



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720257/2013-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.856 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de junho de 2023
Recorrente CREDITEC S.A. - SOCIEDADE DE CREDITO, FINANCIAMENTO E
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. GANHO DE CAPITAL
TRIBUTÁ VEL. SÚMULA CARF Nº 118 (VINCULANTE).
LANÇAMENTO DECORRENTE.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 12-115.100 - 15ª Turma da DRJ/RJO, Sessão de 26 de março de 2020, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela DEINF/SPO, foram lavrados os Autos de Infração de fls. 02/13, para retificação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL apurados pela Interessada no ano-calendário de 2008.

Os fatos que deram causa a autuação encontram-se descritos no Termo de Verificação de fls. 14/18, abaixo reproduzido:

“ No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, de acordo com o disposto nos artigos 904 a 918 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) e no artigo 6º da lei 7.689/88, procedemos a fiscalização junto ao contribuinte acima identificado, tendo como escopo o não recolhimento do Imposto de Renda e da CSLL incidentes sobre os ganhos obtidos através do processo de desmutualização dos Títulos Patrimoniais da CETIP de propriedades do mesmo ocorridos no ano-calendário de 2008.

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS

O chamado processo de "desmutualização" da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação) nada mais foi que a transformação da sua estrutura societária, que deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial na forma de sociedade anônima, com fins lucrativos.

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.

Quando foi elaborado o Protocolo de Justificação, em 14/04/2008, tomou-se por base o balanço levantado em 31/03/2008 no qual foi apurado o valor da cisão como sendo R\$ 201.698.400,00 que, dividido pela quantidade de títulos emitidos (496) resultou no valor da devolução por título de R\$ 406.650,00

Como consequência do processo de desmutualização o detentor de cada título patrimonial recebeu o equivalente 406.650 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta) ações da CETIP S/A.

Ocorre que entre a data do balanço do Protocolo e efetivação da cisão (01/07/2008) a Associação continuou suas atividades normais, tendo o patrimônio sofrido variação positiva nesse período.

O Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação, em seu itens 3.1.1 e 3.1.2 (transcritos abaixo), já havia esclarecido que a variação positiva no período entre a aprovação e a efetiva cisão seria objeto de repartição no mesmo percentual da cisão entre as parcelas cindida e a restante: "

3.1.1. Os resultados das variações patrimoniais ocorridas na CETIP ASSOCIAÇÃO a partir de 01 de abril de 2008 até 30 de junho de 2008, em relação a parcela não cindida, nela permanecerão.

3.1.2. A partir de 1º de julho de 2008, as variações patrimoniais correspondentes à parcela cindida da CETIP ASSOCIAÇÃO ocorridas desde 01 de abril de 2008 serão registradas integralmente na CETIP S.A."

O valor das variações patrimoniais foi destaque nas notas explicativas que acompanham as demonstrações financeiras da CETIP S/A, levantadas no dia 1º de julho de 2008:

"Os resultados das variações patrimoniais ocorridas na CETIP Associação entre 1º de abril de 2008 e 30 de junho de 2008, correspondentes à parcela do acervo patrimonial cindido, foram registrados na CETIP Associação e vertidos para compor o patrimônio da CETIP S/A em 1º de julho de 2008. Nesse período foi apurada pela CETIP Associação um superavit de R\$ 20.415.180,00, que foi incorporado ao patrimônio da CETIP S/A deduzido de R\$. 1.660.986,00 referente a tributos sobre a reserva de reavaliação incluída no acervo patrimonial da CETIP associação, como contribuição adicional registrada em reserva de capital."

Portanto, com a desmutualização houve a devolução de capital, por meio da entrega de 406.650 ações da CETIP S/A, para cada detentor de título patrimonial da CETIP Associação, pelo montante de R\$ 444.460,88.

2. DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO

A Receita Federal manifestou-se, por meio da Solução de Consulta 10/2007 – COSIT (ementa publicada no DOU de 30/10/2007) acerca das repercussões tributárias advindas do processo de desmutualização.

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

"Art. 17. Sujeita-se a incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio. ...

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

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a pessoa jurídica deverá computar:

a) a diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;"

Portanto, o entendimento da Receita Federal é que houve a devolução do Patrimônio da CETIP Associação para seus associados, na forma de ações da CETIP S/A.

Por determinação do Banco Central a contabilização dos títulos patrimoniais da CETIP estavam sujeitos a uma atualização, fundamentada na alteração do patrimônio social da mesma, cuja contrapartida seria uma conta de reserva de capital denominada de Reserva de Títulos Patrimoniais.

Os resultados da CETIP alteravam o seu patrimônio social e, por conseguinte os valores dos seus títulos patrimoniais, que refletiam na contabilidade de seus detentores através das suas atualizações.

Este ganho obtido pela atualização dos Títulos Patrimoniais estava sujeito à tributação conforme definido pelo parágrafo único do artigo 219 do RIR/99 (Lei nº 7.450, de

1985, art. 51, combinada com a Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e com a Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

Porém a Portaria MF nº 785/77 deferiu a incidência da tributação sobre estas atualizações, nas condições nela estabelecidas:

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

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

A conclusão acima deriva da leitura da referida Portaria que não menciona qual o procedimento a ser adotado no caso de alienação ou devolução dos Títulos Patrimoniais, pois a mesma apenas trata da tributação da atualização dos referidos Títulos e da reserva constituída com estas atualizações.

A devolução dos Títulos Patrimoniais foi tratada especificamente pela Lei nº 9.532/97, artigo 17, enquanto a alienação caracteriza ganho de capital sendo regida pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 3º.

Com efeito, a Portaria MF nº 785/77 provocou um diferimento no momento da tributação do Imposto de Renda devido, mas jamais afastou por definitivo a tributação do ganho obtido pelo Banco Alvorada em virtude das atualizações dos Títulos Patrimoniais.

Diante do exposto, fica evidenciado que o valor tributável no caso da desmutualização da CETIP, será a diferença entre o valor das ações da CETIP recebidas pelo contribuinte e o custo de aquisição do Título Patrimonial da CETIP que foi convertido em ações.

3. VALORES TRIBUTÁVEIS

Em 01/07/2008 ocorreu o processo de desmutualização onde 01 (um) título patrimonial da CETIP foi convertido em 406.650 ações da CETIP S/A. Estas ações foram recebidas pelo valor de R\$ 444.460,88 e o custo de aquisição do título informado pelo contribuinte foi de R\$ 104.430,00.

A diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição do título patrimonial, que resultou no montante de R\$ 340.030,88 representa a base de cálculo prevista no artigo 17 da Lei nº 9.532/97. O valor deveria ter composto a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no final do exercício conforme definido no Decreto 3.000/99 (RIR/99):

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º): ...

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real. (...)"

Inconformada com a exigência, da qual foi cientificada em 15/03/2013 – fls. 136, a Interessada apresentou, em 15/04/2013, a impugnação de fls. 139/149, instruída com os documentos de fls. 150/180, alegando, em síntese, o seguinte:

- Inocorrência de dissolução no processo de desmutualização – Previsão legal para a realização de operações de incorporação, cisão e fusão de associações – Inocorrência de devolução patrimonial – Existência de mera troca de posições societárias para os ex-associados, que detinham títulos patrimoniais de uma associação e que passaram a ter ações de uma sociedade anônima – Inexistência de ganho de capital tributável – Inaplicabilidade do art. 17 da Lei nº 9.532/1997;
- Tratamento fiscal das atualizações dos títulos patrimoniais em desacordo com o disposto na Portaria MF nº 785/1977 – Descabimento da tributação das referidas atualizações – Inocorrência de hipótese de diferimento do imposto, mas sim de não incidência – Ad argumentum: decadência do direito de tributar os ganhos decorrentes de atualizações registradas há mais de cinco anos da data do lançamento;
- Modificação do critério jurídico adotado pelo Fisco – Adoção de posicionamento diverso daquele divulgado na Solução de Consulta Cosit nº 13/1997 – Violação do art. 146 do CTN

A 15ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos seguintes moldes:

(...) De acordo com a peça de acusação fiscal, a Interessada teria deixado de tributar suposto ganho de capital auferido por ocasião da desmutualização da CETIP.

A Fiscalização entende que: — “(...) com a desmutualização, houve a devolução de capital, por meio da entrega de 406.650 ações da CETIP S/A, para cada detentor de título patrimonial da CETIP Associação, pelo montante de R\$ 444.460,88”.

Como o custo de aquisição do título, informado pelo contribuinte, foi de R\$ 104.430,00, a diferença de R\$ 340.030,88, correspondente ao ganho de capital, teria ficado sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

A Interessada, por sua vez, contesta a exigência fiscal, alegando que a desmutualização em apreço não acarretou devolução de capital, tendo ocorrido, tão somente, uma troca de posições societárias, ou seja, o investimento que os ex-associados possuíam na CETIP Associação (sob a forma de títulos patrimoniais) passou a ser um investimento na nova sociedade CETIP S/A (agora sob a forma de ações). De acordo com este raciocínio, não haveria nenhum ganho a tributar.

Pois bem, esta questão já foi enfrentada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, na Solução de Consulta Cosit nº 10, de 26/10/2007, que tratou dos efeitos tributários das operações de desmutualização de bolsas de valores.

Em que pese a referida consulta não tenha sido formulada diretamente em relação à CETIP, os argumentos que embasam suas conclusões também se aplicam à entidade em apreço, posto que constituída sob a forma de associação:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 10, de 6 de outubro de 2007 (D.O.U. de 30/10/2007)

(...)

O tema da desmutualização já suscitou muitos debates no contencioso administrativo fiscal. O entendimento da Receita Federal, todavia, acabou prevalecendo no Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais e na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme demonstram os julgados abaixo ementados:

(...)

Precisamente com base nesses precedentes, foi aprovado o enunciado sumular abaixo, com efeito vinculante em relação à Administração Pública Federal (Portaria ME nº 129, de 01/04/2019):

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.

Ora, diante do entendimento acima sumulado, já não há espaço para qualquer dúvida quanto à ocorrência de devolução patrimonial nas operações de desmutualização de entidades sem fins lucrativos. Tampouco há lugar para qualquer questionamento a respeito da existência de ganho tributável ou quanto à incidência do art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, neste tipo de operação.

Entendo, também, que já não cabe qualquer discussão quanto à natureza do benefício previsto na Portaria MF nº 785, de 1977. Conforme explicado na Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2007, a referida portaria não isentou de tributação os ganhos decorrentes da atualização dos títulos patrimoniais. O que ela autorizou, apenas e tão somente, foi o diferimento da tributação de tais atualizações para o momento em que houvesse a redução do capital ou a extinção da associação.

Logo, não procede a alegação da Interessada de que o Fisco teria decaído do direito de tributar as atualizações do título patrimonial registradas há mais de cinco anos da data do lançamento.

Rechace-se, por fim, qualquer alegação de ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional, por conta da aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2007.

Ainda que se admita que a nova orientação da Cosit, publicada em 2007, possa ter alterado os critérios jurídicos da anterior Solução de Consulta Cosit nº 13, de 1997, não se pode, de forma alguma, dizer que esta revisão de entendimento atingiu fatos geradores ocorridos anteriormente à sua introdução. O ganho que se está a tributar no presente processo, fique bem claro, refere-se ao ano-calendário 2008.

À vista de todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO à impugnação da Interessada, MANTENDO os Autos de Infração contra ela lavrados.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário que passo a transcrever:

(...) III – DO DIREITO

III.1 – Da desmutualização por cisão e incorporação e da inoccorrência de dissolução e devolução patrimonial

9. Conforme já exposto na impugnação, em Assembleia Geral Extraordinária ocorrida em 29.05.2008, os associados da CETIP, aprovaram o processo de desmutualização a

partir de 01.07.2008, que consistiu na cisão patrimonial da CETIP, com a incorporação da parcela cindida pela CETIP S.A. - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos, sociedade constituída especificamente para tal finalidade, permanecendo a CETIP responsável pelas atividades de natureza educacional.

10. Nos termos do Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial, tomou-se como base o balanço de 31.03.2008 da CETIP, cujo patrimônio líquido correspondia a R\$ 202.018.896,00, sendo que o patrimônio vertido para a CETIP S.A. era de R\$ 201.698.400,00 (99,84%), o que representava R\$ 406.650,00 para cada uma das 496 cotas patrimoniais da associação. O valor patrimonial restante de R\$ 320.496,00 (R\$ 646,16 para cada uma das 496 cotas) permaneceu na CETIP que passou a ser denominado CETIP Educacional.

11. A Autoridade Fiscal, com base, nas Notas Explicativas e Demonstrações Financeiras da CETIP, levantadas no dia 01/07/2008, verificou a existência de superávit de R\$ 20.415.180,00 da CETIP, correspondente ao período de 01.04.2008 a 30.06.2008, o que justifica o incremento de R\$ 37.810,88 para cada uma das 496 cotas patrimoniais, anteriormente, fixado no valor de R\$ 406.650,00, perfazendo assim o montante de R\$ 444.460,88.

12. Consignou, dessa forma, que o Recorrente deixou de tributar o ganho de capital auferido, decorrente da devolução das variações patrimoniais acumuladas, correspondente à parcela cindida da CETIP no período de 01/04/2008 a 30/06/2008, assim gerando um ganho de R\$ 340.030,88, em relação ao custo de aquisição incorrido,3 passível de tributação prevista no artigo 17 da Lei nº 9.532/974 .

Descrição da Infração

Conta 2140300 - Títulos Patrimoniais - CETIP	Custo Aquisição	104.430,00
Conta 2140300 - Títulos Patrimoniais - CETIP	Devolução Capital	444.460,88
Ganho de Capital		340.030,88

13. Todavia, tal entendimento está equivocado. Com o processo de desmutualização, operado por cisão parcial e incorporação, a antiga CETIP transformou-se em sociedade anônima, o que foi deliberado em suas respectivas assembleias e aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários. Ou seja, ocorreu a cisão parcial do patrimônio da antiga CETIP e incorporação da parcela cindida em nova sociedade, a CETIP S.A.

14. A partir deste primeiro equívoco, incorreu o Fisco em dois outros: (i) considerar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL seria o do momento da cisão das associações; e (ii) considerar que o valor a ser adotado como custo de aquisição não seria o valor contábil, ou seja, o valor acrescido das atualizações do patrimônio, mas somente o valor de custo inicial.

15. O art. 2.033 do Código Civil⁵ prevê expressamente a aplicação da transformação, cisão, incorporação e fusão às pessoas jurídicas elencadas no artigo 44 do mesmo Código, onde se incluem as associações, razão pela qual não há que se falar em ausência de previsão legal para a desmutualização. Portanto, de acordo com a lei o processo de desmutualização realizado pela antiga CETIP, com a cisão e incorporação por que passou a entidade.

16. Assim, o que ocorreu foi a transformação societária⁶ da entidade para a forma de sociedade anônima, conforme preceituam os artigos 1.113 do Novo Código Civil⁷ e 1º da Instrução Normativa do Diretor Nacional do Registro do Comércio – DNRC nº 88/20018 . Com a cisão parcial e a incorporação⁹ realmente não se deu a dissolução da sociedade, que ensejaria a devolução de patrimônio aos associados, houve apenas a

transferência do patrimônio da associação à nova sociedade, ocorrendo, relativamente aos ex-associados, mera substituição do investimento que possuíam na associação pelo investimento que passaram a ter nas novas sociedades anônimas.

17. O efeito, para os ex-associados, da cisão parcial e da incorporação foi o de troca das posições societárias de sociedade antiga para a nova, ocorrendo mera substituição patrimonial eis que mantido o investimento anterior (títulos patrimoniais) na nova sociedade (agora sob a forma de ações).

18. Observe-se, em arremate a essa conclusão, as lapidares considerações tecidas por Modesto Carvalhosa (...)

19. Em suma, como não houve dissolução da antiga CETIP, também não houve devolução dos títulos representativos do patrimônio dos ex-associados (atuais acionistas), cujo valor devesse ser comparado com o custo de aquisição de tais títulos. É manifestamente inaplicável, portanto, o artigo 17 da Lei nº 9.532/97, inexistindo acréscimo patrimonial apto a gerar a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

20. Conclui-se, pelas razões acima expostas, que a troca dos títulos da CETIP pelas ações da nova sociedade anônima não gerou evento (acréscimo patrimonial) passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ou seja, não há cabimento a afirmação da ocorrência do fato gerador de tais tributos, em razão da total ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de qualquer renda.

III.2 – Do tratamento fiscal da atualização dos títulos de desmutualização

21. Os eventuais ajustes do valor de investimento por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido da investida, respectivamente, em decorrência de lucro ou prejuízo, não é computada na determinação do lucro real.

22. A par de ignorar esse tratamento, a atuação combatida contrariou frontalmente o disposto na Portaria do Ministro da Fazenda n.º 785/77, que expressa:

Γ– Os acréscimos do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital. (grifamos) II- Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no Decreto-Lei nº 6.606/76, art. 1º, §1º ;RIR, art. 117J._

23. Enquanto a autoridade entendeu que a atualização dos títulos seria tributada e essa atualização seria diferida para o momento da realização, a Portaria deixa clara a conclusão de que não existe diferimento ou postergação de imposto, mas sim não-incidência.

24. Ou seja, nenhuma tributação cabia sobre a atualização do valor dos títulos de participação na CETIP. 25. Referida Portaria, por sua vez, fundamentou a edição da Solução de Consulta nº 13/97, em que a própria Receita Federal, citando expressamente a Portaria, se manifestou sobre o primeiro processo de desmutualização ocorrido no Brasil, no sentido de que a atualização do valor do título patrimonial não configurava ganho de capital. Vejamos:

26. Ou seja, a Receita Federal, acorde com a Portaria do Ministro da Fazenda, reconheceu não haver ganho de capital na operação de substituição dos títulos por ações de empresa formada a partir da cisão da entidade.

27. Orientadas pela própria Receita Federal, por meio da citada Solução de Consulta nº 13/97 (que, nos termos do disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional, é uma norma complementar da legislação), as sociedades corretoras, incluindo-se o

Recorrente, deram o tratamento de não-incidência quando das desmutualizações ocorridas em 2007.

28. Por meio de novo ato (Solução de Consulta nº 10/07), as autoridades fiscais veicularam um posicionamento diverso. De acordo com a nova norma complementar, no processo de desmutualização teria ocorrido devolução de capital de instituição isenta, sendo que a eventual diferença entre o valor dos títulos e o valor das ações deveria ser tributada, com fundamento no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

29. Por outro lado, com o novo entendimento da Receita Federal sobre o assunto, houve modificação de critério jurídico.

30. Na primeira oportunidade, entendeu-se que a operação era uma cisão e o eventual aumento no valor das ações recebidas em face dos títulos substituídos fora tratado como aumento de equivalência patrimonial. Já na segunda, a operação foi tratada como dissolução da sociedade e posterior devolução do patrimônio, entendida como ganho sujeito à tributação.

31. Tendo em vista a modificação do critério jurídico, o novo entendimento, mesmo que fosse procedente, somente poderia ser aplicado a fatos geradores posteriores à publicação do ato normativo, em respeito ao que preceitua o artigo 146 do Código Tributário Nacional¹⁰.

32. Em se tratando de determinação de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, cujos fatos geradores são anuais e se consolidam em 31 de dezembro de cada ano, quaisquer alterações de critérios jurídicos só poderiam produzir efeitos no ano-calendário subsequente, sob pena de ofensa à segurança jurídica e ao disposto no Código Tributário Nacional.

33. Dessa forma, não houve ganho de capital sujeito a tributação, consoante normas expressas das autoridades fiscais e, mesmo que fosse procedente a alteração do critério jurídico, o novo entendimento só poderia aplicar-se a anos-calendário futuros.

34. Desta feita, resta comprovado que o suposto ganho de capital tocante o valor de R\$ 37.810,88, atribuído para cada uma das 496 cotas patrimoniais, anteriormente, fixado no valor de R\$ 406.650,00, decorrente do superávit de R\$ 20.415.180,00 da CETIP, correspondente ao período de 01/04/2008 a 30/06/2008 (posterior à desmutualização), não constitui fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que não houve a devida realização contábil de tal receita pelo Recorrente, assim como as reservas (PL) contabilizados desde a aquisição também não.

III.3 – Da Decadência

35. Na remota hipótese de não serem aceitos os fundamentos anteriormente expostos, suficientes para afastar totalmente a exigência fiscal ora impugnada, o que se admite somente a título de argumentação, é de se reconhecer que parte do lançamento foi alcançada pela decadência, visto que somente seriam passíveis de autuação os supostos acréscimos patrimoniais verificados em razão da valorização dos títulos patrimoniais convertidos em ações, valorização essa verificada nos últimos cinco anos.

36. Isso porque, partindo-se da premissa adotada pela autoridade fiscal de que a valorização dos títulos patrimoniais detidos pelo Recorrente não é neutra fiscalmente e que por ocasião da suposta devolução do capital quando da desmutualização da CETIP, há um ganho de capital tributável, está sendo admitido, pela fiscalização, que as contrapartidas da atualização de tais títulos registrados ao longo do tempo em conta do patrimônio líquido, na verdade, sempre configuraram acréscimos patrimoniais sujeitos à tributação do IRPJ e da CSLL.

37. Admitindo-se que a contrapartida dos acréscimos ao saldo contábil dos referidos títulos representasse acréscimo patrimonial do Recorrente, tributável pelo IRPJ e pela CSLL, dúvida não há de que parcela considerável do crédito tributável impugnado seria inexigível, eis que alcançada pelo instituto da decadência.

38. Diante de tal situação, aceita tão-somente a título de argumentação, caberia ao Recorrente recolher os tributos supostamente incidentes sobre a valorização dos títulos patrimoniais anualmente, ou seja, na medida da contabilização da valorização dos títulos.

39. Dentro desse quadro, o prazo decadencial para o Fisco Federal efetuar o lançamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre referidas valorizações ao longo do tempo começaria, para a valorização verificada a cada ano, no próprio ano da valorização, quando verificados, pois, o acréscimo patrimonial e o conseqüente fato gerador dos tributos.

40. Ademais, não há dúvidas que os valores de atualização se incorporam ao custo de aquisição dos títulos, tal como autoriza a sistemática de equivalência patrimonial e as normas anteriormente citadas, o que, de plano, afasta qualquer alegação de que o custo de aquisição é valor único, apurado em momento particular, qual seja, o da aquisição dos referidos títulos.

41. Nesse sentido, é incontroverso que as atualizações integram o custo de aquisição, devendo, ano a ano, esses valores serem somados ao custo de aquisição, o que não pode ser desconsiderado pela fiscalização.

42. Importante relembrar que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento e, nos termos do artigo 150 do CTN, cabe ao contribuinte, ante a ocorrência do fato gerador, que, na hipótese desses autos, seria a valorização verificada a cada ano, proceder ao recolhimento do montante que entende devido, o qual será submetido à Fazenda Pública, que detém do prazo de cinco anos para concordar ou não com o valor apurado. E uma vez transcorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador sem pronunciamento do Fisco, o crédito tributário considera-se homologado e definitivamente extinto.

43. Assim, no caso concreto, considerando que o lançamento se materializou em 15 de março de 2013, com a ciência expressa do Recorrente, os valores das atualizações relativos a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos já foram alcançados pela decadência. Ou seja, os valores eventualmente devidos a título de IRPJ e de CSLL referentes a fatos geradores anteriores a 01 de janeiro de 2008, inclusive, são inexigíveis, visto que quando da lavratura do auto de infração ora impugnado, cuja ciência ocorreu em 15.03.13, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública lançá-los.

44. Vale dizer, sobre os valores apurados após referida data, é certo que somente poderiam ser tributados, premissa admitida, tão-somente, para fins de argumentação, naquilo que corresponder à diferença entre o saldo contábil acumulado em 01.01.2008 e a 30/06/2008 atualizações monetárias daí decorrentes até a data da lavratura do auto. Tal entendimento resultaria em uma expressiva redução do crédito tributário eventualmente devido.

45. Desta forma, tendo em vista que em Janeiro/2008 o Recorrente mantinha registro do investimento na CETIP o valor de R\$ 291.202,51 (Balancetes COSIF- doc. 03), isto porque após a aquisição pelo valor de R\$ 104.430,00, ocorreram atualizações registrada na conta COSIF 6.1.3.70.00-9 – RESERVA DE CAPITAL – CETIP (no Patrimônio Líquido). 46. Com a desmutualização das CETIP, a suposta devolução de capital teria que ser a diferença entre o valor do início de jan/2008 e final de jun/2008, conforme quadro abaixo:

Data	Descrição das Infrações:	Alíquota	R\$
01/01/08	Conta 2140300 Títulos Patrimoniais - CETIP		291.202,51
30/06/08	Conta 2140300 Títulos Patrimoniais - CETIP		406.650,00
	Suposto ganho de capital		115.447,49

47. Ainda, alternativamente, comprova-se que a suposta devolução do capital a reserva de capital não afetado pela decadência, correspondente ao período de 01/01/2008 até última data de contabilização antes da desmutualização (30/06/2008), corresponde a diferença, acima mencionada, do valor registrado de reservas e o valor atribuído para cada ação, conforme demonstrativo abaixo:

Valor da Ação no processo de Desmutualização - Vlr Patrimonial de 31/03/08	406.650,00
Custo de Aquisição dos Títulos	(104.430,00)
Valor Líquido de Custo de Aquisição do Título	302.220,00
Varição Patrimonial da parcela cindida p/CETIP S.A. apurado entre 01/04/08 a 30/06/08	37.810,88
Base Autuada (100% das Reservas de Capital + Superavit CETIP S.A.)	340.030,88
Varição Patrimonial registrada contabilmente na CETIP S.A. em 01/07/08, após desmutualização.	(37.810,88)
Atualizações Registradas em Reserva de Capital (PL) no período de 1998 a 31/12/2007 (Decadência)	(54.176,91)
Base Ajustada (Reservas de Capital do período de 01/01/2008 a 30/06/2008 + Suposta pcl. adicional de ganho de capital)*	248.043,09
* Reservas de 01/01/08 a 30/06/08	88.302,30

48. Também por essas razões, a autuação não deve prevalecer.

IV – DO PEDIDO

49. Pelo exposto, requer o Recorrente, diante da situação fática apresentada, o provimento deste Recurso Voluntário, para que seja reformada a na integralidade a decisão da DRJ, com o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

MÉRITO

A presente demanda versa sobre ação fiscal levada em que foram lavrados os Autos de Infração de fls. 02/13, para retificação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL apurados pela Interessada no ano-calendário de 2008.

O lançamento decorreu do processo de "desmutualização" da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação) que deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial na forma de sociedade anônima, com fins lucrativos, oportunidade em que, em 14/04/2008, tomou-se por base o balanço levantado em 31/03/2008 no qual foi apurado o valor da cisão como sendo R\$ 201.698.400,00 que, dividido pela quantidade de títulos emitidos (496) resultou no valor da devolução por título de R\$ 406.650,00, conforme explicado no relatório.

Nesse sentido, o Acórdão recorrido resume a matéria controvertida da seguinte maneira:

A Fiscalização entende que: — “(...) com a desmutualização, houve a devolução de capital, por meio da entrega de 406.650 ações da CETIP S/A, para cada detentor de título patrimonial da CETIP Associação, pelo montante de R\$ 444.460,88”.

Como o custo de aquisição do título, informado pelo contribuinte, foi de R\$ 104.430,00, a diferença de R\$ 340.030,88, correspondente ao ganho de capital, teria ficado sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

A Interessada, por sua vez, contesta a exigência fiscal, alegando que a desmutualização em apreço não acarretou devolução de capital, tendo ocorrido, tão somente, uma troca de posições societárias, ou seja, o investimento que os ex-associados possuíam na CETIP Associação (sob a forma de títulos patrimoniais) passou a ser um investimento na nova sociedade CETIP S/A (agora sob a forma de ações). De acordo com este raciocínio, não haveria nenhum ganho a tributar.

O Contribuinte acrescenta em sede de Recurso Voluntário que:

(...)34. Desta feita, resta comprovado que o suposto ganho de capital tocante o valor de R\$ 37.810,88, atribuído para cada uma das 496 cotas patrimoniais, anteriormente, fixado no valor de R\$ 406.650,00, decorrente do superávit de R\$ 20.415.180,00 da CETIP, correspondente ao período de 01/04/2008 a 30/06/2008 (posterior à desmutualização), não constitui fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que não houve a devida realização contábil de tal receita pelo Recorrente, assim como as reservas (PL) contabilizados desde a aquisição também não.

Nesse sentido, conforme bem pontuado no Acórdão combatido, o caso em apreço não comporta maiores dilações probatório porque é matéria que atrai a aplicação da Súmula CARF 118, que este Relator se encontra vinculado, *in verbis*:

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.

Por outro lado, como o Recurso Voluntário basicamente repisa os argumentos insertos na Impugnação sem trazer qualquer argumento ou fundamento que pudesse infirmar as conclusões da DRJ, tampouco produziu qualquer prova que tivesse o condão de alterar o voto prolatado, razão pela qual mantenho incólume o Acórdão da DRJ e passo a adotá-lo como razões de decidir nos mesmos termos e sob os mesmos fundamentos insertos no Acórdão nos termos do § 1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999 c/c o § 3º do artigo 57 do Regimento Interno do CARF – RICARF, passo a transcrever os principais excertos do voto:

(...) De acordo com a peça de acusação fiscal, a Interessada teria deixado de tributar suposto ganho de capital auferido por ocasião da desmutualização da CETIP.

A Fiscalização entende que: — “(...) com a desmutualização, houve a devolução de capital, por meio da entrega de 406.650 ações da CETIP S/A, para cada detentor de título patrimonial da CETIP Associação, pelo montante de R\$ 444.460,88”.

Como o custo de aquisição do título, informado pelo contribuinte, foi de R\$ 104.430,00, a diferença de R\$ 340.030,88, correspondente ao ganho de capital, teria ficado sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

A Interessada, por sua vez, contesta a exigência fiscal, alegando que a desmutualização em apreço não acarretou devolução de capital, tendo ocorrido, tão somente, uma troca de posições societárias, ou seja, o investimento que os ex-associados possuíam na CETIP Associação (sob a forma de títulos patrimoniais) passou a ser um investimento na nova sociedade CETIP S/A (agora sob a forma de ações). De acordo com este raciocínio, não haveria nenhum ganho a tributar.

Pois bem, esta questão já foi enfrentada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, na Solução de Consulta Cosit nº 10, de 26/10/2007, que tratou dos efeitos tributários das operações de desmutualização de bolsas de valores.

Em que pese a referida consulta não tenha sido formulada diretamente em relação à CETIP, os argumentos que embasam suas conclusões também se aplicam à entidade em apreço, posto que constituída sob a forma de associação:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 10, de 6 de outubro de 2007 (D.O.U. de 30/10/2007)

(...)

O tema da desmutualização já suscitou muitos debates no contencioso administrativo fiscal. O entendimento da Receita Federal, todavia, acabou prevalecendo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme demonstram os julgados abaixo ementados:

(...)

Precisamente com base nesses precedentes, foi aprovado o enunciado sumular abaixo, com efeito vinculante em relação à Administração Pública Federal (Portaria ME nº 129, de 01/04/2019):

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.

Ora, diante do entendimento acima sumulado, já não há espaço para qualquer dúvida quanto à ocorrência de devolução patrimonial nas operações de desmutualização de entidades sem fins lucrativos. Tampouco há lugar para qualquer questionamento a respeito da existência de ganho tributável ou quanto à incidência do art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, neste tipo de operação.

Entendo, também, que já não cabe qualquer discussão quanto à natureza do benefício previsto na Portaria MF nº 785, de 1977. Conforme explicado na Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2007, a referida portaria não isentou de tributação os ganhos decorrentes da atualização dos títulos patrimoniais. O que ela autorizou, apenas e tão somente, foi o diferimento da tributação de tais atualizações para o momento em que houvesse a redução do capital ou a extinção da associação.

Logo, não procede a alegação da Interessada de que o Fisco teria decaído do direito de tributar as atualizações do título patrimonial registradas há mais de cinco anos da data do lançamento.

Rechace-se, por fim, qualquer alegação de ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional, por conta da aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2007.

Ainda que se admita que a nova orientação da Cosit, publicada em 2007, possa ter alterado os critérios jurídicos da anterior Solução de Consulta Cosit nº 13, de 1997, não se pode, de forma alguma, dizer que esta revisão de entendimento atingiu fatos geradores ocorridos anteriormente à sua introdução. O ganho que se está a tributar no presente processo, fique bem claro, refere-se ao ano-calendário 2008.

À vista de todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO à impugnação da Interessada, MANTENDO os Autos de Infração contra ela lavrados.

Dessa forma, como cumpria exclusivamente ao contribuinte infirmar os fundamentos do lançamento e assim não o fez, torna-se inviável o reconhecimento do pedido inserto nos autos, razão pela qual não existem motivos para a reforma do acórdão recorrido.

Dispositivo

Por todo o exposto, voto por rejeitar a arguição de decadência, conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

