



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.001554/2010-61
ACÓRDÃO	1001-003.926 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIO BRAVO INVESTIMENTOS - DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. TÍTULOS PATRIMONIAIS PAGAMENTO EM AÇÕES DE SOCIEDADE ANÔNIMA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL. ARTIGO 17, DA LEI 9.532/97. APLICAÇÃO.

Houve devolução do patrimônio aos associados da sociedade sem fins lucrativos, pagos com ações da sociedade anônima criada em decorrência do processo de desmutualização da primeira, gerando, assim, um ganho patrimonial sujeito à tributação do IRPJ e da CSLL, conforme estabelece o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.

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

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. LANÇAMENTO POSTERIOR AO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. Aplicação da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa isolada, vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Gustavo de Oliveira Machado, que lhe negaram provimento. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que vencido, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Jose Anchieta de Sousa e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n.º 04-47.101 - 2ª Turma da DRJ/CGE, que manteve a autuação fiscal relativa ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2008.

A autuação se originou da alegada omissão de ganhos auferidos na devolução de patrimônio da CETIP Associação – entidade sem fins lucrativos –, em razão da operação de

desmutualização que resultou na entrega à contribuinte de 406.650 ações da CETIP S/A, em substituição ao título patrimonial que esta detinha. A Receita entendeu que haveria ganho patrimonial equivalente à diferença entre o valor de aquisição do título (R\$ 2.500,00) e o valor das ações recebidas (R\$ 406.650,00), aplicando-se o art. 17 da Lei nº 9.532/97.

A Recorrente foi autuada também com multas isoladas por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, consoante consta do Termo de Verificação Fiscal:

A ação fiscal de que trata o presente Termo de Verificação foi determinada pela Administração Tributária Federal por meio do Mandado de Procedimento Fiscal acima discriminado a fim de se apurar e constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL do ano-calendário 2008 decorrente de Omissão de Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidade Isenta e lançamento de Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, ano calendário 2008, conforme motivos expostos a seguir.

O presente Termo de Verificação Fiscal se refere ao lançamento desses tributos e multa isolada, que resultou no Processo Administrativo Fiscal número 16327.001.554/2010-61. A fiscalização teve início em 09/09/2010 com a ciência do Termo de Início de Fiscalização pelo sujeito passivo (folhas 44/46).

2 - Do Contribuinte

A pessoa jurídica Rio Bravo Investimentos - DTVM Ltda, doravante denominada Rio Bravo, com sede em São Paulo, conforme Contrato Social em vigor, tem como objeto social, entre outras atividades, operar em bolsas de mercadorias e de futuros, por conta própria e de terceiros, observada regulamentação baixada pelo Banco Central do Brasil e pela CVM nas suas respectivas áreas de competência e realizar operações no mercado de câmbio.

Está constituída sob a forma de Sociedade Limitada, é tributada pelo Lucro Real, apura IRPJ e CSLL anualmente, está sujeita a alíquota de 15% da CSLL. 3 - Dos Fatos Para ter direito de acesso aos serviços e sistemas disponibilizados pela CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação), a Rio Bravo estava obrigada a deter título/cota patrimonial desta entidade que, na ocasião da aquisição do título, era constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos. As associações civis sem fins lucrativos são disciplinadas pelos arts. 53 a 61 da Lei no 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002) e gozam de isenção prevista no artigo 15 da Lei no 9.532 de 1997. No momento da constituição das bolsas, foram emitidos títulos patrimoniais representativos do patrimônio de cada uma, que foram adquiridos pelas empresas associadas.

Em 25/02/2002 a Rio Bravo adquiriu o Título/Cota Patrimonial no 0252 da CETIP Associação pelo valor de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos Reais). Em 29.05.2008, foi aprovada em Assembleia Geral Extraordinária a desmutualização da CETIP e como consequência de um processo de reestruturação, houve uma série de alterações na estrutura societária da CETIP Associação, denominada

desmutualização, que por meio de cisão parcial, entre outras alterações, transformou a CETIP Associação (associação sem fins lucrativos) em CETIP S/A - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos (sociedade com finalidade lucrativa), que recebeu 99,84% do patrimônio cindido. De acordo com o Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, as decisões só produziram efeitos a partir de 1º de julho de 2008.

Com base em 31.03.2008 foram levantadas demonstrações financeiras e o valor de cada Título Patrimonial da CETIP Associação foi determinado em R\$ 406.650,00 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta reais). Como consequência do processo de desmutualização os detentores de títulos patrimoniais receberam o equivalente a 406.650 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta) ações da CETIP S/A. Cópia do "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP" encontra-se juntada às folhas 303/308.

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

Dessa forma, em 17/07/2008, a Rio Bravo recebeu 406.650 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta) ações da CETIP S/A referente devolução de capital de 1 (um) Título Patrimonial da CETIP Associação. valor devolvido totalizou R\$ 406.650,00 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta reais).

4 - Do Direito

A Receita Federal do Brasil se manifestou, por meio da Solução de Consulta no 10/07 - Cosit (ementa publicada no DOU de 30.10.2007) proposta pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, acerca das repercussões tributárias advindas do processo de desmutualização. Na citada Solução de Consulta, fica claro que se aplica, ao processo de desmutualização, a tributação prevista no artigo 17 da Lei 9.532/97, que dispõe: (...).

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

Portanto, o entendimento da Receita Federal do Brasil é de que, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP Associação para seus associados, na forma de ações da CETIP S/A. Deste modo, impõe-se revisar o lançamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido efetuado pelo contribuinte para recalcular a base tributável. O valor a ser tributado é, portanto, o representado pela diferença entre o valor recebido pela Rio Bravo, na forma de ações da CETIP S/A, e o valor por ela entregue para a

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

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

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente aduziu, em suma:

- a) a postergação de pagamento e nulidade do lançamento;
- b) empresa argumenta que já recolheu os tributos em 2009, ao apurar ganho de capital na venda das ações da CETIP;
- c) sustenta que a exigência atual representa apenas uma postergação de pagamento, devendo a fiscalização aplicar o art. 285 do RIR/2018, cobrando apenas juros de mora e não a integralidade do crédito tributário;
- d) a falta de consideração pela compensação dos valores já recolhidos viola o art. 142 do CTN, resultando em vício material do lançamento e consequente nulidade;
- e) a inaplicabilidade do art. 17 da Lei nº 9.532/97;
- f) a fiscalização baseou o lançamento na ideia de devolução patrimonial, entendendo que a transformação dos títulos patrimoniais da CETIP em ações da nova CETIP S/A equivaleria a uma devolução de patrimônio;
- g) a Recorrente afirma que isso é equivocado, pois se trata de mera reestruturação societária (cisão e incorporação), sem extinção da entidade original, tampouco devolução de capital;
- h) a Natureza da operação é de permuta e não de ganho;
- i) sustenta que a desmutualização é uma permuta de ativos (títulos por ações) sem qualquer pagamento ou alienação voluntária;
- j) não houve, portanto, realização de ganho tributável;
- k) a atualização dos títulos patrimoniais não é tributável;
- l) alega que a eventual valorização dos títulos patrimoniais ao longo do tempo não poderia ser tributada, conforme Portaria MF nº 785/77.
- m) mesmo que houvesse ganho, seria protegido pelas regras da equivalência patrimonial (art. 426 do RIR/2018), que prevê exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação, de modo que o recurso deve ser conhecido.

2. Da preliminar

Sustenta a Recorrente, em suma, que a exigência atual representa apenas uma postergação de pagamento, devendo a fiscalização aplicar o art. 285 do RIR/2018, cobrando apenas juros de mora e não a integralidade do crédito tributário. Assim, a falta de consideração pela compensação dos valores já recolhidos viola o art. 142 do CTN, resultando em vício material do lançamento e consequente nulidade.

Não obstante alegado, tem-se que, mesmo na hipótese de ratificação da postergação tributária, isso não implicaria nulidade do lançamento, mas apenas a exclusão do auto de infração do montante do tributo pago posteriormente, com a manutenção dos acréscimos legais incidentes sobre o tributo lançado.

Assim, a jurisprudência do CARF já consolidou o entendimento, por meio da edição da súmula nº 36, de que a ratificação da postergação não implica nulidade do lançamento devendo ser cobrado os acréscimos legais, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 36

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2009

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o **que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente**. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 103-22679, de 19/10/2006 Acórdão nº 105-16138, de 08/11/2006
Acórdão nº 105-17260, de 15/10/2008 Acórdão nº 107-09299, de 05/03/2008
Acórdão nº 108-09603, de 17/04/2008

Acerca do tema, assim dispôs a decisão decorrida:

Em preliminar, a Impugnante pleiteia, em sua impugnação, a decretação de Nulidade do Auto de Infração.

Constata-se que o Pedido de Nulidade se baseia na argumentação que no caso ocorreu somente a postergação do pagamento, em desobediência ao artigo 273 do RIR/99, portanto, a Fiscalização não observou que o valor do principal exigido nesta autuação, relativo a julho de 2008, foi pago sob o efeito da postergação no ano-calendário de 2009, assim restando evidente a falta de liquidez e certeza dos lançamentos originários do presente processo administrativo, o que demonstra a sua manifesta nulidade.

Ocorre que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Quanto às alegações de nulidade, é de se retomar os comandos dos artigos 59 e 60 da norma de estatuta legal aplicável na seara tributária, o Decreto no 70.235/1972, que, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei no 9.784/1999):

Art. 59. São nulos: I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o citado artigo 60.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité san sgrief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal, a seguir: (...).

Não há, portanto, que se falar em nulidade do ato administrativo, visto que, além de atender aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não se verifica a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do mesmo Decreto. A despeito das alegações do Contribuinte, constata-se que a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu ao recorrente os prazos legais

para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; os Autos de Infração foram devidamente motivados e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação. Os AI, às fls. 421 a 440, e o Termo de Verificação Fiscal - TVF, parte integrante dos AI, às fls. 441 a 452; emitidos pela autoridade lançadora (com ciência dada ao sujeito passivo) ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; assim, não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório do recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

Portanto, em suma, são considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente. (...).

Ademais, como bem salientado na decisão recorrida, não houve comprovação da postergação de pagamento, conforme trecho da decisão da DRJ abaixo transcrito:

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

A título de comprovação, a Impugnante alega, apenas, que o fato pode ser comprovado pela DIPJ transmitida pela Impugnante referente ao ano-base de 2009.

Analisando o caso em concreto, não há que se considerar comprovado ter havido a postergação para 2009, isto porque, na situação real, conforme consulta à DIPJ do exercício 2010 - ano base 2009 (extrato das telas de consulta anexo às fls. 599 a 604), nota-se a existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, de forma que a inobservância do regime de competência, no presente caso não ensejou a postergação do pagamento de tributos como alegado pela Impugnante.

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

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

citada, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para sua escrituração.

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

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

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

Portanto, rejeito a preliminar suscitada, mantendo a decisão *a quo*, e afasto o reconhecimento da postergação de pagamento.

3. Do mérito

Quanto a não aplicação do art. 17 da Lei n.º 9532/97 e não tributação da atualização do títulos patrimoniais, convém salientar o cerne da controvérsia decorre dos efeitos tributários da desmutualização, que é um processo pelo qual uma entidade sem fins lucrativos, geralmente organizada como uma associação de membros (como bolsas de valores, câmaras de compensação ou entidades autorreguladoras), é transformada em uma sociedade com fins lucrativos, normalmente uma sociedade anônima (S.A.).

Assim, a entidade deixou de ser uma associação e passou a ser uma empresa com fins econômicos e, por consequência, os direitos dos associados se transformaram em ações da nova sociedade anônima.

Nesse cenário, o fisco entende que há devolução de patrimônio tributável na forma do art. 17 da Lei 9532/97. E, por outro lado, a Recorrente entende que há mera substituição de natureza jurídica do ativo, sem alienação nem ganho de capita, portanto não tributável.

Não obstante os vários argumentos trazidos pela Recorrente, consoante consta do relatório, razão não lhe assiste, considerando a súmula CARF n.º 118, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 118

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

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

Acórdãos Precedentes:

1201-001.395, de 03/03/2016; 1301-002.432, de 16/05/2017; 1302-002.001, de 06/10/2016; 1401-001.886, de 18/05/2017; 1402-002.404, de 15/02/2017; 9101-002.462, de 19/10/2016; 9101-002.696, de 16/03/2017; 9101-003.376, de 05/02/2018.

O precedente n.º 9101-003.376 traz situação semelhante a dos presentes autos, como se depreende do trecho da ementa abaixo transcrita:

DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE ASSOCIAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO ÀS CORRETORAS ASSOCIADAS. GANHO DE CAPITAL. Não se pode reconhecer o processo de desmutualização das Bolsas como uma de cisão parcial de associação com destinação de patrimônio à sociedade com fins econômicos, devendo a conversão dos títulos patrimoniais das associações Bovespa e BM&F em ações das sociedades anônimas criadas ser caracterizado como dissolução parcial das associações, com devolução de patrimônio às corretoras associadas, com a aplicação dos valores recebidos no aporte de capital nas sociedades anônimas então constituídas. A diferença entre o valor das ações recebidas e o dispendido na aquisição dos títulos patrimoniais se sujeita à incidência de IRPJ.

Diante do exposto, não assiste razão à Recorrente, motivo pelo qual mantenho a decisão recorrida também nessa parte.

Quanto à inaplicabilidade da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, considerando o encerramento do ano-base, quando da lavratura do auto de infração e a impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente.

Após reanalisar o tema, com observância da jurisprudência recente da CSRF e por entender de forma convergente com a posição adotada pela 2ª Corrente, utilizo como razões de decidir do Acórdão 9101-007.324 – CSRF/1ª Turma, de relatoria do Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli, que, de modo claro e bem fundamentado, enfrenta o tema, nos termos abaixo transcritos:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas

apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE. [...] 2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no Resp 1.708.819/RS, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. 1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96). 2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96). 3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, Dje de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Dje de 24/3/2015. 4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a

concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105): (...).

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos).

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”:

porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos. (...).

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis

que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de

recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, entendo que nenhum reparo cabe ao afastamento das multas isoladas, devendo estas serem exoneradas.

4. Da conclusão

Por todo o exposto, voto em conhecer do recurso, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para afastar a aplicação da multa isolada.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Carmen Ferreira Saraiva

Peço vênias para divergir da Ilustre Conselheira Relatora. A presente declaração de voto é apresentada com indicação das razões de decidir, nos termos do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e do art. 15 da Portaria CARF nº 1.240, de 02 de agosto de 2024.

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração com a exigência do crédito tributário no valor de R\$169.960,49 de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) incluindo tributo, juros de mora, multa de ofício proporcional por ganhos auferidos em devolução do patrimônio social de entidades isentas anual e multa isolada por falta de recolhimento mensal de IRPJ sobre base de cálculo estimada no período de apuração referente ao mês julho do ano-calendário de 2008.

Em decorrência, foi lavrado o Auto de Infração com a exigência do crédito tributário no valor de R\$81.463,90 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incluindo tributo, juros de mora, multa de ofício proporcional por ganhos auferidos em devolução do patrimônio social de entidades isentas anual referente ao ano-calendário de 2008.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, 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. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou

assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

No que se refere à infração relativa ao ganho de capital, a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, determina:

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.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 118

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

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-003.535, de 04.04.2018, cujos fundamentos são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

3.2.1 Da natureza jurídica do processo de desmutualização

Preliminarmente cabe ressaltar que toda a operação decorrente do processo de desmutualização se deu por "subscrição" de ações de sociedades anônimas de capital aberto, mediante recursos provenientes da devolução de patrimônio de instituição isenta.

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

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

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

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

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-003.572, de 09.05.2018, cujos fundamentos são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

O lançamento fiscal não buscou desconstituir os eventos societários que, a partir da antiga CETIP (organizada como associação sem fins lucrativos), criaram a CETIP S/A (estruturada como sociedade anônima), ou obstruir (nem mesmo tentar reverter) a destinação dos bens que já foi consumada nesse referido processo de transmutação da mencionada entidade.

O que se buscou com o lançamento foi simplesmente dar o devido tratamento tributário para a operação em questão, e isso é competência legal da Receita Federal.

Penso que o entendimento defendido pela contribuinte (e corroborado pelo acórdão paradigma) procura descaracterizar a devolução de patrimônio a partir de uma interpretação bastante formal e restritiva da hipótese de tributação prevista no art. 17 da Lei 9.532/1997, onde o lançamento está fundamentado:

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.

Em síntese, a CETIP, durante o tempo em que foi organizada na forma de associação civil sem fins lucrativos, desfrutando de benesses fiscais próprias para esse tipo de entidade, acumulou grande patrimônio, e a forma de apropriação desse patrimônio foi radicalmente alterada na chamada operação de desmutualização.

É importante perceber, conforme já mencionado que o lançamento fiscal não buscou desconstituir os eventos societários aprovados pela CVM. O que se buscou com o lançamento foi simplesmente dar o devido tratamento tributário que está previsto em lei, e que a contribuinte pretende neutralizar adotando extremo formalismo na sua linha de interpretação.

Ficou bem evidente que o patrimônio que pertencia a uma associação sem fins lucrativos, obrigada a destinar seu resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, passou a pertencer a uma sociedade anônima, com evidente finalidade econômica e sem qualquer vinculação às regras impostas às entidades sem fins lucrativos, no que diz respeito à destinação dos resultados e do próprio patrimônio acumulado ao longo de muitos anos.

O fato é que esse processo transferiu para a sociedade anônima destinatária a disponibilidade sobre os resultados auferidos durante todo o período no qual a associação se beneficiou de isenções tributárias, os quais, após esta operação, são passíveis de destinação aos agora acionistas da S/A sem as restrições legais anteriores.

O texto do referido art. 17 da Lei nº 9.532/1997 não dá margem para uma linha de interpretação que coloca as hipóteses de devolução e de substituição (de patrimônio) como possibilidades tão excludentes uma da outra, como se fossem conceitos jurídicos com conteúdos específicos e contrapostos.

Devolver significa enviar de volta, restituir algo a alguém. E substituir significa colocar em lugar de, trocar.

Nas próprias palavras do referido dispositivo legal, a devolução é de patrimônio, que pode estar representado por dinheiro, ou por quaisquer bens ou direitos.

O que se devolve não são os próprios títulos (porque estes já pertenciam ao associado), e nem o mesmo patrimônio que o associado um dia entregou à associação para nela ingressar (o mesmo bem, o mesmo direito, etc.).

O que se devolve é algum bem, algum direito, ou mesmo uma quantia em dinheiro que vai "substituir" os antigos títulos. No caso do art. 17 da Lei nº 9.532/1997, a devolução "de patrimônio" vai sempre se dar com a substituição dos títulos por alguma outra coisa.

Aliás, se for para se apegar ao significado literal da palavra, nem se pode defender a ideia de que só haveria devolução se o que estivesse sendo devolvido fosse o próprio patrimônio da sociedade, porque o patrimônio da sociedade, na maioria dos seus itens, nunca pertenceu ao associado. O que se entrega para o associado

é um patrimônio (representado por quaisquer bens, direitos ou dinheiro) em devolução (ou em substituição) de um patrimônio antigo do associado (também representado por quaisquer bens, direitos ou dinheiro), que ele um dia entregou para a associação.

Até daria para aceitar a tese de que houve mera "substituição", na forma defendida pela contribuinte, se tivesse havido a troca dos títulos de uma instituição sem fins lucrativos por títulos de outra instituição sem fins lucrativos.

Mas, diante do contexto ora analisado, não é razoável defender que houve mera substituição dos títulos de uma instituição sem fins lucrativos (entidade isenta de tributos)

por ações de uma sociedade anônima, sem que se veja aí a devolução de um patrimônio formado após muitos anos de gozo de isenções tributárias.

Registro novamente que a devolução de que trata o art. 17 da Lei nº 9.532/1997 é uma devolução de patrimônio, e não de um bem específico, de um direito específico, ou do mesmo valor em dinheiro que foi entregue anteriormente à associação.

A devolução aqui tratada se caracteriza em função daquele que recebe algo "de volta" (no caso, um bem qualquer, um direito qualquer, ou uma quantia em dinheiro), e que é entregue por quem havia recebido algo anteriormente.

Não é necessário que se devolva um item específico do patrimônio da associação. Nem mesmo importa se o que está sendo entregue a título de devolução chegou a ingressar efetivamente no patrimônio da associação.

Se a associação entregou algo (ações da S/A) em "substituição" daquilo que gerava um vínculo específico dela com o associado (no caso, os títulos), não há como deixar de ver aí uma "devolução" de patrimônio, inclusive com extinção total ou parcial do vínculo que existia entre associado/associação sem fins lucrativos.

Não há dúvida de que a associação, por meio de seus órgãos, participou dos atos que levaram aos eventos de desmutualização, e consentiu em devolver patrimônio aos seus associados. Essa devolução se deu por meio das ações da sociedade anônima que a associação também decidiu criar.

O patrimônio que o associado tinha indiretamente, e que era representado pelos títulos da associação, deixou de existir. Esse patrimônio foi a ele devolvido, na forma de ações de uma S/A.

A vontade individual do associado, em relação ao conjunto de eventos de transformação da CETIP, é irrelevante para que se possa visualizar a devolução de patrimônio.

Basta notar que se tivesse ocorrido simplesmente a extinção da associação, com devolução de patrimônio aos associados, a tributação aqui em pauta se daria da

mesma forma, independentemente de o associado ter ou não consentido individualmente com a extinção da associação.

Desse modo, não há dúvida de que a operação de desmutualização envolveu a devolução de patrimônio de entidade isenta (a antiga CETIP), que era constituída como associação civil sem fins lucrativos.

Atinente à aplicação da multa de ofício isolada, tem-se que a obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 139 do Código Tributário Nacional o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995: prevê:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

A partir do ano-calendário de 2007, com edição da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi alterada no seguinte sentido:

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

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

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

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

Para a análise das provas, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 82

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 93

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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.

Súmula CARF 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Até o ano-calendário de 2006, o enunciado da Súmula CARF nº 105 trata da restrição da exigência concomitante da multa de ofício isolada por falta de recolhimento mensal de estimativas e da multa de ofício proporcional por falta de pagamento de tributo apurado no

ajuste anual. Ocorre que a partir do ano-calendário de 2007 a alteração legislativa no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, deixa clara a possibilidade de aplicação concomitante de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas [...]".

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-004.592, de 05.12.2019, cujos fundamentos são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CONCOMITANTE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. NOVA REDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007.

Está registrado no Acórdão da 3ª Turma da CSRF nº 9303-011.689, de 16.08.2021, cujos fundamentos são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105. A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CGE/MS nº 04-47.101, de 01.11.2018, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1.2 ARGUIÇÃO DE NULIDADE.

Em preliminar, a Impugnante pleiteia, em sua impugnação, a decretação de Nulidade do Auto de Infração.

Constata-se que o Pedido de Nulidade se baseia na argumentação que no caso ocorreu somente a postergação do pagamento, em desobediência ao artigo 273 do RIR/99, portanto, a Fiscalização não observou que o valor do principal exigido nesta autuação, relativo a julho de 2008, foi pago sob o efeito da postergação no ano-calendário de 2009, assim restando evidente a falta de liquidez e certeza dos lançamentos originários do presente processo administrativo, o que demonstra a sua manifesta nulidade.

Ocorre que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Quanto às alegações de nulidade, é de se retomar os comandos dos artigos 59 e 60 da norma de estatura legal aplicável na seara tributária, o Decreto nº 70.235/1972, que, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999):

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o citado artigo 60.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina

pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal, [...].

No âmbito do novo Código de Processo Civil (lei nº 13.105, de 16/03/2015), dispõe o artigo 277 que,

Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Ou seja, o artigo 277 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

Mesmo sob o aspecto formal, podem ser verificados no Auto de Infração impugnado os elementos enumerados no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, obrigatórios em qualquer autuação, nos termos, ainda, do artigo 142 do CTN: [...].

Não há, portanto, que se falar em nulidade do ato administrativo, visto que, além de atender aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não se verifica a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do mesmo Decreto.

A despeito das alegações do Contribuinte, constata-se que a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu ao recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; os Autos de Infração foram devidamente motivados e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação. Os AI, às fls. 421 a 440, e o Termo de Verificação Fiscal - TVF, parte integrante dos AI, às fls. 441 a 452; emitidos pela autoridade lançadora (com ciência dada ao sujeito passivo) ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; assim, não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório do recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

Portanto, em suma, são considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

Ademais, a nosso entender, a alegação da Interessada que a Fiscalização não observou que o valor do principal exigido nesta autuação, relativo a julho de 2008, foi pago sob o efeito da postergação no ano-calendário de 2009, trata-se de

um questionamento de mérito, que se acatado redundaria na revisão, ou mesmo cancelamento dos AI, não só sua anulação.

Porventura, se constando que o montante de tributos exigidos no lançamento fiscal é superior ao devido pela contribuinte, a solução que se impõe é a retificação do crédito tributário constituído, não a sua anulação, em vista do princípio da revisibilidade dos atos administrativos, que no Direito Tributário se manifesta no inciso I do artigo 145 do CTN, e da falta de previsão desta possibilidade no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Essa questão suscitada, quando efetivamente comprovada, trata-se da postergação do pagamento de tributos, que como o próprio nome já diz, pressupõe o recolhimento, de forma postergada, do tributo que o deixou de ser na época oportuna.

Quanto à alegada postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao que seria devido, o Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, itens 6.1 a 6.3 ,[...].

Como se depreende da leitura do trecho acima, a discussão se estabelece em torno da postergação de pagamento de tributo, ou seja, quando ocorrer que uma parcela do tributo, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, conforme entendimento firmado no item 6.1 acima.

Vale ressaltar que não se pode exigir que a Autoridade fiscal, responsável pela análise dos livros e documentos relativos a um determinado período se detivesse em verificar se um evento, futuro e incerto, tivesse ou não ocorrido em períodos posteriores.

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

A título de comprovação, a Impugnante alega, apenas, que o fato pode ser comprovado pela DIPJ transmitida pela Impugnante referente ao ano-base de 2009.

Analizando o caso em concreto, não há que se considerar comprovado ter havido a postergação para 2009, isto porque, na situação real, conforme consulta à DIPJ do exercício 2010 - ano base 2009 (extrato das telas de consulta anexo às fls. 599 a 604), nota-se a existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, de forma que a inobservância do regime de competência, no presente caso não ensejou a postergação do pagamento de tributos como alegado pela Impugnante.

Ademais, observa-se também, que não foram juntados nos autos os registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil para comprovar a

alegação da postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido.

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

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

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

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

1.3 DO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP.

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

No caso, vale observar que a operação de desmutualização da Câmara de Custódia e Liquidação ("CETIP Associação") - Cetip envolveu a devolução do patrimônio dessa entidade isenta, e a emissão de ações ordinárias da Cetip S/A em 01/07/2008, atribuídas aos antigos detentores dos títulos patrimoniais da associação Cetip, conforme atestam os itens 5.1 e 5.2 do Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da Cetip, de 14/04/2008, aprovado pela AGE de 29/05/2008 (fls. 410-415), a seguir:

5.1. Efetivada a Operação, em 1º de julho de 2008 haverá a emissão de ações ordinárias da CETIP S.A., a serem atribuídas aos atuais detentores de títulos patrimoniais da CETIP ASSOCIAÇÃO em substituição a suas atuais participações.

5.2. O número de ações de emissão da CETIP S.A. a ser atribuído aos atuais detentores dos títulos representativos do patrimônio da CETIP ASSOCIAÇÃO será determinado com base nos valores patrimoniais contábeis, apurados em 31 de março de 2008, (...) (destacou-se)

Conforme se infere do referido documento, houve a emissão de novas ações que foram entregues aos associados da entidade isenta Cetip. Tais ações foram emitidas por uma sociedade anônima – Cetip S/A – que possui finalidade lucrativa, ao contrário da Cetip, que era uma associação sem finalidade lucrativa.

Portanto, não procede a tese da impugnante de que a operação de desmutualização se trata de mera substituição de títulos/ações; houve, efetivamente, a devolução do patrimônio da entidade isenta, com os antigos associados recebendo ações da nova sociedade anônima formada.

Julgando caso semelhante, a 7ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, em 19/01/2008, entendeu, nos autos do MS 2007.61.00.035179-5, que não se admite a transferência de títulos de associação isenta para ações de sociedade anônima, ocorrendo devolução do patrimônio das associações [...].

No mesmo sentido, transcrevem-se ementas e trechos de decisões do Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF3, nas quais fica nítido o entendimento de que, com a desmutualização das bolsas, os títulos patrimoniais foram extintos, ocorrendo a restituição de patrimônio aos antigos associados [...].

Pelo exposto, conclui-se que na operação de desmutualização houve a efetiva devolução dos títulos patrimoniais da entidade isenta aos seus detentores, entre estes a impugnante.

Da tributação pelo IRPJ e CSLL do ganho de capital ocorrido na devolução do patrimônio da associação Cetip.

Conforme já demonstrado neste voto, houve, de fato, a devolução dos títulos patrimoniais das antigas associações, incluindo a Cetip, aos detentores de títulos patrimoniais dessas entidades.

Os antigos associados, por sua vez, receberam ações das novas sociedades anônimas formadas (no caso, ações da Cetip S/A).

Em razão de existir uma diferença entre o valor dos bens ou direitos recebidos em devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro, bens ou direitos, que foram entregues para a formação do patrimônio da Associação Cetip, aplica-se ao caso o art.17 da Lei nº 9.532/97, transcrito a seguir, que determina o cômputo dessa diferença no lucro real e na base de cálculo da CSLL: [...].

Registre-se que o citado dispositivo não menciona operações de cisão ou transformação, nem extinção da entidade constituída como associação, pelo que restam ineficazes as alegações da impugnante a esse respeito.

O texto do referido art. 17, e seu §3º, da Lei nº 9.532/97, é claro ao estabelecer que a diferença a ser tributada é aquela entre o valor dos bens ou direitos recebidos da instituição isenta a título de devolução de patrimônio, e o valor dos bens ou direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

A Portaria MF nº 785/77, citada no TVF, abordou situação de constituição de reserva, que não se confunde com a devolução de patrimônio de entidade isenta (caso da associação Cetip) aos associados, regulado pelo art.17 da Lei nº 9.532/97. Ademais, mesmo que a Portaria MF nº 785/77 regulasse o evento em análise, sua edição é anterior à Lei nº 9.532/97, pelo que não seria aplicável diante da nova norma. O mesmo acontece com os Pareceres Normativos CST nº 2.111/81 e 911/83, anteriores ao novo regramento estabelecido pela Lei nº 9.532/97, e também baseados na Portaria MF nº 785/77.

A respeito do assunto desmutualização, a Receita Federal, por meio da Coordenação Geral de Tributação – Cosit, emitiu a Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, transcrita a seguir, cujas conclusões são contestadas pela impugnante: [...].

É importante frisar que a Solução de Consulta Cosit nº 10/2007 cita o art. 61 da Lei nº 10.406/2002 para corroborar a conclusão de que o estatuto de uma bolsa de valores não é livre para destinar a qualquer fim seu patrimônio, já que parte desse patrimônio é formada por tributos não cobrados, em virtude de isenções tributárias.

A Solução de Consulta COSIT nº 10/07 já tratou de forma exaustiva sobre o tema se contrapondo a diversos pontos trazidos pelo impugnante em sua peça recursal. A própria ementa de tal documento, antes transcrita, já afasta, de pronto, a maioria dos argumentos utilizados pelo autuado para sustentar sua defesa.

Sobre tal assunto, a Impugnante alega que não ocorreu a devolução de patrimônio no processo de desmutualização da CETIP, tendo havido uma cisão parcial da CETIP Associação e a subsequente incorporação da parcela cindida pela CETIP S/A e que, em razão dessas reestruturações, o título patrimonial da CETIP Associação teve sua natureza alterada para ações da CETIP S/A.

Como se vê, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 10/07, a reorganização descrita pelo impugnante não seria possível de acontecer da forma aventada.

Primeiro porque o instituto da cisão só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade, se aplicando às associações civis, como no caso da CETIP Associação o estabelecido nos artigos 53 a 61 do Código Civil. A dois porque não poderia haver a transformação dos ativos, uma vez que o artigo 61 do Código Civil veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das associações civis para entidades com finalidade lucrativa.

A extinção da CETIP Associação ocorreu na prática, visto que os títulos patrimoniais que representavam os quinhões associativos, deixaram de existir, justamente porque foram trocados pelas ações da CETIP S/A. E, neste sentido, a palavra troca não tem o significado de mera substituição, mas sim de equivalência de valor. A única possibilidade jurídica para a operação se efetivasse da forma ocorrida era a devolução de patrimônio efetuado pela Associação pelo seu valor patrimonial dividido pela quantidade de títulos que o representavam e a

subsequente e imediata subscrição de capital na CETIP S/A na mesma quantidade de ações que tal valor representava.

A mesma Solução de Consulta reconhece, em seu item 52, que a implementação do § 1º desse art. 61 (que trata de restituição aos associados dos valores prestados para formação do patrimônio da entidade isenta) depende, conforme o próprio texto do dispositivo, de deliberação dos associados. Resta, portanto, verificar o que os associados da entidade isenta Cetip decidiram a esse respeito.

No caso em análise, na AGE da Cetip de 29/05/2008 foi aprovada a desmutualização por meio de cisão parcial dessa associação, com a incorporação da parcela cindida pela Cetip S/A, nos termos do Instrumento e Protocolo de Justificativa da Operação de Cisão Parcial da Cetip Associação (fls. 410-415). Segundo esse Protocolo, em 01/07/2008 houve a emissão de ações da Cetip S/A a serem atribuídas aos detentores dos títulos patrimoniais da associação Cetip.

Por sua vez, a edição de Solução de Consulta à luz de novo ordenamento jurídico não acarreta mudança de critério jurídico de orientação baseada em legislação anterior.

Ressalte-se que, no caso da autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, o dever de observância das normas abrange também os atos da RFB, conforme preceituado na Portaria do Ministro da Fazenda nº 341, de 12/07/2011, disciplinadora da constituição das turmas e do funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que dispôs textualmente:

Art. 7º São deveres do julgador: (...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Por sua vez, o art.116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 1990, inserto no “Título IV – Do Regime Disciplinar”, estabelece:

Art. 116. São deveres do servidor: (...)

III – observar as normas legais e regulamentares; A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades tributárias cabe simplesmente cumprir a lei. Tal é a determinação do Parecer Normativo CST/SRF nº 329/70:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

É inócuo, pois, ao Impugnante suscitar alegações de afronta a preceitos constitucionais e/ou ilegalidade de legislação na esfera administrativa, pois não se

pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas motivadoras do lançamento, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

A corroborar o exposto, atente-se para a Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), do Ministério da Fazenda:

Súmula Carf nº 2: O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. [...]

Quanto à jurisprudência trazida na impugnação, é de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter pars” e não “erga omnes”.

Face ao exposto, considero improcedente a impugnação nesse ponto, uma vez que houve devolução do patrimônio aos associados da sociedade sem fins lucrativos, pagos com ações da sociedade anônima criada em decorrência do processo de desmutualização da primeira, gerando, assim, um ganho patrimonial sujeito à tributação do IRPJ e da CSLL, conforme estabelece o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, conforme corretamente levantado pela Fiscalização nos Autos de Infração.

1.4 DA POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA

A impugnante defende que não pode prosperar a cobrança das multas isoladas exigidas, pois já estava encerrado o ano-base de 2008, quando da lavratura dos autos de infração em comento. Alega, ainda que a exigência da multa de 50% sobre a redução indevida das estimativas, por constituir-se dupla incidência sobre a mesma materialidade, porque os valores da base mensal, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL, seriam os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício.

Sobre o tema, veja-se o que diz o Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996: [...].

A respeito da questão, cabe ressaltar que o art. 16, I, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 refere-se expressamente ao lançamento da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas após o término do ano-calendário:

“Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.” (g.n.)

Assim, se a penalidade em tela é aplicável mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, essa multa é imposta não em razão do

pagamento insuficiente do tributo devido ao final do ano-base, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal, previsto no art. 6º, c/c art. 2º, da Lei nº 9.430/96.

Ainda sobre o alegado, deve-se esclarecer que a multa regulamentar de 75%, tem fato gerador no imposto apurado ao final do período, que deixou de ser recolhido e declarado (art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430, de 1996). A multa isolada tem por fato gerador a falta de recolhimento das antecipações mensais do imposto (art. 44, II, “b”, da mesma Lei), penalidade devida mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal.

Recorde-se que o CARF pronunciou a Súmula nº 105, que não é aplicável ao presente caso, pois a fundamentação legal para exigência da multa isolada do presente lançamento é o art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, enquanto que a da súmula é art. 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei 9.430/1996. Confira-se:

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. [...].

Isto posto, a multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à eventual obrigação tributária principal a ser constituída no final do período.

Portanto, não deve ser acolhida a argumentação apresentada pela impugnante relativa a essa matéria.

1.5 DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Por último, na impugnação apresentada, a empresa sustenta que só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), com base no artigo 13 da Lei 9.065/95.

Conforme pode ser constatado, o auto de infração mostra que os juros moratórios foram calculados apenas sobre o valor do tributo devido e não sobre a multa.

Portanto, não há no caso em tela qualquer referência à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, mesmo porque impossível cogitar à época do lançamento se o valor referente à mencionada penalidade não seria recolhido pelo contribuinte.

Em que pese ainda não haver litígio instaurado quanto à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício não recolhida até a data de seu vencimento, é

oportuno esclarecer, inicialmente, que a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício já vencida decorre de determinação legal. Vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

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. (...)

§ 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.

Constata-se que a legislação determina que, sobre 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, incidirão juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, 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.

Por outro lado, é verdade que a multa de ofício não está inserida no conceito de tributo consoante disposto no art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Entretanto, também é verdade que o § 1º do art. 113 do CTN, reconhece que multa de ofício tem natureza de obrigação tributária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (...)

Já o artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por fim, cabe enfatizar que o acréscimo de juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento está também previsto no art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Portanto, da interpretação dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário. Conclui-se, assim, que devem incidir juros moratórios sobre o valor da multa de ofício não paga até o seu vencimento. [...]

Também deve ser destacado que, no âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012)

Por fim, deve ser assinalado que os entendimentos constantes nos julgados administrativos citados pela Contribuinte são tomados como simples exemplificação das correspondentes teses apresentadas na peça de defesa, uma vez que não se vinculam as decisões desta instância julgadora e restringem-se aos casos julgados e às partes daqueles processos.

1.6 LANÇAMENTO REFLEXO DA CSLL.

No tocante à tributação reflexa, não apresentou a Impugnante razões de defesa específicas distintas daquelas já apreciadas na principal. Assim tratando-se de exigências decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento principal de IRPJ, mantém-se a mesma orientação decisória.

1.7 CONCLUSÃO.

Ante o exposto, voto por julgar improcedente a impugnação apresentada, afastando a preliminar de nulidade, e mantendo, na sua totalidade, os créditos tributários exigidos nos Autos de Infração constantes dos autos.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CGE/MS nº 04-47.101, de 01.11.2018, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Por conseguinte, não cabe razão e à Recorrente.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, a totalidade das divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das razões recursais.

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva

ACÓRDÃO 1001-003.926 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 16327.001554/2010-61

DOCUMENTO VALIDADO