



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.001041/2010-51
ACÓRDÃO	1202-002.393 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GENIAL INSTITUCIONAL CORRETORA DE CAMBIO, TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

GANHOS EM OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO.

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (Súmula CARF nº 118)

POSTERGAÇÃO DE RECOLHIMENTO.

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos dar provimento parcial ao recurso para reduzir os valores exigidos do IRPJ e da CSLL para R\$ 14.053,87 e R\$ 8.432,32; respectivamente; e por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada. Vencidos o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto e as Conselheiras Andrea Viana Arrais Egypto e Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por cancelar essa exigência. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação.

A contribuinte acima identificada teve contra si lavrados os autos de infração - AI relativos ao IRPJ e à CSLL (Autos de Infração às fls. 175 a 188) em decorrência das Infrações de "OUTROS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS - GANHOS AUFERIDOS EM DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADES ISENTAS" e " MULTAS ISOLADAS - FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ e CSLL SOBRE BASE DE CALCULO ESTIMADA", ocorridas durante o ano-calendário de 2008, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo aos AI.

Conforme consta do item "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos AI: "*Omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta*

conforme motivos expostos no Termo de Verificação Fiscal anexo, parte integrante e inseparável deste auto."

Por sua vez, os procedimentos de fiscalização estão pormenorizados em Termo de Verificação Fiscal - TVF, parte integrante dos AI, às fls. 189 a 196.

O total do crédito tributário lançado e objeto deste processo é de R\$ 380.359,92, incluídos os juros moratórios e as multas incidentes até a data de encerramento da ação fiscal. A apuração do resultado foi pelo Lucro Real, a forma de apuração adotada pela Contribuinte.

Os valores lançados nos Autos de Infração, incluídos as multas e os juros moratórios incidentes até a data de encerramento da ação fiscal, referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008, e constam do quadro a seguir.

Resumo – Valores Lançados nos Autos de Infração

TRIBUTOS	PRINCIPAL	MULTA (75%)	JUROS	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	99.662,50	74.746,87	13.484,33	49.831,25	237.724,95
CSLL	59.797,50	44.848,12	8.090,60	29.898,75	142.634,97
TOTAL					380.359,92

Do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 189 a 196, emitido pela autoridade lançadora, podemos extrair as seguintes informações, a seguir transcritas, in verbis, que demonstram, em essência, as ocorrências havidas na ação fiscal, relacionadas à(s) infração(ões) lançada(s):

...

1 — Introdução

...

O presente Termo de Verificação trata de procedimento de fiscalização em que foi lavrado auto de infração decorrente de Omissão de Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidade Isenta e lançamento de Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, ano calendário 2008, conforme motivos expostos a seguir.

...

2 — Dos fatos

...

Em 09.02.2004, a FLOW CCTVM adquiriu o Título/Cota Patrimonial nº 465 da O CETIP Associação pelo valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais).

Em 29.05.2008, foi aprovada em Assembléia Geral Extraordinária a desmutualização da CETIP e como consequência de um processo de reestruturação, houve uma série de alterações na estrutura societária da CETIP

Associação, denominada desmutualização, ,que por meio de cisão parcial, entre outras alterações, transformou a CETIP Associação (associação sem fins lucrativos) em CETIP S/A — Balcão Organizado de Ativos e Derivativos (sociedade com finalidade lucrativa), que recebeu 99,84% do patrimônio cindido. De acordo com o Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, as decisões só produziram efeitos a partir de 10 de julho de 2008.

Com base em 31.03.2008 foram levantadas demonstrações financeiras e o valor de cada Título Patrimonial da CETIP Associação foi determinado em R\$ 406.650,00 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta reais). Como consequência do processo de desmutualização os detentores de títulos patrimoniais receberam o equivalente a 406.650 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta) ações da CETIP S/A.

Portanto, com a desmutualização houve devolução de capital, por meio da entrega de ações da CETIP S/A, para os detentores de títulos patrimoniais da CETIP Associação.

Dessa forma, em 17.07.2008, a FLOW CCTVM recebeu 406.650 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta) ações da CETIP S/A referente devolução de capital de 1 Título Patrimonial da CETIP Associação, o valor devolvido totalizou, portanto, R\$ 406.650,00 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta reais).

3 — Do Direito

A Receita Federal do Brasil se manifestou, por meio da Solução de Consulta nº 10/07 — Cosit (ementa publicada no DOU de 30.10.2007) proposta pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, acerca das repercussões tributárias advindas do processo de desmutualização.

Na citada Solução de Consulta, fica claro que se aplica, ao processo de desmutualização, a tributação prevista no artigo 17 da Lei 9.532/97.

...

O citado artigo determina que deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens recebidos a título de devolução de patrimônio de instituição isenta e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregues para a formação do patrimônio.

Portanto, o entendimento da Receita Federal do Brasil é de que, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP Associação para seus associados, na forma de ações da CETIP S/A.

Deste modo, impõe-se revisar o lançamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido efetuado pelo contribuinte para recalcular a base tributável. O valor a ser tributado é, portanto, o representado pela diferença entre o valor recebido pela FLOW CCTVM, na forma de ações da CETIP S/A, e o

valor por ela entregue para a formação do patrimônio da CETIP Associação (custo de aquisição dos títulos), ou seja, **a valorização dos títulos patrimoniais ocorrida ao longo do tempo.**

4 — Da Forma de Contabilização dos Títulos Patrimoniais

A forma de contabilização dos títulos patrimoniais da CETIP Associação está prevista no Capítulo 1, item 11, subitem 3, parágrafo 3º do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional — COSIF.

...

Vale observar que a contabilização da atualização dos Títulos Patrimoniais da CETIP Associação detidos pelas associadas não afetava o resultado do exercício, uma vez que a contrapartida da atualização do valor era registrada em conta de Reserva de Capital. Assim, esta mais valia jamais foi tributada anteriormente.

A previsão legal para a não tributação desse acréscimo patrimonial dos títulos ao longo do tempo, não distribuído e incorporado ao capital das corretoras, foi dada pela Portaria MF nº 785, de 20.12.1977.

De acordo com a portaria, o Ministro da Fazenda, no uso de suas atribuições, resolveu diferir ou postergar a tributação para outro momento.

Destaque-se, entretanto, que a citada Portaria trata do evento "constituição de reserva com acréscimos no valor nominal dos títulos", o que não se confunde com o evento ora tributado "**devolução do patrimônio das bolsas às suas associadas**", alcançado pelo artigo 17 da Lei nº 9.532/97, conforme mencionado anteriormente.

...

6 — Da Apuração da Base de Cálculo dos Lançamentos

6.1 — Da Omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta

Título Patrimonial da CETIP Associação

Data	Descrição	Valor
09.02.2004	Valor de Aquisição de 1 título	R\$ 8.000,00
17.07.2008	Valor recebido na conversão de 1 título para 406.650 ações da CETIP S/A	R\$ 406.650,00
17.07.2008	Ganho devido à valorização do título da CETIP Associação	R\$ 398.650,00

Cálculo do IRPJ Devido

IRPJ - ANO CALENDÁRIO 2008	DIPJ	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
LUCRO OPERACIONAL	R\$ 1.306.373,43	R\$ 1.306.373,43	
Rec. Alienação Bens e Dir. do Ativo Permanente	R\$ -	R\$ 406.650,00	
(-) Valor Contábil dos bens e dir. alienados	R\$ -	R\$ 8.000,00	
(-) Participação do Empregados	R\$ 52.755,00	R\$ 52.755,00	
Lucro Líquido antes da CSLL	R\$ 1.253.618,43	R\$ 1.652.268,43	R\$ 398.650,00
(-) CSLL	R\$ 186.321,51		
Lucro Líquido antes do IRPJ	R\$ 1.067.296,92	R\$ 1.465.946,92	
(+) Adições	R\$ 232.525,92	R\$ 232.525,92	
(-) Exclusões	R\$ 36,56	R\$ 36,56	
= LUCRO REAL	R\$ 1.299.786,28	R\$ 1.698.436,28	
IRPJ (ALÍQ 15%)	R\$ 194.967,94	R\$ 254.765,44	R\$ 59.797,50
IRPJ ADICIONAL (ALÍQ 10%)	R\$ 105.978,63	R\$ 145.843,63	R\$ 39.865,00
IRPJ DEVIDO E LANÇADO DE OFÍCIO			R\$ 99.662,50

Cálculo da CSLL Devida

CSLL - ANO CALENDÁRIO 2008	DIPJ	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 1.253.618,43	R\$ 1.652.268,43	R\$ 398.650,00
(+) Adições	R\$ 46.204,41	R\$ 46.204,41	
(-) Exclusões	R\$ 36,56	R\$ 36,56	
= BASE CÁLCULO CSLL	R\$ 1.299.786,28	R\$ 1.698.436,28	
CSLL apurada	R\$ 186.321,51	R\$ 246.119,01	R\$ 59.797,50
CSLL DEVIDA E LANÇADA DE OFÍCIO (ALÍQ 9%)			R\$ 59.797,50

6.2 — Da multa isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada. Como consequência da omissão do ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta, ocorreu a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, no mês de julho de 2008.

No ano calendário de 2008 a FLOW CCTVM, sujeita à tributação com base no Lucro Real, optou pela apuração anual do IRPJ e CSLL. Dessa forma tinha o dever de realizar antecipações mensais com base na receita bruta e acréscimos ou com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, de acordo com os artigos 222 a 230 do RIR199.

De acordo com a DIPJ do ano calendário de 2008 (fichas 11 e 16), no mês de julho, a FLOW CCTVM determinou a base de cálculo do IRPJ e CSLL com base na receita bruta e acréscimos sem incluir os ganhos decorrentes da desmutualização da CETIP Associação, sujeito, portanto, à aplicação de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

A base legal para cobrança da multa isolada é o art. 44, II "b" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007 em seu art. 14.

...

A lei nº 11.488/2007 é produto da conversão da Medida Provisória nº 351 de 22.01.2007. Com essa nova disposição, não há mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, pois a multa isolada incide sobre o

valor do pagamento mensal não recolhido e a multa de ofício, sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Nas discussões administrativas a Câmara Superior de Recursos Fiscais já esposou entendimento de que houve significativa mudança na ordem jurídica pela inserção da norma que se extrai do texto da MP 351, como se pode ver na parte final do Acórdão 01-052875, julgado em sessão de 25 de junho de 2008.

...

Portanto, o cálculo da multa isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada foi feito considerando os seguintes valores:

Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e Multa Isolada

	DIPJ/2009 - JULHO	Apuração Fisco	Diferença apurada	Multa Isolada de 50%
Base de cálculo do Imposto de Renda	R\$ 80.174,27	R\$ 478.824,27	R\$ 398.650,00	
Imposto de renda apurado				
A Alíquota de 15%	R\$ 12.026,14	R\$ 71.823,64	R\$ 59.797,50	
Adicional	R\$ 6.017,43	R\$ 45.882,43	R\$ 39.665,00	
Imposto de Renda a pagar	R\$ 18.043,57	R\$ 117.706,07	R\$ 99.662,50	R\$ 49.831,25

Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa e Multa Isolada

	DIPJ/2009 - JULHO	Apuração Fisco	Diferença apurada	Multa Isolada de 50%
Base de cálculo da CSLL	R\$ 60.130,71	R\$ 458.780,71	R\$ 398.650,00	
CSLL apurada	R\$ 9.019,61	R\$ 68.817,11		
CSLL a pagar	R\$ 9.019,61	R\$ 68.817,11	R\$ 59.797,50	R\$ 29.898,75

...

8 — Do Lançamento Encerramos, nesta data, a ação fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, com lançamento de ofício, por Meio de auto de infração, de crédito tributário de IRPJ e CSLL do ano calendário de 2008.

... Grifado no original A ciência da Contribuinte, relativamente aos autos de infração, ocorreu de forma pessoal, no dia 18/08/2010, conforme consignado nos AI (fls. 176 e 183), no TVF (fls. 196) e nos "Termo de Encerramento", anexos às fls. 197/198.

A Contribuinte apresenta impugnação em 16/09/2010, anexa à fls. 200 a 220, além de documentação anexa, firmada por procuradores habilitados (procuração às fls.

228).

Em despacho, às fls. 370, a Unidade preparadora reconhece a tempestividade da impugnação.

Vale observar que a empresa alterou sua razão social, no ano de 2012, para Brasil Plural Corretora de Câmbio, Títulos e Valores Mobiliários S.A.

DA IMPUGNAÇÃO

Em sua peça impugnatória, a Contribuinte se defende da autuação, sendo essas, a seguir, em síntese, as suas razões de defesa:

A Impugnante faz uma detalhada descrição dos fatos ocorridos na ação fiscal, das operações envolvidas na questão e narrados no TVF, transcrevendo os trechos do mesmo que, em essência, descrevem as ocorrências havidas na ação fiscal, relacionadas à infração lançada. Como o termo fiscal em questão já foi objeto deste Relatório, conclui-se desnecessário trazer, novamente, a mesmas descrições já antes apontadas.

A Interessada inicia, então, com as argumentações que representam suas razões de defesa, conforme cita-se, de forma resumida, mas trazendo as suas essências, a seguir:

1) Tempestividade da Defesa Administrativa.

2) PRELIMINAR DE NULIDADE.

2.1) Como demonstrado acima, os AI pretendem exigir da IMPUGNANTE o IRPJ e a CSLL supostamente incidentes sobre a valorização dos títulos patrimoniais, que seriam devidos por ocasião da desmutualização.

2.2) Ocorre que a IMPUGNANTE, por conservadorismo, e em virtude da controvérsia gerada A época em relação ao tema, decidiu, em 2009, oferecer o ganho latente com a valorização dos títulos à tributação, tanto que o adicionou às bases de cálculo de IRPJ e CSLL devidos naquele ano, como se demonstra pelo respectivo Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR (DOC. 02).

2.3) Logo, os AI são nulos, pois pretendem exigir da IMPUGNANTE valores por ela já oferecidos à tributação.

2.4) O máximo que a fiscalização poderia pretender exigir seriam os juros de mora entre a data que reputa devidos os tributos e a data em que a IMPUGNANTE efetivamente ofereceu o ganho à tributação. Nem mesmo a multa de mora sena devida, na medida em que a IMPUGNANTE incluiu o ganho em suas bases de cálculo de IRPJ e de CSLL antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, fazendo jus ao benefício da denúncia espontânea estabelecido pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

2.5) Cabe registrar que a jurisprudência administrativa já pacificou o entendimento de que a denúncia espontânea alcança qualquer penalidade, seja ela de ofício ou em virtude de mora. Nesse sentido, os seguintes Acórdãos do

antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Transcreve trechos de Acórdão do antigo Conselho de Contribuintes.

Dando continuidade à impugnação, nas razões de mérito, a Autuada argui:

3) AS PREMISSAS DOS AI.

3.1) Na remota hipótese de não ser acatada a nulidade acima demonstrada, apesar de o crédito tributário que os AI pretendem exigir já ter sido oferecido a tributação, os AI devem ser julgados improcedentes no mérito. É o que a IMPUGNANTE passa a demonstrar.

3.2) A conclusão da fiscalização, no sentido de que a substituição dos títulos patrimoniais da CETIP Associação pelas ações da CETIP S.A. importaria em "devolução" do patrimônio da CETIP Associação à IMPUGNANTE é totalmente equivocada, contrária aos fatos.

3.3) Nas cisões e incorporações, não ha alienação e muito menos devolução de patrimônio, mas sim sucessão. Assim, não é possível equiparar as cisões e incorporações realizadas no caso concreto a extinções ou reduções de capital da CETIP Associação, com devoluções ou restituições de seus respectivos patrimônios aos associados, seguidas pela realização de novos investimentos destes na CETIP S.A.

3.4) No caso concreto, nenhum dos ativos integrantes do patrimônio cindido da CETIP Associação foi atribuído aos seus associados; foram apenas atribuídas a eles ações de emissão da CETIP S.A., em substituição aos títulos patrimoniais até então por eles mantidos. E, óbvio, tais ações jamais integraram o patrimônio da CETIP Associação, o que afasta qualquer possibilidade de se argumentar legitimamente que a operação realizada corresponderia a uma "devolução" do patrimônio dessas entidades aos seus associados.

3.5) Vale destacar, nesse passo, que a Assembléia Geral Extraordinária de 29.05.2008 (DOC. 3) que decidiu sobre a operação de desmutualização, e as decisões tomadas pela vontade da maioria tiveram que ser observadas por todos os seus respectivos associados, quer concordassem ou não. O fato de a CETIP Associação ser uma associação sem fins lucrativos não altera os fatos e as conclusões acima quanto à neutralidade fiscal das cisões e incorporações.

3.6) O TVF cita a Solução de Consulta nº 10, de 26.10.2007, em que a Coordenação- Geral de Tributação — COSIT manifestou o entendimento de que o instituto da cisão somente seria aplicável a sociedades comerciais, não sendo aplicável a entidades organizadas sob a forma de associação, reguladas pelos arts. 53 a 61 do Código Civil (aprovado pela Lei nº 10.406, de 10.01.2002). Tal entendimento da COSIT não tem fundamento legal.

3.7) Em primeiro lugar, porque o simples fato de as operações de cisão não serem previstas nos arts. 53 a 61 do Código Civil não impedem a sua realização. Por decorrência do princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição

Federal de 1988 (CF/88), ninguém pode ser obrigado a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; assim, na ausência de dispositivo legal vedando a realização de operações de cisão envolvendo associações, não tem a COSIT o direito de presumi-las proibidas.

3.8) Em segundo lugar, porque o art. 2033 do Código Civil, fazendo remissão ao art. 44 do mesmo Código, reconhece expressamente a possibilidade de as associações serem submetidas a processos de reorganização societária, envolvendo sua transformação, incorporação, fusão ou cisão:

3.9) Em terceiro lugar, porque a afirmação de que a CETIP Associação não poderia ter sido cindida/incorporada não tem o efeito de configurar a desmutualização como operação de dissolução da CETIP Associação, seguida da devolução de seu patrimônio aos seus associados. Cabe à fiscalização, diante dos eventos efetivamente ocorridos, aplicar as normas legais a eles atribuíveis; ela não pode simplesmente ignorar, negar ou subverter a ordem e natureza dos fatos, para submetê-los a norma legal de sua conveniência, até mesmo porque, tendo os atos societários relativos à desmutualização sido devidamente examinados e arquivados na junta comercial competente, tais operações tornam-se válidas e definitivas no mundo jurídico.

3.10) Com efeito, ainda que a COSIT relute em aceitá-los, são fatos inquestionáveis: (i) ocorreu a cisão parcial da CETIP Associação e a parcela cindida de seu patrimônio foi incorporada por CETIP S.A.; (ii) tal processo não importou na extinção ou dissolução da CETIP Associação, que permaneceu em atividade, com um objeto social mais restrito; (iii) em substituição aos seus títulos patrimoniais, os associados da CETIP Associação receberam certa quantidade de ações da CETIP S.A., ativos estes que jamais integraram o patrimônio da CETIP Associação; e (iv) nenhum dos ativos integrantes do patrimônio cindido da CETIP Associação foi entregue aos seus associados.

3.11) Assim, ao contrário do que alega a fiscalização, as ações da CETIP S.A. não foram recebidas pela IMPUGNANTE a título de "devolução" do patrimônio da CETIP Associação, o que torna inaplicável ao caso concreto o art. 17 da Lei nº 9.532/97 e o art. 239 do RIR, impondo-se o cancelamento integral dos AUTOS.

3.12) A tentativa da fiscalização de ignorar, negar ou subverter a ordem e a natureza dos fatos, como descritos e comprovados acima, a fim de tratar o processo de desmutualização da CETIP Associação como operação de "devolução" de patrimônio, implica a exigência de tributos por analogia, o que contraria o disposto no art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Dando continuidade, a peça impugnatória traz trechos da doutrina de Ruy Barbosa Nogueira e Alberto Xavier para compreensão da impossibilidade da interpretação por analogia, para a seguir colocar novos fundamentos:

3.13) A impossibilidade da cobrança de tributos por analogia já foi reconhecida expressamente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF; nesse sentido,

dentre outros: Acórdão nº 01-05.198, de 14.03.2005, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima; Acórdão nº 01-03.633, de 06.11.2001, Relator José Carlos Passuello; e Acórdão CSRF nº 01-05.059, de 10.08.2004, Relator José Henrique Longo. Transcreve trecho do voto proferido pelo relator deste último acórdão.

3.14) Nessa conformidade, restando evidenciado que a substituição dos títulos patrimoniais da CETIP Associação pelas ações da CETIP S.A. decorreram da cisão parcial da CETIP Associação, com incorporação de parcelas de seus patrimônios por CETIP S.A., e não de operações de "devolução" do patrimônio da CETIP Associação, não poderia a fiscalização, por analogia, ter invocado o art. 17 da Lei nº 9.532/97 e o art. 239 do RIR.

3.15) Assim, a operação de desmutualização da CETIP S.A., diante de fatos concretos, não pode ser equiparada, nem mesmo por analogia, a operações de devolução de patrimônio seguidas de conferimento desse mesmo patrimônio ao capital de novas sociedades. Tudo isso torna o art. 17 da Lei nº 9.532/97, que fundamenta a autuação fiscal, simplesmente inaplicável ao caso concreto.

4) DO NÃO-CABIMENTO DA MULTA ISOLADA IMPOSTA À IMPUGNANTE.

4.1) A fiscalização, além de exigir o recolhimento de IRPJ e CSLL sobre supostos ganhos de capital decorrentes da desmutualização da CETIP Associação com acréscimos de juros de mora e multa de ofício de 75%, também impõe A IMPUGNANTE o pagamento de multa isolada no percentual de 50%, por não ter ela incluído os referidos ganhos em na base de cálculo estimada dos referidos tributos pertinentes ao mês de julho de 2008.

4.2) A fiscalização sustenta que, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Medida Provisória (MP) nº 351, de 22.01.2007, convolada na Lei nº 11.488/07, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, seria possível, após o término do período -base, a exigência cumulativa de multa de ofício (originária, a razão de 75%) e de multa isolada (A, razão de 50%) sobre rendimentos que, não computados para fins de estimativa mensal, também deixaram de sê-lo para fins de apuração de IRPJ e de CSLL devidos ao término do período-base.

4.3) Sob essa redação original da Lei nº 9.430/96 (especificamente seu art. 44, §1º, IV), a jurisprudência administrativa se consolidou no sentido de não ser aplicável a multa isolada ali prevista quando, ao final do período-base, o contribuinte apurasse prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, uma vez que a base de cálculo da referida penalidade estaria limitada ao imposto e à contribuição apurados após o encerramento do período-base.

Transcreve excerto de jurisprudência da CSRF.

4.4) Não se discute que, com a alteração do referido art. 44 da Lei nº 9.430/96, seria admissível, já após o encerramento do período-base, a cobrança de multa isolada, no percentual de 50%, sobre o IRPJ e a CSLL estimados não recolhidos, ou recolhidos a menor, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal e base negativa ao final do período-base.

4.5) Esta particularidade, por óbvio, também importa em dizer que, no caso de a pessoa jurídica apurar IRPJ e CSLL definitivos em montante inferior àquele devido por estimativa, cabível seria a cobrança de multa isolada sobre a diferença a maior da estimativa mensal não recolhida; mas, no caso de o contribuinte apurar IRPJ e CSLL definitivos em montante superior ao estimado mensal não recolhido ou recolhido a menor, somente seria cabível a exigência de multa de ofício (originária), se, obviamente, a pessoa jurídica não viesse a recolher esse IRPJ e (essa) CSLL definitivos (cujo montante teria sido superior àquele das estimativas mensais não recolhidas ou recolhidas a menor).

4.6) Esta evolução da lei tributária de regência demonstra que o objetivo do legislador não foi o de permitir uma cumulação de penalidades (multa de ofício originária e multa isolada) em se tratando de mesmas bases, ou seja, quando a base tributável pela nãoinclusão dos rendimentos para fins de estimativa mensal corresponde àquela que deveria ser apurada em definitivo ao final do período-base. O objetivo, enfatize-se, foi tão-só o de viabilizar uma cobrança de multa isolada sobre estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor, quando a pessoa jurídica apura prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao término do período base, ou, por via de consequência, quando o montante de seu IRPJ e CSLL definitivos é menor do que aquele que seria devido por estimativa.

4.7) Com efeito, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, na sua redação atual, ou seja, já com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/07, em seu inciso I, segrega a multa de ofício originária de 75% incidente sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição e, em seu inciso II, segrega a multa isolada por não-recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais no caso de a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal ou base negativa ao término do período -base (ou, como visto, por decorrência lógica, quando o contribuinte apura IRPJ e CSLL definitivos em montante inferior àquele que seria devido por estimativa).

4.8). Em suma: o alcance das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, foi apenas o de autorizar a cobrança de multa isolada (por estimativa não recolhida ou recolhida a menor) quando o contribuinte encerra seu período -base com prejuízo fiscal ou com base negativa (ou, por decorrência lógica, quando o montante de seu IRPJ e CSLL definitivos é menor do que aquele que seria devido por estimativa). Nada além disso.

4.9) O caso da IMPUGNANTE é de identidade de base tributável, pois os supostos ganhos de capital, decorrentes da suposta devolução de capital da CETIP Associação, sofrem (nos AI) dupla imposição de multas de ofício (originária e isolada).

4.10) Nunca é demais recordar que a obrigação tributária decorre de lei, inclusive no pertinente à cominação de penalidades (CTN, art. 97, V). No caso, enfatize-se, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não impõe cumulação de multas de ofício originária e isolada sobre uma mesma base, o que até seria intuitivo já que a expressão "isolada" não poderia presumir cumulação com qualquer outra multa.

4.11) A jurisprudência administrativa — em casos em que a Lei nº 11.488/07 é invocada incidentalmente como fundamento para justificar uma aplicação retroativa do percentual reduzido para 50% de multa isolada — reafirma a impossibilidade da concomitância da aplicação de multa de ofício originária e de multa isolada em caso semelhante ao presente, qual seja, de não-recolhimento de carnê-leão. Nesse sentido, transcreve trechos de Acórdãos do CARF e da CSRF.

4.12) Assim, tem-se por demonstrado que, no caso, é descabida a cumulação das multas de ofício (originária e isolada) impostas pelos AI sobre os supostos ganhos de capital decorrentes da desmutualização da CETIP Associação, devendo ser cancelada a multa isolada com base no princípio da absorção ou consunção e, primordialmente, pelo fato de que o alcance das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 não permite a cumulação das multas em causa (aplicação do art. 97, V, do CTN).

Finalizando, a Impugnante relaciona os seguintes pedidos, in verbis:

6. DO PEDIDO 6.1. Pelo exposto, a IMPUGNANTE pede o cancelamento integral dos AI, em função da sua nulidade conforme demonstrada no item 3, supra.

6.2. Subsidiariamente, caso a nulidade dos AI não seja reconhecida, a IMPUGNANTE pede cancelamento integral dos AI, em função da sua improcedência quanto ao mérito, demonstrada no item 4, supra.

6.3. Por fim, se, por absurdo, forem ignoradas a nulidade e as questões de mérito mencionadas acima e forem mantidos os AI, a IMPUGNANTE pede o cancelamento da multa isolada, em função do quanto demonstrado no item 5 supra.

A DRJ ao proferir o acórdão nº 04-46.623 - 2ª Turma da DRJ/CGE, entendeu por bem julgar improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente, por entender (i) não existirem nulidades que maculem o auto de infração; (ii) não estar comprovada a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL em ano-calendário posterior ao da ocorrência do fato gerador; (iii) existir ganho patrimonial na operação de desmutualização da CETIP, não estar comprovada a postergação do pagamento do IRPJ e CSLL em ano-calendário posterior ao da ocorrência do fato gerador; (iv) estar configurada hipótese de exigência de multa isolada; e (v) manter a exigência reflexa de CSLL.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, que:

- (i) ofereceu o ganho com a valorização dos títulos à tributação no ano-calendário de 2009;
- (ii) não ocorreu fato gerador de IRPJ e CSLL, em razão de alegada inexistência de ganho na operação de desmutualização da CETIP;

- (iii) impossibilidade de exigência concomitante entre multa de ofício e multa isolada; e
- (iv) impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Diante do argumento de postergação do recolhimento de tributos, esta Turma resolveu remeter os autos do presente processo para a Unidade de Origem para que realizasse diligência, com base nos seguintes quesitos.

- (i) confirmar que o valor de R\$ 440.473,51 informado na linha 32 “Outras Adições” da Ficha 09B da DIPJ 2010, não foi excluído, ainda que em parte, por DIPJ retificadora;
- (ii) apurar o recolhimento de IRPJ e CSLL a maior no ano-calendário de 2010 em decorrência da inobservância do regime de competência no oferecimento do ganho patrimonial na operação de desmutualização à tributação; e
- (iii) elaborar parecer conclusivo indicando o valor líquido a ser exigido da Recorrente nos autos do presente processo.

Em atendimento à Resolução nº 1202-000.305, a Unidade de Origem confirmou o oferecimento à tributação do ganho patrimonial auferido na operação de desmutualização, no valor de R\$ 440.473,51, confirmando, ainda, que os pagamentos efetuados pela ora Recorrente seriam parcialmente suficientes para extinção do IRPJ e CSLL exigidos nos autos do presente processo, remanescendo a diferença de R\$ 14.053,87 e R\$ 8.432,32, relativa ao IRPJ e à CSLL, respectivamente.

Cientificada do teor do parecer conclusivo elaborado pela Unidade de Origem, a Recorrente não se manifestou.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, deve ser conhecido.

1 GANHOS EM OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO

Como relatado acima, o presente processo trata da exigência de IRPJ e CSLL sobre ganhos auferidos na operação de desmutualização da CETIP S.A.

O tema é conhecido deste Conselho e já foi pacificado pela Súmula CARF nº 118, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 118

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

2 POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO

Além de defender a não ocorrência do fato gerador de IRPJ e CSLL na operação de desmutualização da CETIP, a Recorrente apresenta um outro argumento autônomo para afastar a exigência dos tributos em referência, qual seja, o oferecimento do ganho auferido no ano-calendário de 2008 à tributação no ano-calendário de 2009.

Argumenta que ainda que se entenda que o ganho decorrente da valorização dos títulos patrimoniais deveria ter sido tributado no ano-calendário de 2008, momento da desmutualização, o presente caso envolveria postergação no recolhimento de tributos.

É importante recordar que a referida tese já havia sido apresentada pela DRJ, que a refutou por ausência de provas. Veja-se:

No presente caso, conclui-se que a Contribuinte não comprova que ofereceu à tributação os valores relativos à receita auferida como ganho na devolução do patrimônio social de entidade isenta, no ano-calendário seguinte ao lançado no presente processo e não comprovou a efetivação de qualquer pagamento.

A título de comprovação, a Impugnante apresenta, apenas, a cópia do seu Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR do ano calendário 2009, às fls. 268/274.

Contudo, entendo que essa apresentação não ilide a necessidade da apresentação da documentação comprobatória, cujas informações devem estar perfeitamente alinhadas (iguais)

com os dados registrados na contabilidade e nas demais declarações apresentadas à RFB, de que ofereceu à tributação os valores relativos à receita auferida, alegada como tendo sido postergada.

Ademais, observa-se também, que não foram juntados nos autos os registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil para comprovar a alegação da postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido.

Independentemente do regime de tributação, o contribuinte deverá manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, nos termos da legislação citada, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para sua escrituração.

Quem alega, como matéria de defesa, que o ilícito praticado se resumiu à mera postergação de tributo atrai para si o ônus de demonstrar que o pagamento efetivamente existiu e quando foi feito.

De fato, conclui-se que a Contribuinte limita-se a alegar o suposto oferecimento das receitas em períodos posteriores, mas nada do que afirma foi comprovado por documentação idônea, restando de concreto apenas o não oferecimento das receitas, motivo pelo qual não se altera o lançamento nessa parte.

Em suma, para que se aceite a alegação de postergação é necessário que a contribuinte comprove que o rendimento auferido 2008 tenha sido oferecido à tributação em 2009 e que tenha havido o pagamento dos tributos correspondentes.

Visando suprir a insuficiência probatória apontada pela DRJ, a Recorrente apresentou a ficha 37-B de sua DIPJ 2010 (fl. 459), cópia do LALUR (fls. 461 – 467) e Ficha 09-B da DIPJ 2010 (fl. 469).

Quanto aos referidos documentos, a Recorrente esclarece que reconheceu a valorização dos títulos patrimoniais em reserva de capital, no ano-calendário de 2008, que totalizava, em 31/12/2008, o valor de R\$ 440.473,51.

De fato, ao analisar a linha 29 da DIPJ 2010, é possível identificar a diferença de R\$ 440.473,51 na linha 29 (reserva de capital) entre o ano imediatamente anterior e o ano da declaração.

A Recorrente esclarece que reverteu a reserva constituída e a adicionou, por meio do LALUR, ao resultado tributável de 2009.

A cópia do LALUR (fls. 461-467) confirma a referida adição relativa à realização da reserva de reavaliação CETIP.

A Recorrente demonstra ainda que o valor de R\$ 440.473,51 foi adicionado na linha 32 “Outras Adições” da Ficha 09B da DIPJ 2010 (fl. 469).

A Recorrente demonstra, ainda que o valor de R\$ 440.473,51 foi adicionado na linha 32 “Outras Adições” da Ficha 09B da DIPJ 2010 (fl. 469).

Com base nessas alegações, a Recorrente defende que a autuação deve ser afastada e nem mesmo a multa de mora seria devida, na medida em que a Recorrente incluiu o ganho em suas bases de IRPJ e CSLL antes do início do procedimento de fiscalização, razão pela qual entende ter direito ao benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Sobre a alegada espontaneidade, apesar de não constar dos autos a data de transmissão da DIPJ 2010 (ano-calendário 2009), é certo que a Recorrente tomou ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal em 23 de abril de 2010 (fls. 5-6).

Ocorre que o programa gerador e as instruções para preenchimento da DIPJ 2010, relativa ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010, só foi aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1028, de 30 de abril de 2010, publicada no Diário Oficial da União no dia 3 de maio de 2010.

Isso significa que se a Recorrente ofereceu o ganho à tributação no ano-calendário de 2009, não o fez de forma espontânea, uma vez que a sua DIPJ foi transmitida após a ciência do início do procedimento de fiscalização que deu origem aos autos de infração objeto do presente processo.

Sendo assim, não há que se falar em exclusão da responsabilidade por infrações, nos termos do parágrafo único, do art. 138, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, não se deve exigir da Recorrente o pagamento em duplicidade, sendo necessário apurar se a Recorrente recolheu imposto a maior no ano-calendário de 2009 em razão da postergação do pagamento.

A hipótese de postergação de pagamento estava prevista no art. 273, do RIR/99 vigente à época dos fatos.

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

Dessa forma, considerando que a inexatidão quanto ao período de apuração do ganho teria resultado na postergação do pagamento dos tributos para período posterior ao qual seriam devidos, o lançamento é válido.

No entanto, não se pode olvidar que o § 1º, do art. 273 do RIR/99 acima transcrito prevê que o lançamento deve recair sobre valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração.

Por essas razões, na primeira ocasião na qual o presente processo foi pautado, esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência, com o retorno dos autos à Unidade de Origem, para adoção das seguintes providências:

- (i) confirmar que o valor de R\$ 440.473,51 informado na linha 32 “Outras Adições” da Ficha 09B da DIPJ 2010, não foi excluído, ainda que em parte, por DIPJ retificadora;
- (ii) apurar o recolhimento de IRPJ e CSLL a maior no ano-calendário de 2010 em decorrência da inobservância do regime de competência no oferecimento do ganho patrimonial na operação de desmutualização à tributação; e
- (iii) elaborar parecer conclusivo indicando o valor líquido a ser exigido da Recorrente nos autos do presente processo.

Em resposta à diligência proposta por esta Turma, a Unidade de Origem elaborou parecer conclusivo, no qual confirma o oferecimento do ganho à tributação, no valor de R\$ 440.473,51 no ano-calendário de 2009 e calcula a diferença ainda devida, confrontando os valores recolhidos pela ora Recorrente com os valores devidos a título de IRPJ (R\$ 99.662,50) e CSLL (R\$ 59.797,50) acrescidos de multa de mora (20%) e juros de mora (8,63%).

A partir desse exame, a Autoridade Fiscal concluiu que remanesce uma diferença no valor líquido a ser exigido nos montantes de R\$ 14.053,87 e R\$ 8.432,32, de IRPJ e CSLL, respectivamente.

Para melhor compreensão, transcreve-se abaixo o relatório fiscal.

Verificando a documentação foi constatado o seguinte:

Não foi identificada exclusão do valor de R\$ 440.473,51 informado na linha 32 “Outras Adições” da Ficha 09B da DIPJ 2010, nem em parte, por DIPJ retificadora.

Verificou-se que o contribuinte informou a valorização dos títulos patrimoniais em Reserva de capital referente ao ano-calendário de 2008, totalizando R\$ 440.473,51, conforme Ficha 37B, linha 29 da DIPJ 2009.

Foi identificado que na DIPJ 2010, ano-calendário 2009, o contribuinte ofereceu o ganho patrimonial na operação de desmutualização à tributação no montante de R\$ 440.473,51. Dessa forma foi apurado recolhimento de IRPJ e CSLL a maior em decorrência da inobservância do regime de competência, pois o fato gerador ocorreu em 31/12/2008, referente à DIPJ 2009, ao ano-calendário de 2008.

Tais valores serão considerados como postergação do recolhimento de IRPJ e CSLL, conforme cálculos abaixo indicados:

Apuração: Anual	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$) (postergação)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$) (postergação)
Período de apuração	2008	2009	2008	2009
Diferença apurada (resultado)	398.650,00	440.473,51	398.650,00	440.473,51
Alíquota	15,0%	15,0%	15,0%	15,0%
Diferença: IRPJ (15%)	59.797,50	66.071,03	59.797,50	66.071,03
Diferença: adicional IRPJ (10%)	39.865,00	44.047,35	-	-
Diferença: IRPJ total ou CSLL	99.662,50	110.118,38	59.797,50	66.071,03
Multa de mora	-	20,0%	-	20,0%
Juros de mora	-	8,63%	-	8,63%
Valor pago recalculado	85.608,63	-	51.365,18	-
Diferença: IRPJ e CSLL a pagar	14.053,87	-	8.432,32	-

Considerando os valores de IRPJ e CSLL pagos referentes a DIPJ 2010 no montante de R\$ 110.118,38 e R\$ 66.071,03, respectivamente, tais valores foram considerados como postergação do pagamento de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2008 e calculados a partir da data do vencimento do ajuste anual, ou seja, 31/03/2009.

Valor pago recalculado = Valor pago / (1 + multa de mora + juros de mora)

Juros de mora: Taxa acumulada de 04/2009 a 03/2010 (8,63%)

Diferença: IRPJ e CSLL a pagar = Diferença: IRPJ total ou CSLL – Valor pago recalculado

Portanto a Diferença refere-se ao valor líquido a ser exigido nos montantes de R\$ 14.053,87 e R\$ 8.432,32, de IRPJ e CSLL respectivamente, tendo como fato gerador 31/12/2008, com vencimento em 31/03/2009.

Considerando que a ora Recorrente - apesar de regularmente cientificada do referido relatório fiscal - não apresentou manifestação, entendo que devem ser acolhidos os cálculos e conclusões expostos pela Unidade de Origem em atendimento à Resolução nº 1202-000.305.

Dessa forma, o recurso voluntário merece parcial provimento para que seja reconhecido o direito de dedução dos valores recolhidos no ano-calendário de 2009.

3 CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente contesta a aplicação de multa isolada em concomitância com a multa de ofício em razão do princípio da consunção.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 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.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

É exatamente nesse sentido que a Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou ao proferir o acórdão nº 9101-007.315, de relatoria do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, julgado na sessão de 2 de abril de 2025:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Por essas razões, entendo que deve ser afastada a multa isolada.

4 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Por fim, a Recorrente alega não ser cabível a exigência de juros de mora sobre multa de ofício. Ocorre que a sua pretensão encontra obstáculo na Súmula CARF nº 108, cujo enunciado abaixo se transcreve.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O enunciado transcrito acima reflete o entendimento consolidado deste Conselho sobre a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, sendo plenamente aplicável ao caso em tela.

Por essas razões, mais não é preciso dizer para fundamentar o presente voto no sentido de se negar provimento ao recurso voluntário quanto a este particular aspecto.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: (i) reduzir os valores exigidos a título de IRPJ e CSLL para R\$ 14.053,87 e R\$ 8.432,32, respectivamente; e (ii) afastar a multa isolada.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênias ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente,

determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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:

(....)

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(...)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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.

(...)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, 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.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto