela fiscalização à p. 522, afastar integralmente os créditos constituídos a título de CSLL e parcialmente em relação ao IRPJ, reconhecendo um saldo remanescente, devido pelo contribuinte, no importe de R\$ 894.196,52, sobre o qual fica mantida a multa de ofício de 75%.

b) afasta-se a incidência da multa isolada, em vista da impossibilidade do concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

Dirirjo do brilhante voto exarado pelo Conselheiro Demetrius Nichele Macei unicamente em relação à imposição da chamada “multa isolada” nos casos de ausência ou insuficiência de recolhimentos a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, por fazer uma leitura diferente da que fez o I. Relator sobre a matéria.

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argüem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

*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. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a

garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

No mais, acompanho integralmente o I. Relator em relação às demais matérias tratadas nestes autos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone