



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

Processo n° 16327.001339/2009-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.886 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS
Recorrente JP MORGAN CORRETORA DE CÂMBIO DE VALORES MOBILIÁRIOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

CISÃO PARCIAL. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSSIBILIDADE DE CISÃO E DE VERSÃO DO PATRIMÔNIO DA CINDIDA PARA SURGIMENTO DE UMA EMPRESA S.A.

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº. 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Porém, mesmo que fosse possível a cisão, haveria ainda a impossibilidade de a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmutar-se em uma sociedade Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico, o que resultaria no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos.

DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO ISENTA. TRIBUTAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO E OS ENTREGUES PARA FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de associação isenta, a título de devolução de patrimônio na operação de desmutualização das bolsas de valores (unificação das operações da Bovespa e BM&F, à época estabelecidas sob a forma de entidades civis sem fins lucrativos, em uma única sociedade anônima de capital aberto), e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

GANHO DE CAPITAL. FORMA DE APURAÇÃO. CUSTO CONTÁBIL. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA

PATRIMONIAL AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DA ASSOCIAÇÃO ISENTA BMF.

O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo contábil do bem registrado na escrituração da empresa. O método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica aos títulos patrimoniais da associação isenta

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA. COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. A falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos a amparar o registro, autoriza o Fisco a desconsiderar valores não comprovados.

CONSERVAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

IRPJ/CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

PERÍODO DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO. INEXATIDÃO.

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 ofício, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. MULTA DE MORA.

A multa de mora não pode ser afastada com fundamento no § 7º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.598/77 ou com base na figura da denúncia espontânea, pelo fato de ser exigida automaticamente do contribuinte a partir do momento em que este incorre no atraso de suas obrigações fiscais, por força de expressa disposição legal.

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A postergação de tributo pago a menor será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso, a multa de mora e os juros de mora. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, 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. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, sujeitando-se à incidência de juros Selic se não for paga tempestivamente.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz de exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Credito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos:

I) Por maioria de votos, negar provimento em relação à infração relacionada à tributação do ganho de capital na desmutualização das bolsas de valores. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano e José Roberto Adelino da Silva e a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin em menor extensão dando provimento apenas em relação à desconsideração do custo contábil original não provado;

II) Por unanimidade de votos, dar provimento para considerar a postergação a teor do parecer normativo 02/96, com incidência de multa de mora e juros de mora, aplicando-se o método da imputação proporcional, conforme resultado de diligência, corrigindo apenas o *dies a quo* da contagem dos juros de mora, nos termos do voto do relator;

III) Por maioria de votos, negar provimento à dedução da base tributável dos valores lavrados no Auto de Infração de PIS e COFINS. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva;

IV) Por maioria de votos, dar provimento em relação às multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor;

V) Por maioria de votos, negar provimento em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator e Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, José Roberto Adelino da Silva e Antonio Bezerra Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I-SP.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 312-326, em fiscalização empreendida junto) à contribuinte supramencionada, referente ao ano-calendário de 2007, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

1. Da desmutualização

A Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) e a Bolsa de Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&F) eram constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos, submetidas aos art. 53 a 61 do Código Civil de 2002, fazendo jus à isenção do IRPJ e da CSLL prevista no art.15 da Lei nº 9.532/97. Segundo o §3 do art.12 dessa lei, para se manterem como associações civis sem finalidade lucrativa, essas entidades não poderiam distribuir seus resultados positivos, que deveriam ser vertidos para os objetivos sociais das entidades.

Ao longo dos anos, o valor patrimonial da Bovespa e da BM&F tornou-se maior que o valor originalmente vertido pelos associados para a constituição de cada entidade.

A tributação desse acréscimo patrimonial, porém, ocorre quando a associação sem fins lucrativos devolve o capital aos associados, nos termos do art.17 da Lei nº 9.532/97. Não faz sentido uma associação cuja evolução patrimonial tenha se dado em parte por capital isento de tributação distribuir esse resultado a associados com finalidade lucrativa sem que esse fato seja gerador de tributos.

Em 2007, a Bovespa e a BM&F, autorizadas pela Resolução nº 2.690/2000 do Conselho Monetário Nacional (CMN) a se constituírem sob a forma de sociedades anônimas, decidiram mudar sua forma de constituição, passando de associação civil sem fins lucrativos para sociedade com finalidade lucrativa. Ocorreu então a desmutualização da Bovespa (28/08/2007) e da BM&F (01/10/2007).

Na desmutualização, conforme explicado na Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, houve devolução do patrimônio da associação aos associados, com posterior versão de capital para constituição de: sociedade com finalidade lucrativa. Na devolução do capital da associação aos associados há incidência

de IRPJ e CSLL, nos termos dos §§ 3º e 4º do art.17 da Lei nº 9.532/97.

2. Da incidência tributária na desmutualização das bolsas

2.1. Bovespa

A contribuinte detinha 12 títulos patrimoniais da Bovespa, recebendo 706.762 ações da Bovespa Holding S/A por cada título, totalizando 8.481.144 ações, conforme demonstrativo de fls.59. Ao custo unitário de R\$2,23 por ação, o valor total das ações recebidas é de R\$18.912.951,12 (fls.32).

A contribuinte foi intimada a apresentar data, valor e forma de ingresso na Bovespa (fls.4-6, 7, 15-17 e 24-25) porém não apresentou tais informações (fls.28-29, 30, 39 40, 47-48, 50 e 53).

A autuada submete-se à apuração do lucro real, sendo obrigada a manter sua escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conservando livros e documentos relativos à sua atividade, ou referentes a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, nos termos dos artigos 251 e 264 do RIR/99.

Como a contribuinte não comprovou por documentos hábeis os valores escriturados, estes deixam de ter validade, nos termos do art.932 do RIR/99. Atribui-se, então, custo zero aos títulos patrimoniais da Bovespa, tributando-se a totalidade do capital recebido em devolução no momento da desmutualização da Bovespa.

A contribuinte, no entanto, entende que a reserva de atualização contabilizada deve ser baixada e tributada por ocasião da venda das ações da Bovespa Holding /A, segundo informação de fls.30-32. Assim, no IPO da Bovespa Holding S/A, a contribuinte, conforme sua planilha de fls.35-36, vendeu 48,945% das ações que detinha, baixando a mesma porcentagem da reserva de atualização contabilizada, adicionando R\$6.874.348,53 real e à base de cálculo da CSLL do ano 2007 (demonstrativos de fls. 161-162, 167 e 173-177). Os respectivos pagamentos estão registrados às fls.290.

Portanto total apurado a parte já oferecida à tributação (R\$6.874.348,53) deve ser deduzida do total apurado (R\$18.912.951,12), resultando no saldo a tributar de R\$12.038.602,59, valor este que não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, referente à devolução de capital da Bovespa a seus associados.

2.2. B M & F

A contribuinte detinha 2 títulos patrimoniais da BM&F, recebendo um total de 4.908.015 ações da BM&F S/A. Ao custo unitário de R\$1,00 por ação, o valor total das ações recebidas é de R\$4.908.015,00, conforme fls.30-34 e 69-84.

A contribuinte foi intimada a apresentar o valor de aquisição dos títulos patrimoniais da BM&F (fls.4-6, 7, 15-17 e 24-25) e

apresentou o documento de fls.78-79 onde consta que a impugnante entregou o valor equivalente a 4.000 ORTN, em 23/07/85, para aquisição dos títulos.

Com relação ao registro contábil dos bens e direitos, observe-se que os bens e direitos adquiridos até 31/12/95 terão os respectivos custos corrigidos até essa data, tomando-se por base o valor registrado no razão auxiliar em Ufir, convertido em reais com base na Ufir vigente em 01/01/96 (R\$0,8287), não sofrendo atualização monetária a partir daí, conforme art.4º da Lei nº 9.249/95.

O valor atualizado do custo de aquisição dos títulos patrimoniais da BM&F é R\$23.115,76. Assim, a diferença entre o capital recebido em devolução da BM&F (R\$4.908.015,00) e o capital vertido para constituição dessa associação (R\$23.115,76) resulta no valor de R\$4.884.899,24.

A contribuinte, porém, baixou a reserva de atualização contabilizada, tributando-a por ocasião da venda das ações da BM&F S/A, segundo informação de fls.33-34. Assim, no IPO da BM&F S/A em 29/11/2007, a contribuinte, conforme sua planilha de fls.37- 38, vendeu 90,518% das ações que detinha, baixando a mesma porcentagem da reserva de atualização contabilizada, adicionando R\$3.519.653,13 ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do ano 2007 (demonstrativos de fls. 163-165 e 169-177). Os respectivos pagamentos estão registrados às fls.290.

Portanto, a parte já oferecida à tributação (R\$3.519.653,13) deve ser deduzida do total apurado (R\$4.884.899,24), resultando no valor a tributar de R\$1.365.246,11, referente à devolução de capital da BM&F a seus associados, e que a contribuinte não adicionou à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Da multa isolada

A contribuinte submete-se à apuração do lucro real, tendo o dever de efetuar antecipações mensais artigos 222 a 230 do RIR/99 com base na receita bruta ou balanços de suspensão, segundo No caso, segundo DIPJ de fls.248-288, as antecipações foram realizadas com base na receita bruta e acréscimos.

O art.225 do RIR/99 preceitua que o ganho de capital seja adicionado à base de cálculo da estimativa para fins de incidência do IRPJ e da CSLL. Assim, a empresa deveria ter incluído na estimativa mensal o total da receita obtida com a devolução do capital de R\$18.912.951,12 da Bovespa. Como isso não ocorreu, foi apurada infração por falta de recolhimento de estimativas mensais, ensejando aplicação da multa isolada de 50% prevista no art.44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, conforme quadro a seguir.

Multa isolada (R\$)	
Base de cálculo 08/2007	18.912.951,12
IRPJ (15%)+ adicional de IRPJ (10%)	4.728.237,78
Multa isolada IRPJ (50%)	2.364.118,89
CSLL 9%	1.702.165,60
Multa isolada CSLL (50%)	851.082,80

4. Da multa de ofício

Tendo em vista a conduta da contribuinte, foi lançada multa de ofício de 75% nos termos do art.44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Pelos exposto, foram lançados os autos de infração de fls. 291-310, fundamentados nos seguintes dispositivos legais:

Demonstrativo do IRPJ		
Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Art.17, <i>caput</i> , §§ 1º, 3º e 4º da Lei nº 9.430/96; art.239 do RIR/99.	3.350.962,17
Juros de Mora (até 30/11/2009)	Art.6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	658.799,16
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	2.513.221,62
Multa Isolada	Art.222 e 843 do RIR/99 c/c art.44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96; alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	2.364.118,89
TOTAL		8.887.101,84

Demonstrativo da CSLL		
Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art.1º da Lei nº 9.316/96 e art.28 da Lei nº 9.430/96; art.37 da Lei nº 10.637/02.	1.206.346,38
Juros de Mora (até 30/11/2009)	Art. 28 c/c art.6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	237.167,69
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	904.759,78
TOTAL		2.348.273,85

Demonstrativo da Multa Isolada - CSLL		
Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Multa Isolada	Art.222 e 843 do RIR/99 c/c art.44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96; alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	851.082,80
TOTAL		851.082,80

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 348-437, acompanhada dos documentos de fls. 440-613, em síntese alegando que os autos de infração seriam nulos pelas seguintes razões:

1. Das operações societárias realizadas pelas bolsas de valores As operações de cisão ocorridas para a desmutualização estão previstas na legislação (artigos 220, 227, 228 e 229, e §§, da Lei nº 6.404/76, artigos 44, 1.113 a 1.122, e 2.033 do Código Civil, e parágrafo único do art. 16 da Lei nº 9.532/97), não se confundindo com devolução de patrimônio aos associados, como pretende o Fisco ao exigir IRPJ e CSLL de parte ilegítima, e quando inexistente renda e lucro.

A lei prevê a cisão de entidade isenta, que é quem deve suportar os efeitos de eventual desatendimento das condições à isenção. São equivocadas as conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 10/2007. O art. 17 da Lei nº 9.532/97 não se aplica ao caso pois:

(i) a impugnante não recebeu bens, direitos ou dinheiro das entidades isentas, recebendo ações das sociedades anônimas criadas;

(ii) não ocorreu devolução de patrimônio, sendo a operação de cisão da sociedade isenta regulada pelos (iii) os artigos 12, 14 e 16, parágrafo único, da Lei nº 9.532/97; os patrimoniais eram avaliados por equivalência patrimonial, e eventuais variações positivas não são tributadas (artigos 225, 388 e 389 do RIR/99); e

(iv) as atualizações dos títulos patrimoniais decorrem de lucros e reservas capitalizados pelas Bolsas e mantidos pelas associadas em conta de reserva de capitalização sem terem sido distribuídos, hipótese cuja isenção era prevista no art.3º do Decreto-lei 1.109/70, art.63 do Decreto-lei nº 1.598/77 e art.3º da Lei nº 8.849/94.

A Receita Federal, na Decisão Cosit nº 13/97 entendeu legítima a operação de cisão pela qual foram substituídos os títulos patrimoniais da Bovespa por ações da Clearing S/A (atual Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia - CBLC), concluindo que houve troca dos títulos por ações, sem ganho de capital.

As operações de cisão foram efetuadas com o aval do Bacen e da CVM, sendo registradas no Registro Civil e Registro de Comércio - Juntas Comerciais.

A operação de cisão não tem reflexo patrimonial nos sócios. Houve continuidade das atividades das entidades isentas sob a forma de sociedades anônimas, com sucessão universal nos direitos e obrigações, de modo que eventual responsabilidade tributária da cindida deveria recair sobre a sucessora. Os antigos associados apenas permutaram os títulos patrimoniais pelas ações das novas sociedades constituídas.

O art.22 da Lei nº 9.249/95 prevê que eventual ganho de capital em devolução de participações no capital social será tributável na pessoa jurídica que promove a devolução. Se houvesse, no caso, devolução de capital em bens e direitos, a entrega se fez pelo valor contábil. Caso se entenda que essa devolução teria

sido feita por valor de mercado, o ganho de capital seria da pessoa jurídica que fez a devolução (§ 1º do art.22), dela devendo ser exigido o IRPJ e a CSLL. A diferença entre o valor de mercado e o contábil não será computada pelo sócio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme § 4º do art.22.

O parágrafo único do art. 16 da Lei nº 9.532/97 admite a cisão de pessoa jurídica isenta, e determina que os bens sejam transferidos pelo valor de aquisição, pois assim a outra sociedade será tributada quando os alienar, se houver ganho de capital. O "caput" do art.16 determina a aplicação do art.23 da Lei nº 9.249/95 às entidades isentas. Na hipótese de devolução do capital aos associados aplica-se o art.22 da Lei nº 9.249/95, e não o art. 17 da Lei nº 9.532/97.

Se o Fisco entendeu que as entidades isentas descumpriram norma de isenção ao devolver capital aos associados, deveria ter aplicado os artigos 12, § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º; e artigos 13 a 15 da Lei nº 9.532/97, suspendendo a isenção. As consequências fiscais da operação de cisão para os associados são as mesmas que sofreriam os sócios de outra sociedade tributada cujos investimentos são avaliados pelo método da equivalência patrimonial e que não receberam lucros/dividendos pois estes foram capitalizados ao longo do tempo.

2. Do tratamento contábil e fiscal dos títulos patrimoniais

Os valores das atualizações dos títulos patrimoniais das bolsas têm natureza de avaliação pelo método da equivalência patrimonial (artigos 225, 388 e 389 do RIR/99), não são ganho efetivo enquanto não distribuídos lucros/dividendos, ou devolvido o patrimônio aos sócios. Tais valores não são tributados, compondo o valor contábil do investimento. Por decorrerem de lucros e reservas capitalizados sempre foram isentos do imposto de renda.

A Portaria MF nº 785/77 regulou os efeitos fiscais do acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das bolsas de valores decorrente de alteração do patrimônio social, avaliando esses títulos em função das mutações patrimoniais das bolsas de valores, se efeitos fiscais, tendo o mesmo tratamento contábil e fiscal dispensado às variações positivas das participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial conforme art.248 da Lei nº 6.404/76, art.23 do Decreto-lei nº 1.598/77, e a r t . 1 0 , inciso IV, do Decreto-lei nº 1.648/78. Nesse sentido os Pareceres CST 2.111/81; 911/83, e 2.867/83.

O Parecer Normativo CST nº 78/78 e Ato Declaratório Normativo nº 9/81 reconhecem que normas especiais podem prever a aplicação do método da equivalência, com as consequências fiscais daí decorrentes.

Nos termos das Leis nº 4.595/64 e 6.385/76, o CMN, o Banco Central e a CVM têm competência para normatizar a contabilidade das empresa por eles fiscalizadas, determinando a adoção da equivalência patrimonial. O Ofício Circular CVM nº 325/79 e a Circular nº 1.273/87 do Banco Central (instituiu o Cosif) determinaram que os títulos patrimoniais das bolsas fossem avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

O Cosif dispõe que o registro da atualização do valor dos títulos patrimoniais das bolsas deve ser feito no ativo permanente, em contrapartida à reserva de capital no patrimônio líquido (reserva de atualização de títulos patrimoniais). Portanto, sem transitar por conta de resultado, e sem efeito fiscal. Para ocorrer a tributação dessa atualização seria necessário haver norma expressa determinando sua adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Assim, os valores creditados em conta de reserva de atualização de títulos patrimoniais não representam acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e CSLL. Tais valores compõem o valor do ativo permanente de investimento em títulos patrimoniais, compondo o respectivo custo. Nesse sentido a Decisão Cosit nº 13/97, art.426 do RIR/99 e o Parecer CST nº 2.254/81.

*A Portaria MF nº 785/77 determinou a exclusão do acréscimo do valor dos títulos patrimoniais do lucro real, referindo-se ao § 3º do art.3º do Decreto-lei nº 1.109/70 e ao art.223, "m" do RIR/75. A isenção prevista no art.3º, **caput**, do Decreto-lei nº 1.109/70 estende-se, conforme § I o desse dispositivo, aos sócios, acionistas e titulares beneficiários. Tal disciplina consta do art.63, e §§, do Decreto-lei nº 1.598/77.*

Com a Lei nº 7.713/88 esse benefício ficou limitado a 31/12/88, sendo novamente previsto no art.3º da Lei nº 8.849/94, alterado pela Lei nº 9.064/95 (art.658 do RIR/99).

A distribuição de lucros ou dividendos passou a não ser tributada na fonte ou declaração, para o sócio ou acionista, pelo art.10 da Lei nº 9.249/96. Tal dispositivo, contudo, não prejudica o teor do art.3º da Lei nº 8.849/94, pois este é menos restritivo que aquele, tratando de quaisquer lucros apurados por qualquer pessoa jurídica, mesmo aqueles não tributados, além de não tratar apenas de IRRF e estender a isenção aos sócios beneficiários de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento de capital, sem distinguir entre pessoa física ou jurídica.

Portanto, a isenção do art.3º da Lei nº 8.849/94, prevista primeiro no art.3º do Decreto-lei nº 1.109/70, referido na Portaria MF nº 785/77, aplica-se aos títulos das bolsas.

O acréscimo patrimonial recebido pelos associados das bolsas, originário do aumento do valor nominal dos títulos patrimoniais das bolsas, está fora da incidência do imposto de re¶ não ocorreu devolução de capital/patrimônio aos sócios/associados no prazo de cinco lirl contados da capitalização dos lucros e reservas, fato previsto no § 4º do art.3º da Lei nº 8.849/94.

A cisão ocorrida por ocasião da desmutualização das bolsas não acarreta perda da isenção, prevendo o § 8º do art.3º da Lei nº 8.849/94 que as sociedades resultantes da cisão sucedem às cindidas na contagem do prazo de cinco anos, sem solução de continuidade, para observância da condição resolutive prevista no § 4º do art.3º da Lei nº 8.849/94.

Como a Bovespa, a BM&F, a Bovespa Holding S/A, a BM&F S/A e a impugnante não sofreram redução de capital nem foram extintas com devolução de patrimônio aos sócios — o patrimônio das entidades continua a pertencer integralmente às sociedades anônimas nas quais se transformaram - a isenção tornou-se definitiva para os aumentos dos valores dos títulos (ou mantidos em reserva para esse fim) ao menos até 2004. Posteriormente, a isenção prevalece enquanto não ocorrer a condição prevista no referido §4º do art.3º da Lei nº 8.894/94, indicando a nulidade das autuações.

Tributar os resultados que não foram distribuídos pelas bolsas aos associados, pois eram compulsoriamente capitalizados, e que também não foram distribuídos pela impugnante, é atribuir um tratamento fiscal mais gravoso aos associados das bolsas do que aos sócios de empresas com fins lucrativos que não submetem à tributação os resultados da equivalência, nem lucros e dividendos capitalizados na investida. Assim, é absurda a interpretação da Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, pois ignora a legislação, conduz a resultado oposto ao pretendido pelo legislador, que é incentivar as capitalizações de lucros e reservas em prol da empresa que os gerou, e em hipótese em que a pessoa jurídica sequer poderia ter optado pela não capitalização.

3. Da decadência

As atualizações anteriores a 2003 não podem ser tributadas pois decaiu o direito de o Fisco questioná-las. O Fisco desconsiderou o valor contábil do investimento —ativo permanente, atualizado pela equivalência patrimonial desde 1989 com base em normas do BC, CVM e legislação tributária, informado pela impugnante na DIPJ (fls.487-497).

Portanto, o Fisco emitiu juízo de valor quando já expirado o prazo decadencial previsto no §4º do art.150 do CTN, ao menos para os valores registrados antes de 2003.

4. Da tributação da reserva de atualização

A impugnante recolheu IRPJ e CSLL em valor superior ao devido pois tributou a reserva de reavaliação dos títulos na proporção das ações alienadas.

5. Do custo de aquisição dos títulos patrimoniais

Houve equívoco na apuração do custo de aquisição dos títulos patrimoniais da Bovespa pois a impugnante não foi a investidora original, não estando obrigada a guardar o documento de primeira aquisição desses títulos.

O custo de aquisição dos títulos patrimoniais é o valor registrado no ativo.excluído do valor da reserva de atualização contabilizada. Como essa reserva foi baixada e oferecida à tributação na proporção e na época em que alienadas as ações substituição aos títulos, nada resta a tributar.

Os títulos da Bovespa estão registrados pelo valor de R\$18.912.951,12;

sendo a reserva de R\$14.044.993,20, o custo contábil é de R\$4.868.017,92. Já no caso da BM&F, o valor do ativo era de R\$4.908.015,00, e a reserva contábil somava R\$3.888.333,00, de modo que o custo contábil era R\$1.019.682,00, mesmo valor considerado por ocasião da tributação.

Também já decaiu o direito de o Fisco questionar o valor do custo contábil registrado em período anterior a 2003.

Há equívoco na apuração do custo de aquisição dos títulos da BM&F, pois a correção monetária não contempla os expurgos inflacionários reconhecidos pela jurisprudência. Além disso, o Fisco deveria ter aplicado o art.148 do CTN, para apurar o custo do título da Bovespa por arbitramento.

6. Da CSLL

Tratando-se de tributação reflexa, aplicam-se ao auto de infração de CSLL os mesmos argumentos desenvolvidos para o IRPJ.

O art.2º da Lei nº 7.689/88, alterada pela Lei nº 8.034/90, determina que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, ajustado pelas exclusões previstas no § I o desse dispositivo, entre elas o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido. Contudo, a Circular BC nº 1.273/87 e o Ofício Circular CVM nº 325/79 determinam que o aumento do valor nominal dos títulos seja registrado a débito do ativo permanente e a crédito de conta do patrimônio líquido, sem trânsito pelo resultado do exercício. Portanto, atualização do valor nominal dos títulos patrimoniais não compõe o lucro líquido ou resultado do exercício, consistindo num ajuste à conta de patrimônio líquido.

7. Das multas isoladas

Pelas mesmas razões do item 1, não podem ser aplicadas as multas isoladas, já que inexistiam receitas e, na alienação das ações da Bovespa (10/2007) e da BM&F (11/2007), a impugnante levantou os balancetes de redução/suspensão, efetuou os recolhimentos mensais, e integrou a receita recebida na estimativa, fazendo-o em momento e valor diversos daqueles que o Fisco entende corretos.

As multas isoladas são incabíveis nesse caso por falta de tipicidade, pois somente na ocorrência exata do fato previsto na norma é que podem ser aplicadas as multas, e porque foram aplicadas concomitantemente à multa de ofício sobre a mesma base de cálculo, atingindo-se um valor de multa superior ao valor do tributo exigido, violando o princípio da proporcionalidade.

Não houve ganho em 08/2007, apenas permuta de ativos. Logo, nenhum acréscimo foi apurado nessa data, nada havendo que ser adicionado à estimativa mensal.

Por ocasião da alienação das ações em 10/2007, nada deveria a impugnante adicionar, pois até o limite do valor do ativo permanente, incluindo o valor das atualizações anuais dos títulos, nada é tributado pelo IRPJ e CSLL.

O Fisco não considerou o valor de R\$6.874.348,53, correspondente à parte da reserva tributada em 10/2007, e, se o Fisco tivesse razão, haveria apenas postergação quanto à parcela adicionada à estimativa em 10/2007. Portanto, é nulo o auto de infração quanto à exigência de multas isoladas de IRPJ e de CSLL, pois não considerou os valores adicionados, que o foram no momento e valor corretos.

8. Da dedutibilidade dos valores lançados a título de PIS e Cofins

O autuante deveria deduzir os valores de PIS e Cofins exigidos sobre o valor total da venda das ações em tela (processo 16327.001346/2009-29) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art.41 da Lei nº 8.981/95 e art.142 do CTN, pois exige-se valores superiores aos eventualmente devidos, faltando liquidez e certeza às exigências.

Segundo o art.187, III, da Lei nº 6.404/76, art. 299 do RIR/99, art.16 do Decreto-lei nº 1.598/77 e art.41 da Lei nº 8.981/95, os tributos são despesas operacionais, devendo ser abatidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A impugnante não pode ser prejudicada por ter sido o crédito tributário constituído em dois processos distintos.

9. Da postergação de IRPJ e CSLL

Em 2008 a impugnante alienou o restante das ações recebidas em substituição aos títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F oferecendo à tributação o remanescente das reservas de atualização dos referidos títulos, de modo que parte dos valores ora tributados correspondentes às referidas reservas não adicionadas no ano de 2007 foram oferecidos à tributação no exercício de 2008 conforme planilha e DIPJ do ano-calendário 2008 (fls. 513-568), ocorrendo postergação de pagamento, requerendo-se, caso necessário, diligência para reafirmar o fato.

A CSLL foi tributada em 2008 à alíquota de 15%, superior à alíquota de 9% vigente em 2007. No caso de postergação de pagamento, devem ser observadas as regras dos §§ 4 o a 7 o do art.6º do Decreto-lei nº 1.598/77, para a correta determinação do IRPJ e da CSLL devidos.

Eventual crédito tributário deve resultar da diferença entre o imposto pago a maior no exercício posterior subtraído daquele devido no exercício anterior, havendo cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que ocorrida a postergação de pagamento do imposto, relativamente ao valor postergado. O Parecer Normativo CST nº 02/96 também descreve o procedimento a ser adotado pela fiscalização.

Portanto, são nulos os autos de infração por exigirem valores que foram postergados, não observando a legislação tributária

que determina em casos assim o lançamento apenas de eventual diferença de correção monetária e juros moratórios.

10. Dos juros sobre a multa de ofício

Não podem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal, e por ser a Selic índice inadequado para tanto. O art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas. A redação do art.161 do CTN confirma a não inclusão da multa de "crédito".

*Se a palavra "débitos" constante do **caput** do art.61 incluisse multa de ofício ou juros, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício ou juros não pagos sofreriam também o acréscimo de multa de mora, além de juros sobre os juros, o que não é razoável.*

O art.43 da Lei nº 9.430/96 também evidencia que a cobrança de juros ocorre apenas sobre o valor de tributos e contribuições.

Os juros não podem ser exigidos pela taxa Selic, pois esta é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo, além de ser composta de correção monetária, juros e valores da remuneração de serviços das instituições financeiras, e extrapolar o limite de 1% previsto no art.161 do CTN.

11. Das alterações nos registros contábeis

A impugnante entende que nada há a alterar em seus livros e registros fiscais, ao menos até serem decididas as questões discutidas neste processo.

12. Relação de documentos apresentados

A impugnante anexou os seguintes documentos em sua defesa:

- 1. Procuração e atos constitutivos (fls.440-456)*
- 2. Autos de infração (fls.457-478)*
- 3. Recurso Especial nº 242.721-SC (fls.479-482)*
- 4. Portaria MF nº 785/77 e Pareceres CST nº 78/78 e 107/78 (ils.483-486)*
- 5. DIPJ dos anos 2002 a 2008 (fls.487-497)*
- 6. Autos de infração de PIS e Cofins (fls.498-512)*
- 7. Planilha contendo valores de IRPJ e CSLL calculados pela empresa: DIPJ 2009; Darf de IRPJ e CSLL (fls.513-568)*
- 8. Jurisprudência referente a juros sobre multas (fls.569-613)*

É o relatório.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, esta proferiu o acórdão nº 16-30.516, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IR PJ

Data do fato gerador: 31/08/2007, 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS.

DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se e direitos devolução] à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor dos bens recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

ESCRITURAÇÃO. PROVA. SUPORTE POR DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor da contribuinte, dos fatos nela registrados, se tais fatos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA DO TRANSCURSO DO PRAZO DECADENCIAL.

No caso de tributação do ganho de capital, obtido com as ações das novas sociedades constituídas, o fato gerador ocorreu quando a empresa recebeu tais ações[no momento da desmutualização das bolsas de valores. Como não houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos contados da data do fato gerador, válidos são os lançamentos ora analisados.

GANHO DE CAPITAL. FORMA DE APURAÇÃO. CUSTO CONTÁBIL. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DAS BOLSAS DE VALORES.

O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo contábil do bem registrado na escrituração da empresa. O método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica aos títulos patrimoniais das bolsas de valores.

ALEGAÇÃO DE POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO NÃO COMPROVAÇÃO. *Não comprovado que a contribuinte teria recolhido o tributo ou contribuição objeto da autuação em período posterior, nenhum reparo há a fazer nos lançamentos.*

ASSUNTO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2007

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à CSLL dele decorrente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 31/08/2007, 31/12/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

E de ser indeferido o pedido de diligência quando a prova que se pretende formular é de exclusiva responsabilidade do sujeito passivo, inclusive no tocante a sua produção e guarda. As diligências devem se limitar ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, nem para produzir provas as quais o autuado tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

Deficiências da defesa na apresentação de provas, sob a responsabilidade do contribuinte, não implicam a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 31/08/2007, 31/12/2007 ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS.

MULTA ISOLADA.

*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. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.*

JUROS SOBRE MULTA DE OFICIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com o acórdão proferido pela DRJ, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário, no qual reiterou os fundamentos da sua impugnação e aprofundou a sua argumentação para combater o raciocínio defendido pela DRJ.

O processo foi convertido em diligência para melhor apuração da possível tributação em duplicidade em relação a parcela das ações alienadas em 2008 e retornou com resultado parcialmente favorável à Recorrente

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator, Antonio Bezerra Neto.

Os autos de infração decorrem da operação que se tornou conhecida como “desmutualização” das bolsas de valores, cujo objetivo foi a unificação das operações das então existentes BM&F e Bovespa, à época estabelecidas sob a forma de entidades civis sem fins lucrativos, em uma única sociedade anônima de capital aberto, com ações negociadas no mercado de valores.

Para atendimento a este objetivo, em uma articulada sequência de atos societários levados a efeito em 2007 e 2008, essas bolsas de valores inicialmente se organizaram em sociedades anônimas de capital aberto – a BM&F S/A e a Bovespa Holding S/A –, que foram posteriormente incorporadas na sociedade resultante Nova Bolsa S/A, atualmente BM&F Bovespa S/A.

No caso, segundo a fiscalização, a associação BM&F - Bolsa de Mercadorias e Futuros, teria devolvido seu patrimônio aos associados, que, ao recebê-lo, deveriam tributá-lo. Não tendo procedido desta forma ficou sujeita à presente autuação.

A grosso modo a linha de defesa da Recorrente afirma que não houve tal devolução patrimonial, não havendo, portanto, qualquer tributação a ser feita a este título. Segundo ela, a mencionada associação passou por processo de transformação, na modalidade cisão, não havendo, portanto, qualquer parcela a ser tributada a título de devolução patrimonial, pois esta não ocorreu.

Na versão que se extrai da defesa, a BM&F - Bolsa de Mercadorias e Futuros (doravante BM&F), associação constituída por Instituições Financeiras, transformou-se,

cindindo parte de seu patrimônio, destinando-o ao aumento do capital de uma sociedade anônima. O objetivo da novel sociedade seria o de explorar as atividades operacionais antes exercidas pela associação cindida, ou seja, dar curso e local às negociações de custódia e liquidação junto ao mercado financeiro. Permaneceu na associação BM&F, que continuou existindo, o patrimônio não operacional

Para tanto defende ainda a tese de que seria juridicamente possível a uma associação sem fins lucrativos, como era a BM&F à época, passar por um processo de cisão, mas sem dissolução, a teor do disposto no artigo 61 do Código Civil.

Faz uma interpretação sistemática do Código Civil, especialmente dos artigos 44 e 2.033, e não isolada do seu artigo 61, para concluir que não há dúvida acerca da possibilidade de uma associação passar pelo processo societário de cisão. O citado artigo 2.033 do Código Civil determina expressamente que "os modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44", dentre estas as associações, "bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código". Assim, ao determinar que a sua cisão reger-se-á desde logo pelo Código Civil nada mais fez o legislador ordinário, por razões mais do que óbvias, do que admitir legítimo que uma associação passe por um processo de cisão.

Passemos então a analisar o mérito, enfrentando essa primeira questão relacionada à possibilidade de haver cisão sem dissolução da sociedade, como defende a Recorrente.

Os institutos da cisão, incorporação e fusão são estratégias econômicas, utilizadas, principalmente por empresas (sociedades) de grande poderio econômico, visando atender interesses mercadológicos específicos dos entes econômicos que almejam se fundir, incorporar-se ou cindir-se.

É nesse contexto que tais institutos foram regulamentados pela Lei das SA (Lei nº 6.404/76) e para serem aplicados nas Sociedades por Ações, gênero de sociedade que justamente representava o poderio econômico acima referido.

O novo código civil de 2002 alargou esse escopo e tratou de disciplinar tais institutos para todos os outros tipos de sociedades (sociedade limitada, por comandita simples, etc), deixando as Sociedades Anônimas ainda sob a égide da Lei n. 6.404/76.

O conceito desses institutos pressupõe a existência de um ente chamado "sociedade empresária" ou "sociedade mercantil" com fins lucrativos, onde geralmente prepondera o capital em detrimento da pessoa que controla.

Por outro lado, as associações são união de pessoas com objetivo principal de realizar atividades assistenciais, culturais, esportivas, sem fins econômicos. A sua configuração e características são bem distintas das sociedades, até por isso o legislador soube separá-las topograficamente dentro do novo código civil, no Livro I, enquanto tudo que diz respeito sociedades empresárias localiza-se no Livro II.

Mesmo sendo possível uma "cisão" (separação) de uma associação, como de fato aconteceu, mesmo que essa tenha sido a denominação ofertada, não se trata da operação típica de cisão nos moldes societários. A "Cisão" referida pela Recorrente, como simples separação de patrimônios, até pode ser possível, mas a cisão a que o fisco se refere é a cisão

parcial com incorporação por Sociedade Anônima o que equivale a uma transformação disfarçada de Associação sem fins econômicos em Sociedade Anônima não prevista na Lei 6.404/76 e nem no código civil.

E a conjugação dessa “cisão” com o outro instituto, o da incorporação, feita por uma associação sem fins econômicos, nos moldes societários, torna ainda mais incomum a operação, mormente quando feita em uma única etapa, abusando da forma ou no mínimo criando uma forma inexistente.

Costuma-se sobrevalorizar um artigo das disposições transitórias no novo código civil de 2002 (art. 2.033), tal como fez também a Recorrente em seu recurso, e esse juízo de valor constituir-se-ia em um pressuposto importante para a defesa da tese de que pela natureza da operação descrita (cisão) não se estaria a tratar de devolução de capital, mas sim de uma simples permuta. Peça permissão para discordar desse entendimento.

Mas, antes disso, vamos contextualizar ainda mais o referido artigo através dos enunciados emitidos pelo Conselho da Justiça Federal.

Esse Conselho Federal, por meio do seu Centro de Estudos Judiciários, decidiu promover as Jornadas de Direito Civil e incluí-las na sua programação bienal..

O seu objetivo é :

[...]reunir em Brasília magistrados, professores, representantes das diversas carreiras jurídicas e estudiosos do Direito Civil para o debate, em mesa redonda, de temas sugeridos pelo novo Código Civil e aprovar enunciados que representem o pensamento da maioria dos integrantes de cada uma das diversas comissões (Parte Geral, Direito das Obrigações, Direito das Coisas, Direito de Empresa, Direito de Família e Direito das Sucessões).”

O enunciados emitidos por esse Conselho da Justiça Federal, abaixo transcritos, deixam também bastante claro que os institutos da cisão, incorporação e fusão são típicos das “sociedades” e só tem sentido em falar a seu respeito se tivermos como referência o sujeito “sociedade”:

70 – Art. 1.116: As disposições sobre incorporação, fusão e cisão previstas no Código Civil não se aplicam às sociedades anônimas. As disposições da Lei n. 6.404/76 sobre essa matéria aplicam-se, por analogia, às demais sociedades naquilo em que o Código Civil for omissivo.

231 - Arts . 1.116 a 1.122: A cisão de sociedades continua disciplinada na Lei n. 6.404/76, aplicável a todos os tipos societários, inclusive no que se refere aos direitos dos credores. Interpretação dos arts. 1.116 a 1.122 d o Código Civil.

O novo código civil também em todos os seus artigos (arts. 1113 a 1.122 – Parte II – Título II – da Sociedade) que tratam dos institutos da cisão, incorporação e fusão para as demais sociedades que não a sociedade anônima (já regida pela Lei 6.404/76) quando desenvolve o seu conteúdo faz sempre referência à “sociedade” ou “sócios”.

É nesse contexto, que devemos interpretar o art. 2.033 contido no “Livro complementar - das disposições finais e transitórias” e sua referência infeliz ao art. 44 do mesmo código civil:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

Parágrafo único. As disposições concernentes às associações aplicam-se, subsidiariamente, às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código.

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 2.033. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código.

Não se pode interpretar o art. 2.033 do Código Civil de forma isolada e sem considerar que se trata de artigo contido nas disposições finais e transitórias o que desde já diminui a sua relevância.

Esse artigo teve três objetivos:

- primeiro, ressalvar sua aplicação do novo Código Civil frente à legislação específica, como é o caso da Lei 6.404/76 no que se refere às Sociedades Anônimas. E é certo que essa ressalva vale para todas as figuras arroladas no art. 44 por ela referenciado (associações, sociedade e fundações). Já se vê aí a utilidade da referência feita ao mesmo.

- segundo, como o novo código civil regulamentou pela primeira vez os institutos da cisão, fusão e incorporação para as outras sociedades, tratou nesse mesmo dispositivo de referendar sua utilização para as outras sociedades que não as anônimas: Sociedade em conta de participação (capítulo II – artigos 991 a 996); Sociedade de responsabilidade limitada (Capítulo IV); Sociedade em nome coletivo; Sociedade Simples; Sociedade em comandita simples etc. Por óbvio não referendou para as associações e não era nesse contexto das disposições transitórias que deveria fazê-lo.

Outro argumento que invalida a leitura feita pela tese contrária é que tais institutos também valeriam para as fundações que possuem uma regulamentação impeditiva ainda mais rígida para a destinação de seu patrimônio afetado.

Portanto, a leitura que se deve fazer do art. 2.033 do CC é com o objetivo de identificar as três informações acima e fazer a sua leitura levando-se em conta as estipulações próprias à natureza das entidades referidas no art. 44, sob pena de ofensa ao critério da especificidade, que é o primeiro objetivo que o art. 2.033 quis preservar.

Porém, seria ir longe demais fazer uma leitura isolada desse dispositivo constante das disposições transitórias e vislumbrar nele uma porta aberta para a prática de operações típicas de empresas com cunho econômico através da fusão, cisão e incorporação.

Dos Registros Públicos

Costuma-se também apregoar, como também fez a Recorrente, que a Lei dos Registros Públicos (art. 115 da Lei nº 6.015/73) não permitiria o registro de tal evento se o mesmo não encontra acolhimento no nosso ordenamento jurídico.

Em primeiro lugar, não se pode colocar uma barreira que em tese poderia funcionar como valendo para todo caso concreto, seria reputar mesmo de infalível esses oficiais de registros, que por sinal são humanos e podem errar. Por último e quem sabe o mais importante, não foi registrado literalmente uma operação de transformação de associação em sociedade com fins lucrativos, as operações foi repartidas de forma tal a perfazer esse resultado, mas abusando das formas se vista em seu conjunto., mesmo porque os oficiais de registros não estão habilitados para fazerem juízos de valor da operação como um todo, que os registros de dissolução parcial da associação civil e de constituição da sociedade anônima são independentes, em órgãos distintos. Eis a explicação porque todos os atos foram devidamente registrados e aprovados pelos órgãos de registro.

Uma associação para ser dissolvida, mesmo que parcialmente, precisa atender aos ditames apregoados no novo código civil.

A operação no mundo fenomênico ocorreu e não pode ser mais desfeita, porém a roupagem deve ser vista de forma diferente.

Para fins tributário, o que de fato ocorreu foi a dissolução parcial da BM&F, com a respectiva restituição a seus associados do seu patrimônio, na forma de ações e constituição de uma nova sociedade anônimas (BM&F S.A).

Como a associação sem fins lucrativos, por sua natureza, não tinha os seus acréscimos patrimoniais tributados, é evidente que deve isso acontecer quando da restituição, ou seja, quando se perfez a chamada “permuta”, que nada mais é que a consolidação de dois eventos bem distintos: a conversão do valor original de seus títulos patrimoniais, ao final da reestruturação, por ações emitidas pela pessoa jurídica “incorporadora” do patrimônio cindido das referidas entidades.

E a diferença na restituição e aplicação dos recursos em uma nova sociedade tem que ser tributada, pois se amolda perfeitamente ao disposto no artigo 17 da Lei 9.532/97, c/c com o disposto no artigo 61 do Novo Código Civil:

Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos **recebidos de instituição isenta**, por pessoa física, **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**.

(...)

§ 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, a diferença a que se refere o caput será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita.

Não se pode olvidar a existência a intenção do art. 17 acima referido e fazê-lo letra morta. A sua intenção claramente é de colocar sob albergue da tributação qualquer entidade isenta ou imune, quando estas pretendem se transformar em outra espécie de entidade que busque o lucro, como foi o caso.

Nesse ponto, poder-se-ia colocar um obstáculo à tese do fiscal, alegando que a Lei n 9.532/97, em seu artigo 16, expressamente admite a possibilidade jurídica de uma associação sem fins lucrativos passar por um processo de cisão. Confira-as, respectivamente:

Art. 16. Aplicam-se à entrega de bens e direitos para a formação do patrimônio das instituições isentas as disposições do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995.

Parágrafo único. **A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação.**" (grifos do original)

Ora, falaciosa a argumentação da Recorrente, pois toma o gênero pela espécie. Entidades isentas é bem mais abrangente do que a espécie, associação. Isentas podem ser sociedades anônimas, inclusive. Logo não se pode aqui acolher a extensão do entendimento pretendida pela Recorrente.

Novo Código Civil (2002):

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, **podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.**

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

Por outras palavras, apesar de a Recorrente denominar a operação descrita de “cisão parcial” e subseqüente “incorporação”, trata-se, na verdade, de uma única operação formando um todo, de devolução do patrimônio aos associados. E no exato momento em que houve devolução de capital da associação aos seus associados, e sendo entidade isenta, ocorreu a subsunção deste fato ao prescrito nos §3º e §4º do artigo 17 da Lei nº 9.532/97, ou seja, houve incidência tributária de IRPJ e CSLL. Essa é a norma que o contribuinte procurou contornar através do chamado abuso de forma.

Essa devolução iniciou-se com a aquisição de parte do patrimônio da associação (bolsa de valores) – cisão parcial, por uma pessoa jurídica com fins lucrativos (sociedade) e subseqüente troca dos títulos patrimoniais dos associados, proporcionais a parte segregada, por ações desta sociedade, transformando a figura do associado na figura de um sócio de empresa lucrativa arrastando consigo todo um acréscimo patrimonial obtido em situação anterior de não incidência por conta da forma utilizada (associação sem fins lucrativos). Estamos diante de uma espécie de “transformação” disfarçada, um verdadeiro **abuso de forma**, pois sem esteio no código civil e redundando na consolidação de uma isenção não prevista em lei.

Também não se vê aqui nenhuma incongruência lógica ao aqui se pressupor a “impossibilidade jurídica” de transferência do patrimônio de associação para sociedades com finalidade lucrativa, por meio da cisão seguida de incorporação e mesmo assim se concluir pela

possibilidade de ocorrência de devolução do patrimônio à sociedade com finalidade lucrativa e posterior incorporação do mesmo patrimônio em outra sociedade com finalidade lucrativa

Nesse ponto me oponho àqueles que alegam que essa versão dos fatos não seria juridicamente possível.

Permissa venia, o posicionamento do fiscal está em estrita consonância com os incisos I e II do art. 118 do CTN:

. A definição legal do fato gerador é interpretada **abstraindo-se**:

I - **da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos**;

II - **dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.** (destaquei)

Na seara do Direito Tributário, tais efeitos são tributados com **abstração** de sua legitimidade formal, nos termos do artigo 118, I e II, do Código Tributário Nacional. Assim, a aludida “desmutualização”, qual seja, a transformação de títulos em ações gera acréscimo patrimonial, já que de mera associada, passará a impetrante a ser sócia de empresa com fins lucrativos, independentemente da ilicitude da operação.

Também a versão dos fatos que demonstra patente abuso de formas, encontra guarida na Lei 7.450/86, uma lei antiga que valoriza mais a finalidade dos negócios do que sua forma:

Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

Em resumo, a tudo que se disse até agora:

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº. 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Porém, mesmo que fosse possível a cisão, haveria ainda a impossibilidade de a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmutar-se em uma sociedade Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico, o que resultaria no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos, como também bem colocado pela decisão de piso.

O fato de a operação de “desmutualização” de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não impede a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores.

Também, como alegado, não vejo qualquer incoerência do fiscal no sentido de adotar um procedimento que iria de encontro à Jurisprudência deste Conselho, que dá prevalência da substância sobre a forma para fins de tributação.

Ora, não há incoerência do fiscal diante do caminho trilhado pela jurisprudência. O que há são situações diversas que devem ser analisadas por prismas também diversos. A questão posta de fato não converge para a disputa entre essência versus forma, mas forma versus forma. O que o se denomina de “reclassificação das formas” é justamente a consequência de o fiscal ter vislumbrado um outro instituto para enquadrar os fatos, embora não tenha afirmado em letras garrafais. O que está em jogo é o abuso de formas e como tal foi tratado com a reclassificação pelo fiscal. Não vejo onde há incoerência.

Esse abuso de formas, pode até ser o meio utilizado e que termina por descambar em um abuso de direito, simulação ou fraude a lei. Porém, a descrição dos fatos não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. O que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles os institutos, se for o caso, e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não são oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico. E a meu juízo, foi o que o fiscal fez perfeitamente.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – TRIBUTAÇÃO

A previsão legal para a não tributação desse acréscimo patrimonial dos títulos ao longo do tempo, foi dado, mas desde que não distribuído e para fins de capitalização, pela Portaria MF nº 785, de 20/12/1971:

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e com fundamento no que dispõe o art. 223, "m" do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, RESOLVE

I. O acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital.

II. Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no Decreto-lei nº 1.109/70, art. 3º §3º (RIR, art. 237).

Primeiro cabe salientar que não se trata de isenção, mas de reconhecimento da situação de uma entidade sem fins lucrativos que atua na bolsa de valores e que precisam dar uma destinação para os acréscimos patrimoniais não tributados.

De importante se extrair também do seu teor é o fato de que ela trata do evento "constituição de reserva com acréscimos no valor nominal dos títulos", o que

não se confunde com o evento "devolução do patrimônio das bolsas às suas associadas", que foi tributado.

Nesse contexto é que existia a Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97 favorável aos contribuintes. Portanto, cai por terra a linha de defesa que existe no sentido de dizer que as normas anteriores à lei 9.532/97 lhe garantiam a isenção ou não incidência e que esse 'status quo' permaneceu inalterado mesmo após o advento da Lei n. 9.532/97.

Nesse ponto é preciso dizer também que a lei inova no ordenamento jurídico, criando direitos e obrigações. E foi o que aconteceu com a entrada em vigor da Lei 9.532/97. E inovou seja em relação à Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97, seja em relação à Portaria MF nº 785, de 20/12/1971, ambas vigentes antes da Lei 9.532/97, de 10/12/97, dispondo diferentemente a respeito.

Outrossim, o escopo da Portaria MF nº 785, referida pela Recorrente, a partir da análise da alínea "m" do art. 223 RIR/75, que fundamentou a interpretação dada pela Portaria MF nº 785/77, referia-se "a quinhões ou frações ideais recebidas pelos associados em decorrência de aumentos de capital", e não em decorrência de utilização do método da equivalência patrimonial, como bem colocou a DRJ.

Para melhor esclarecimento, segue abaixo o teor inteiro da referida alínea "m" do art. 223, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

Art. 223. - Serão excluídos do lucro real para os efeitos de tributação:

(...)

m) o valor das ações, quotas ou quinhões de capital, recebidos em decorrência dos aumentos de capital efetuados nos termos e condições dos artigos 197, § 6º e 9º, 223, alínea l, 223, § 31, 236, 243, alínea d, 250, 254, § 3º, 283, 297, 577, 578 e 583 (Decreto-lei nº 1.096/70, art. 1º, §§ 6º e 7º, Lei nº 4.862/65, art. 49, Decreto-lei nº 1.260/73, art. 4º, Decreto-lei nº 1.109/70, art. 3º e § 1º, Lei nº 4.357/64, art. 3º, § 6º, Decreto-lei nº 756/69, art. 25, Decreto-lei nº 1.338/74, art. 15, § 4º, Decreto-lei nº 1.191/71, art. 9º, § único, Decreto-lei nº 221/67, art. 80, § 4º, Lei nº 5.508/68, art. 36, Decreto-lei nº 756/69, art. 24, § 4º, Decreto-lei nº 1.346/74, arts. 6º, § 3º, e 11, e Decreto-lei nº 1.370/74, art. 2º, § 3º);

A operação de "desmutualização", objeto da controvérsia quanto aos efeitos fiscais, amolda-se à específica disposição do art. 17 da Lei 9.532/97, de 10/12/97. pois o que fora autuado diz respeito especificamente ao ganho de capital obtido a partir da devolução de títulos patrimoniais de entidades isentas, prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/97, e art. 239 do RIR/99, e não à tributação de reavaliações dos títulos patrimoniais.

MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP) – FALTA DE PREVISÃO LEGAL – UTILIZAÇÃO DO CUSTO ORIGINAL CORRIGIDO

A solução Cosit nº 10 tratou muito bem da não aplicação do art. 16 da Lei n. 9532/97 ao caso da Desmutualização. No caso se tenta reforçar a previsão legal para que as associações possam utilizar-se do instituto da cisão, como foi o caso da Recorrente em seu recurso. Acontece, como já se disse alhures, que a Lei trata de analisar um gênero mais abrangente: todas as instituições isentas que podem ou não serem associações. Mas, como se pode notar, a referência a essa Lei só serviu para reforçar o entendimento do fisco de que o

MEP (Método da equivalência patrimonial) não pode ser utilizado, pois resta literal no dispositivo que no custo de aquisição das cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores não estão incluídos os acréscimos em virtude de aumento de capital da bolsa de valores

Eis o trecho da referida Solução Cosit nº 10:

DO ART. 16 DA LEI Nº 9.532, DE 1977

53. No tocante à indagação da consulente sobre o significado do termo “valor de aquisição” contido no parágrafo único do art. 16 da Lei nº 9.532, de 1997, cumpre, primeiramente, ressaltar que tal parágrafo não se aplica à hipótese fática exposta pela consulente, se não vejamos como dispõe tal dispositivo legal:

Art. 16. Aplicam-se à entrega de bens e direitos para a formação do patrimônio das instituições isentas as disposições do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995.

Parágrafo único. A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação.

54. Ora, a hipótese fática intitulada “desmutualização”, conforme descrita pela consulente, prevê que a transferência de bens das bolsas de valores para outras pessoas jurídicas não tornará aquelas sócias dessas, mas, sim, os seus associados, ou seja, as sociedades corretoras, o que configura uma devolução de capital aos associados, matéria disciplinada pelo art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997. Ademais, conforme já abordado anteriormente, os destinatários da norma do art. 16, acima transcrito, são também as sociedades isentas de impostos, essas sim podem realizar cisões, fusões e incorporações quando regidas pela Lei nº 6.404, de 1976. Repita-se que não pode a consulente entender que neste dispositivo se encontre qualquer modificação do regime jurídico aplicável às associações (bolsa de valores) ou então autorização à aplicação subsidiária das normas da Lei nº 6.404, de 1976.

55. Ainda que assim não se entenda, caso se insista na aplicação do art. 16 em tela à operação de “desmutualização”, não há dúvida de que **o termo “valor de aquisição” significa, in casu, custo de aquisição das cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores, nele não incluídos os acréscimos em virtude de aumento de capital da bolsa de valores. Isso não só pela literalidade do próprio artigo, mas, principalmente porque restou fartamente demonstrado que nunca houve qualquer autorização legal para que as sociedades corretoras avaliassem as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo MEP. (destaquei)**

Jurisprudência Judicial e Administrativa

As decisões administrativa são praticamente unânimes no sentido da impossibilidade de se eximir da tributação pela "estratégia" da desmutualização:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ementa.

IRPJ e CSLL

Processo de desmutualização da BMF e BOVESPA

O processo de desmutualização da BMF e da Bovespa redundou na devolução do capital e conseqüente tributação nos termos do art. 17 da Lei 9532.

Método de Equivalência Patrimonial.

O MEP só se aplica aos investimentos em sociedades não sendo aplicável às associações civis sem fins lucrativos, não reguladas pela Lei 6404. (1302-00.879 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão em 10/04/2012, relator Marcos Rodrigues de Mello)

Nessa mesma linha estão as decisões de primeira e segunda instância no poder judiciário, embora ainda tal matéria ainda não tenha recebido a análise do STJ.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

CUSTO ORIGINAL DOS TÍTULO PATRIMONIAIS

Há também a discussão em relação ao custo de aquisição, uma vez que o valor adicionado no resultado tributável pelo contribuinte (vide próximo tópico) é expurgado o custo de aquisição dos referidos títulos, cujo valor não foi aceito pela Autoridade Fiscal.

Mesmo que se trate de instituição financeira cujas demonstrações contábeis são auditadas por auditores independentes e sujeitas à análise do Banco Central do Brasil, há que se levar em conta também a observância da legislação comercial e fiscal em relação à escrituração contábil e sua validade:

RIR/99:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lci nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). (...)

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por**

documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).(grifei)

Como se vê, a escrituração contábil só faz prova a favor do contribuinte na medida em que estiver lastreada em documentos hábeis e idôneos. Neste caso, aí sim o ônus da prova se inverteria contra o fisco de forma a desconsiderar o que foi escriturado. Se a Recorrente não apresenta a documentação de suporte, cabe mesmo à fiscalização desconsiderar a escrituração, cabendo agora ao contribuinte toda a carga da prova no sentido de demonstrar a veracidade do fato alegado, ou seja, que de fato assumira alguma onerosidade relevante pela aquisição dos referidos títulos. O que se tem conhecimento em outros processos é que os montantes financeiros assumidos pelas empresas associadas da Bovespa e da BM&F são de muito baixo valor, para não dizer insignificantes.

Não há dúvidas que a Fiscalização envidou todos os esforços no sentido da busca da verdade, intimando a Recorrente a fazer essa demonstração, mas não o fez a contento. Mesmo assim, ciente de que sua documentação era insuficiente, a ora Recorrente não trouxe qualquer prova documental adicional, nem na fase impugnatória, nem muito menos nesta fase recursal, para demonstrar e comprovar os custos de aquisições alegados. Nesse contexto, não há como deixar de dar razão ao autuante quando o valor "zero" para "o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação" do patrimônio das referidas Bolsas.

Alegação de Postergação de tributos

No curso dos debates, em uma outra composição deste colegiado onde no caso não era o relator, veio à tona questão superveniente que fez com que o colegiado se inclinasse por esta diligência, tendo ficado vencido o relator (Conselheiro Alkmim) que dava provimento integral ao recurso e discordava da necessidade desta diligência.

Trata-se da questão relacionada à possibilidade de se estar cobrando em duplicidade parcela do ganho de capital já oferecida, segundo a recorrente no ano- calendário de 2008.

A Recorrente apresentou essa alegação acompanhada de algumas provas desde a fase impugnatória, passando pelo recurso voluntário, memoriais e sustentação oral.

Afirmou que alienara o restante das ações, oferecendo à tributação o restante das reservas de atualização referente às ações recebidas do processo de desmutualização. Admite, ainda, que remanescerá um quantum em função da glosa do custo original, onde a fiscalização não deu por comprovado o mesmo e o considerou zerado, no caso da Bovespa e apenas no valor de R\$ 23.115,76, no caso da BM&F.

Segundo ela, eventual crédito tributário deveria resultar da diferença entre o imposto pago a maior no exercício posterior subtraído daquele devido no exercício anterior, havendo cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que ocorrida a postergação de pagamento do imposto, relativamente ao valor postergado. O Parecer Normativo CST nº 02/96 deveria no caso ter sido seguido.

A DRJ ao tratar da hipótese aventada, cogita nas entrelinhas a possibilidade de sua ocorrência, mas não considerou as provas dos autos bastante o suficiente para atingir esse mister.

Na demonstração do lucro real, acostada aos autos pelo Recorrente, verifica-se que o Lucro antes das Compensações (demonstrado na DIPJ 2008/2009) é de R\$100.736.221,59. E neste montante, segundo a Recorrente, estaria incluído o valor de R\$7.539.324,54, que se refere ao montante da Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais adicionada pelo Recorrente, da mesma maneira que fizera quando da alienação da primeira parcela das ações da Bovespa e da BM&F em 2007.

O processo foi então convertido em diligência para melhor apuração desse fato e retornou com resultado parcialmente favorável à Recorrente, nos seguintes termos:

O procedimento adotado não foi o de baixa das contas de reservas. Houve em 2008 a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do saldo restante da reserva de atualização de títulos patrimoniais, conforme documento de "controle das reservas baixado", apresentado durante o procedimento de fiscalização original (doc. fls. 39/224 e 41/224 do volume I do e-processo original).

A contabilidade da empresa apresenta as vendas das ações da BOVESPA e da BMF lançadas em conta de resultado a crédito na conta 6.02.01.01.01 - LUCRO RLZ BOV HLD pelo valor da venda, tendo como redutora da receita de venda o custo das ações da BOVESPA (R\$ 2,23 por ação) e da BMF (R\$ 1,00 por ação). O débito na conta de resultado 6.02.01.01.01 - LUCRO RLZ BOV HLD tem como contrapartida um crédito na conta de ativo 2.01.02.01.01.01 - ACOES BOV HLD.

Desta forma, o lucro na venda das ações vai a resultado, porém o valor recebido em devolução dos títulos da BOVESPA e da BMF continua sem ser tributado.

Como neste momento a empresa entende ser tributável a desmutualização, adiciona ao Lalur e à base de cálculo da CSLL valor referente às reservas dos títulos.

Como já mencionado, o valor das reservas que o contribuinte considera está aquém do valor atuado pela fiscalização, devido ao custo atribuído aos títulos.

Assim, no ano-calendário 2008, nas contas 2.01.02.01.01.01 – ACOES BOV HLD, 2.01.02.01.01.02 - ACOES BMF e 6.02.01.01.01 - LUCRO RLZ BOV HLD se verificam lucros no valor de R\$ 6.794.049,05 e R\$ 29.273.672,88, respectivamente em junho e dezembro de 2008.

O lucro acima é composto de receitas de venda (incluindo restituição de capital em junho de 2008 no IPO da nova bolsa) no valor total de R\$ 46.189.056,28, e lançamentos a débito no valor de R\$ 10.121.334,36 (reduzidor de receita), cujas contrapartidas são as contas de ações da BOVESPA e da BMF.

As contas 2.01.02.01.01.01 - ACOES BOV HLD e 2.01.02.01.01.02 - ACOES BMF estão zeradas no final do período, indicando a venda total das ações.

Anexo ao e-processo (pasta notas de corretagem) constam as notas de corretagem das vendas das ações da BMF BOVESPA em dezembro de 2008.

Para ajustar o lucro real e a CSLL a empresa adiciona o remanescente das reservas dos títulos: R\$ 7.170.644,67 (R\$ 14.044.993,20 - R\$ 6.874.348,53 - BOVESPA) e R\$ 368.679,87 (R\$ 3.888.333,00 - R\$ 3.519.653,13 - BMF).

No Lalur e base de cálculo da CSLL de 2008, há as seguintes adições:

LALUR 2008

"2.05 – GANHO DE CAPITAL

117.001 – Ganho de capital Bovespa R\$ 7.170.644,67

117.002 – Ganho de capital BMF R\$ 368.679,87"

BC CSLL 2008

"2.03 – GANHO DE CAPITAL

117.001 – Ganho de capital Bovespa R\$ 7.170.644,67

117.002 – Ganho de capital BMF R\$ 368.679,87"

Desta forma, e dada a documentação apresentada, verifico ter razão, em parte, o contribuinte.

Foram adicionados valores no Lalur e na base de cálculo da CSLL, referentes à desmutualização da BOVESPA e da BMF. Devido à diferença do valor considerado pelo contribuinte como reserva de atualização dos títulos, e o valor considerado pela fiscalização como devido, o valor da adição em 2008 não perfaz o total remanescente da autuação.

Assim, as adições de R\$ 7.170.644,67 e de R\$ 368.679,87, devem ser consideradas como realizadas em 2008, devendo ser recalculadas para impactar na autuação referente à 2007, conforme solicitação do CARF.

Seguindo os ditames do Parecer Normativo COSIT 02 de 28 de agosto de 1996, deve-se exigir apenas os acréscimos relativos a juros de mora e multa de mora caso o contribuinte haja procedido espontaneamente ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição.

IRPJ:

CÁLCULO DO IMPOSTO POSTERGADO	
	dez/08
BASE DE CÁLCULO	100.736.221,59
(-) Compensação	-
Valor antes da compensação	100.736.221,59
IR	15.110.433,24
IR adicional	10.049.622,16
Alíquota efetiva	24,98%
IR Apurado	25.160.055,40
BASE DE CÁLCULO	100.736.221,59
(-) Ajuste	7.539.324,54

(-) Compensação	-
latur antes da compensação	93.196.897,05
IR	13.979.534,56
IR adicional	9.295.689,71
Alíquota efetiva	24,97%
IR Apurado	23.275.224,26
Diferença paga a maior	1.884.831,14
Pagamento (Darfs)	30/01/2009

Fato gerador - 31/12/2007	
Valor pago	1.431.155,00
Multa 20%	286.231,00
	167.445,14
Juros Selic	11,70%
Soma (conferência)	1.884.831,14

CSLL:

CÁLCULO DA CSLL POSTERGADA	
	dez/08
BASE DE CÁLCULO	100.736.221,59
(-) Compensação	0
BC CSLL antes da compensação	100.736.221,59
CSLL	13.771.591,13
Alíquota efetiva	13,67%
CSLL apurada	13.771.591,13
BASE DE CÁLCULO	100.736.221,59
(-) Ajuste	7.539.324,54
(-) Compensação	-
BC CSLL antes da compensação	93.196.897,05
CSLL	12.740.894,39
Alíquota efetiva	13,67%
CSLL apurada	12.740.894,39
Diferença paga a maior	1.030.696,74
Pagamento (Darfs)	30/01/2009

Fato gerador - 31/12/2007	
Valor pago	782.609,52
Multa 20%	156.521,90

	91.565,31
Juros	11,70%
Soma	1.030.696,74

Portanto, o valor do IRPJ e da CSLL postergados pagos em 2008, perfazem pagamentos no valor de R\$ 1.431.155,00 para o IRPJ e de R\$ 782.609,52 de CSLL referente ao ajuste anual de 2007.

DOS VALORES REMANESCENTES

Para o IRPJ e CSLL de 2007 a empresa foi autuada – ganho auferido em devolução do patrimônio social de sociedade isenta no valor de R\$ 12.038.602,59 referente à Bovespa e R\$ 1.365.246,11 referente à BMF, totalizando R\$ 13.403.848,70 em valor tributável tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Abaixo seguem demonstrativos das autuações iniciais e o crédito tributário remanescente após os ajustes da postergação:

AUTUAÇÃO IRPJ		
	INICIAL	APÓS AJUSTE
BASE DE CÁLCULO	13.403.848,70	
IR + ADICIONAL	3.350.962,17	1.919.807,17
MULTA 75%	2.513.221,63	1.439.855,38
JUROS 19,66%	658.799,16	377.434,09
TOTAL IRPJ	6.522.982,96	3.737.096,64

AUTUAÇÃO CSLL		
	INICIAL	APÓS AJUSTE
BASE DE CÁLCULO	13.403.848,70	
CSLL 9%	1.206.346,38	423.736,86
MULTA 75%	904.759,79	317.802,65
JUROS 19,66%	237.167,70	83.306,67
TOTAL CSLL	2.348.273,87	824.846,17

A multa isolada objeto de autuação não sofreu nenhum ajuste dado os pagamentos feitos em 2008.

Reconheço, portanto, o diferimento da tributação, com base no Parecer Normativo COSIT 02 de 28 de agosto de 1996, em que se exigiu apenas os acréscimos relativos a juros de mora e multa de mora em relação a estes valores. Dessa forma, acato integralmente o resultado de diligência na forma das TABELAS acima, dando provimento parcial ao recurso nesses valores.

Em relação à manifestação de inconformidade, a recorrente se insurge contra a imputação proporcional realizada pela fiscalização e cobrando a multa de mora, nesse cálculo.

Em relação à aplicação da multa de mora no cálculo da postergação, assim se pronunciou a Recorrente:

Isso porque, como já acima demonstrado, o parágrafo 7º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77 expressamente estabelece que, relativamente ao valor postergado, somente é exigível "*correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto*".

Ao ressaltar que, no § 7º do art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, existe somente previsão para cobrança de correção monetária e juros de mora, quer se utilizar do argumento a *contrario sensu*, para indicar que não se aplicaria a multa de mora.

Ora, apesar de o decreto não se referir à multa de mora ele não proíbe a sua cobrança.

Por outras palavras, como todo argumento a *contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada "falácia do falso antecedente". Pois, se uma regra "p" implica "q". Não se pode concluir com todo o rigor lógico que "não p" implique também em "não q". Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a "q". Por outras palavras, Se "p" (Decreto) -> (implica) "q" (implicar correção monetária e juros de mora). Isso não que dizer que se negarmos "p" (ou seja se não nos valermos do decreto) estaremos negando necessariamente a existência de "q" (cálculo também da multa de mora por atraso). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, "r", "s" etc que impliquem também em "q". É o que se passará a demonstrar.

No caso, é um fato que o IRPJ e a CSLL devidos foram pagos em atraso, devendo ser aplicado o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que prevê a incidência de juros de mora e multa de mora em relação aos débitos tributários para com a União não pagos no prazo de vencimento:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

A interpretação tem que ser feita de forma sistemática e não meramente literal como fez a Recorrente. Essa interpretação sistemática está inclusive espelhada em instrumento normativo equivalente. No caso de postergação de pagamento de imposto, o art. 273, §2º, do RIR/99 (que tem por fundamentos o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e o art. 16 do Decreto-Lei nº 1.967/82) é explícito quanto à cobrança de multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação:

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).

§2º O disposto no parágrafo anterior e no §2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, **multa de mora** e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16)." (destaquei)

E também não se venha alegar que a multa de mora é indevida pois o pagamento postergado configuraria denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN: Isso porque a postergação de tributo Cabe observar que o recolhimento postergado de tributo não configura denúncia espontânea, visto que não se presta a comunicar ao Fisco a ocorrência de qualquer infração à legislação tributária. Ao escriturar uma receita em período posterior, a contribuinte não se está comunicando nenhuma infração ao fisco; pelo contrário, está justamente infringindo o regime de competência.

Portanto, a cobrança de multa de mora na postergação encontra-se prevista na legislação tributária.

Não socorre razão à Recorrente pelos motivos abaixo:

Apesar de haver ainda controvérsia sobre a matéria relacionada à imputação proporcional, em função de alteração legislativa da Lei nº 9.430/96, posiciono-me no sentido de que a imputação proporcional ainda vige e é um procedimento válido permitido pelo ordenamento jurídico.

A imputação proporcional nada mais é que considerar a necessidade de que os acréscimos legais também ganhem espaço proporcional ao seu montante devido no processo de amortização de um débito pago fora do prazo.

A metodologia utilizada pela Receita Federal é que melhor cumpre os estritos termos da lei, seguindo o disposto no art. 163 do CTN, que comanda a vinculação da imputação à ordem crescente dos prazos de prescrição dos débitos, bem assim considerando também que os débitos não pagos em seus respectivos vencimentos devam ser acrescidos dos encargos moratórios devidos (multa e juros de mora).

Sobredita metodologia de cálculo está também prevista no § 1º do art. 28 e no parágrafo único do art. 37 da Instrução Normativa nº 460, de 18/10/2004, bem assim nos outros subsequentes atos legais que a substituíram. Acrescente-se que a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, estabelece parâmetros que devem ser observados nos procedimentos de compensação tributária, e autoriza a Secretaria da Receita Federal a fixar os critérios necessários para sua aplicação, como se vê pela transcrição abaixo:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela SRF será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

[...]

Art. 37. Na compensação de ofício, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52, e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos e encargos legais, na forma da legislação de regência, até a data:

[...]

Parágrafo único. A compensação de ofício do débito do sujeito passivo será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais. (Grifei)

Portanto, afóra o correção pontual no termo inicial dos juros de mora que será tratado no tópico a seguir, nada a ser reparado na metodologia de imputação utilizada pela Receita Federal no tratamento da postergação e a insurgência da interessada não pode ser acolhido.

Termo inicial da contagem dos juros Selic

A esse respeito, assim se pronunciou a Recorrente em sua manifestação de inconformidade contra o resultado de diligência, não tendo nada a reparar no erro apontado:

Admitindo-se, apenas para argumentar, que pudesse prevalecer a adoção do critério de imputação proporcional ao caso concreto, cumpre ressaltar que além de ser indevida a inclusão da multa de mora, como já acima demonstrado, a fiscalização aplicou ainda sobre o valor encontrado o percentual de juros de 11,70%, que equivalem ao período de janeiro a dezembro de 2008.

No entanto, conforme consta dos próprios autos de infração de que trata o presente processo a própria fiscalização esclareceu que os juros no caso concreto devem ter como termo inicial o mês de fevereiro do ano de vencimento do tributo em conformidade com o que estabelece o artigo 6o, §2º da Lei 9.430/96. É o que consta dos autos de infração, verbis:

"JUROS DE MORA (p/fatos geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic para títulos federais, acumulada mensalmente. O valor dos juros será calculado a partir de primeiro de fevereiro do ano do vencimento."

E para que dúvidas não restem, segue a redação do referido dispositivo legal:

"Art.6º - O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 2o O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo

Portanto, conforme os ditames da lei a selic a ser aplicado é a de fevereiro a dezembro de 2008, totalizando 10,77% e, não a de janeiro a fevereiro (11,70%) conforme aplicado pelo fiscal.

Dedução da base tributável dos valores lavrados no Auto de Infração de PIS e COFINS.

Não socorre razão à Recorrente em relação a ser possível a dedução dos valores apurados a título de PIS e COFINS no Auto de Infração que deram origem ao Processo nº 1637.001346/2009-29.

Isso porque a despesa, cuja dedução se pleiteia, decorre de passivo constituído apenas quando da lavratura do Auto de Infração.

Assim, no exercício de 2009 não havia uma *obrigação presente de uma entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos*, conforme definição dada pelo Pronunciamento CPC nº 25.

Assim, na ótica da empresa, não havia passivo a ser constituído e, conseqüentemente uma despesa a ser escriturada. Todavia, a situação alterou somente em 2009, quando da lavratura do Auto de Infração, que constituiu a obrigação da entidade – data que deveria ser registrado o passivo.

Entretanto, como o Recorrente optou por discutir o auto de infração lavrado, configurou hipótese de suspensão da exigibilidade com conseqüente impossibilidade de se deduzir tais valores do lucro real. Neste caso, seria o valor também indedutível da base de cálculo da CSLL por ter se transformado em provisão, já que incerto o prazo de pagamento dos valores discutidos.

Isso porque os tributos com exigibilidade suspensa não são uma obrigação, mas sim uma provisão. O fato de a obrigação ser imposto por lei não é critério para se aferir a

distinção entre obrigação e provisão, como muitos afirmam, afinal toda obrigação mesmo aquela contratual, decorre de lei em seu sentido mais lato.

Obrigações são passivos que possuam o atributo da certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) assim conceituaram as provisões:

(...) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.

Estabelecidas essas premissas, pode-se constatar cristalinamente que os tributos, cuja exigibilidade está suspensa por medida judicial ou por recurso administrativo como é o caso, classificam-se como provisões e não como obrigações. Afinal, não se pode saber com precisão se ao final da lide (administrativa ou judicial), se os tributos serão efetivamente devidos, qual a base de cálculo devida e muito menos a data de sua liquidação.

Firmado o fundamento de que tais contribuições no contexto aqui descrito possuem natureza de provisões, não são dedutíveis:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

.....

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e

as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (destaquei)

Em síntese, é incabível a retificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de maneira a considerar a dedutibilidade das contribuições lançadas de ofício: a uma, porque pelo fato de tais rubricas não estarem escrituradas ou declaradas; a duas, no caso do IRPJ, seja por que a exigibilidade está suspensa sendo passível de alteração no contencioso administrativo e, por fim, mas não menos importante, para o caso da CSLL ou IRPJ, porque se constituem em verdadeiras provisões não sendo permitidas a sua dedução por lei.

Pelo exposto, nego provimento a este item.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%.

Quadro de composição das multas isolada lançada referente ao ano-calendário de 2007, por consequência da falta de declaração do ganho de capital na devolução do capital:

Cabe de início esclarecer que não se confundem as duas infrações, pois são distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas existiam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim

pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;

- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Da Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105

Ressalvo o meu entendimento que sempre foi pela manutenção das multas isoladas, porém o modifico em função de regramento vinculante superveniente (Súmula CARF n; 105), que possui o seguinte teor:

Súmula CARF n. 105:

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.

Porém, cabe salientar que a asserção contida na súmula só é válida para os anos-calendários anteriores a 2007, pois com fundamento em dispositivo legal (no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) que foi posteriormente modificado.

Portanto a Súmula nº105 só aplica-se aos anos-calendários anteriores a 2007, eis que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07, bem assim que haja imposto devido

Como o caso que se cuida refere-se ao ano-calendário de 2007, não há que se falar em aplicação da súmula ao caso concreto.

Portanto, mantenho as multas isoladas sobre as estimativas.

Juros sobre multa de ofício

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

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

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Lançamento Decorrente (CSLL)

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção da exigência lançada de forma decorrente.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recursos para reconhecer a postergação de tributos de acordo com o resultado de diligência e TABELAS acima na forma parecer normativo e imputação proporcional, apenas com a correção do *dies a quo* da contagem dos juros de mora, conforme tratado no voto.

(Assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano

Fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2007, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: 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.

Sobre a matéria, tenho me filiado ao posicionamento de longa data adotado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

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 delitiva, 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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que

incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

No caso em questão, considerando que, nos termos do auto de infração de fls. 291-310, as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL superam em muito as bases das multas isoladas, estas últimas devem ser integralmente canceladas.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

