



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720274/2013-07
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-005.891 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrentes INTERFLOAT HZ CORRETORA DE CâMBIO, TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA. (INTERFLOAT HZ ADM DE BENS PRÓPRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.) E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADE ISENTA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES EM PERÍODO POSTERIOR. POSTERGAÇÃO CONFIGURADA.

O reconhecimento da postergação exige que se identifique o valor do tributo supostamente pago em período de apuração posterior ao em que seria devido, para ser cotejado com o valor efetivamente devido no período de apuração originário, acrescido, se for o caso, de eventuais diferenças e dos acréscimos legais.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Pressupostos que permanecem hígidos mesmo diante da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007.

POSTERGAÇÃO. NULIDADE DE LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

As situações que envolvem o reconhecimento de postergação não se relacionam com a alteração do critério jurídico do lançamento, vez que não há qualquer influência na determinação da matéria tributável, no cálculo do

montante do tributo devido ou na identificação do sujeito passivo (art. 142 do CTN). Não se discutindo nenhum desses aspectos relacionados à ocorrência do fato gerador, mas apenas e tão somente se o pagamento do tributo devido foi postergado para período de apuração posterior ao em que seria devido, não se configura nulidade do lançamento.

POSTERGAÇÃO. JUROS DE MORA.

A leitura conjugada do disposto na letra “a” do § 5º e no § 7º do artigo 6º do Decreto-lei 1.598, de 1977, é clara ao indicar que a postergação do pagamento para exercício posterior ao em que seria devido constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa (§ 5º, “a”), não excluindo a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação (§ 7º).

A imputação proporcional consiste em método de apuração que permite a adequada incidência dos acréscimos legais de modo proporcional ao montante devido no processo de amortização de tributo pago extemporaneamente, não conflitando com o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, ou tampouco consubstanciando majoração indevida do valor do tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF 108).

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso de ofício; i.ii) em relação ao recurso voluntário, dar provimento parcial para, i.ii.i) reconhecer a postergação relativa ao oferecimento à tributação dos ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP, para fixar o valor dos débitos tributários devidos de R\$156.463,06 de IRPJ e R\$ 79.840,69 de CSLL, ambos com data-base 2008, sobre os quais deverão incidir multa de 75% e juros até o efetivo recolhimento, nos termos do Relatório Fiscal de fls.; i.ii.ii) em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, cancelar a multa isolada incidente sobre o débito referido no subitem anterior, relativa ao mês de julho/2008, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Iágaro Jung Martins e Paulo Mateus Ciccone que mantinham a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls. 1599/1620) interpostos face ao v. acórdão de fls. 1464/1488, complementado pela decisão aclaratória, com efeitos infringentes, que o sucedeu (fls. 1549/1573), que decidiu manter parcialmente as exigências descritas nos Autos de Infração lavrados em 16/12/2013, via dos quais foi exigido o valor do crédito de R\$ 338.405.132,12, incluídos todos os tributos, multas proporcionais de ofício (75%), juros de mora calculados até 31 de dezembro de 2013 e multas isoladas, relativamente a Imposto sobre a Renda de Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2008, estampando a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Deve ser recebida como embargos de declaração a manifestação da unidade de origem acerca da não confissão de débitos de estimativa em DCTF e das alocações dos pagamentos.

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADE ISENTA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES EM PERÍODO POSTERIOR. POSTERGAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

A postergação do pagamento de tributos ocorre nos casos de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, não havendo esta em face de alienação de ações posterior ao evento que deu causa a apuração de ganho de capital.

IRPJ. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

No contexto de reorganização societária implementada em etapas (step transactions), não ocorre alienação na incorporação de ações que figurou como uma de suas etapas se, ao final de toda a sequência de operações formalizadas, verifica-se que não houve verdadeira transferência de bens e direitos a outrem.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

A multa isolada é aplicada no caso de não pagamento das estimativas, independentemente de ter havido ou não o encerramento do período de apuração e mesmo que lançada a multa de ofício em face de cobrança de tributo apurado no período anual.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão de julgamento apreciar a matéria preventivamente.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Para melhor compreensão da matéria versada nos autos, consulte-se os seguintes excertos do Relatório da r. decisão recorrida (fls. 970/974):

A contribuinte acima identificada teve contra si lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (AIs e demonstrativos às fls. 4 a 24) em decorrência de ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo custo de aquisição e de ganhos auferidos em devolução do patrimônio social de entidades isentas. Houve também o lançamento relativo a multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre base de cálculo estimada mensal.

Os lançamentos resultaram em R\$ 338.405.132,12 incluídos todos os tributos, multas proporcionais de ofício (75%), juros de mora calculados até 31 de dezembro de 2013 e multas isoladas (fl. 3). Os valores individuais estão discriminados em cada auto de infração.

A ciência da contribuinte, relativamente aos autos de infração, ocorreu em 16 de dezembro de 2013, conforme assinaturas apostas nos campos próprios dos autos de infração.

Em 14 de janeiro de 2014 foi protocolado o documento de fls. 541 a 629, no qual é aduzido, em apertada síntese, que:

a) é nulo o lançamento sobre o ganho de capital decorrente da desmutualização da Associação CETIP;

a.1) houve “postergação tributária”, uma vez ter ocorrido a alienação das ações CETIP S.A. de 2009 a 2011 por valores superiores ao considerado pela fiscalização para o cálculo do ganho de capital em 2008;

a.2) o ganho de capital decorrente da alienação das ações CETIP S.A. oferecido à tributação de 2009 a 2011 foi significativamente superior ao apurado pela fiscalização para o ano-calendário 2008;

a.3) a inobservância pela fiscalização da “postergação tributária” implica a nulidade do lançamento, conforme orientação do Parecer Normativo Cosit nº 2/96 e jurisprudência do CARF, havendo inclusive entendimento sumulado nesse sentido (Súmula CARF nº 36);

b) não houve ganho de capital na incorporação de ações da Bovespa Holding pela Nova Bolsa, por inexistência de alienação;

b.1) os autos de infração estão lastreados no entendimento de que, na incorporação de ações, ocorreria uma “alienação em sentido amplo”, entendimento esse equivocado;

b.2) não é possível equiparar-se a incorporação de ações e o ato de aumento de capital com subscrição em bens;

b.3) não há ganho de capital na incorporação de ações da Bovespa Holding, por ausência de mutação patrimonial e disponibilidade de renda;

b.4) mesmo que a incorporação de ações seja entendida como “aumento de capital com subscrição em bens”, não há que se exigir tributo sobre a renda, em face da ausência de mutação patrimonial e falta de disponibilidade de renda tributável;

b.5) as ações da Bovespa Holding que detinha a impugnante estavam registradas em conta do ativo permanente, assim como foram registradas as ações da Nova Bolsa recebidas em substituição àquelas, pelo valor de custo histórico das ações substituídas, o que se verifica até o momento;

b.6) era vedado à impugnante, conforme regras contábeis vigentes à época, reconhecer eventual ganho decorrente do valor atribuído às ações da Bovespa Holding no aumento de capital da Nova Bolsa ou mesmo reavaliar os referidos ativos;

b.7) em 30 de junho de 2008, excluídas as próprias ações tidas como alienadas pela fiscalização, a impugnante não detinha ativos líquidos para pagamento dos tributos incidentes;

b.8) conforme demonstrado, se a impugnante alienasse todo o patrimônio tributado pela fiscalização na data em que disponível, não apenas perderia tal patrimônio, como ainda faria devendo ao Fisco montante superior a R\$ 25.000.000,00;

b.9) subsidiariamente, tem-se que a impugnante não teria auferido acréscimo patrimonial ou qualquer forma de renda disponível em 8 de maio de 2008 em face da deliberação de incorporação de ações da Bovespa Holding:

b.9.1) “no dia 08.05.2008, por força do lock up, 60% das ações de BOVESPA HOLDING delidas pela Impugnante não eram passíveis de negociação. Nessa data, a cotação dessas ações correspondia a R\$ 24,82 (valor utilizado pela Fiscalização na autuação)”;

b.9.2) “a substituição das ações de BOVESPA HOLDING por ações de NOVA BOLSA somente ocorreu em 19.08.2008, sendo que, apenas no dia 20.08.2008, ocorreu o primeiro pregão a partir do qual referidas ações passaram a ser negociadas. Nessa data, a cotação das ações da NOVA BOLSA correspondia a R\$ 11,50, na abertura das negociações”;

b.9.3) “a Impugnante somente passou a ter faculdade de alienar a integralidade das suas ações após o término do lock up, ocorrido no dia 20.10.2008, quando as ações da NOVA BOLSA tinha cotação correspondente a R\$6,77, ou seja, aproximadamente, 75% inferior àquela adotada pela Fiscalização para autuação”;

c) é improcedente a exigência das multas isoladas:

c.1) as estimativas do mês de dezembro de 2008 foram efetivamente pagas, contudo com código de arrecadação 2390 (IRPJ) e 6758 (CSLL);

c.2) a multa isolada relativa às estimativas do mês de maio de 2008 não é passível de cobrança uma vez que houve erro na identificação do aspecto temporal de ganho que ensejaria o recolhimento das estimativas, porque foi aplicada concomitantemente com a multa de ofício lançada pelo não recolhimento do tributo ao final do ano-calendário sendo aplicável, nesse caso ainda, o princípio da consunção;

c.3) a multa isolada sobre a estimativa a pagar de julho de 2008 deve ser cancelada em face da postergação ocorrida e, também, porque aplicada de maneira concomitante com a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo ao final do ano-calendário;

d) é ilegítima a exigência de juros de mora sobre as multas apuradas.

Ao final é requerida a declaração de improcedência dos autos de infração.

Subsidiariamente, quanto à infração relativa ao ganho de capital decorrente da operação de desmutualização da Associação CETIP, a improcedência do montante principal dos tributos, da multa de ofício e dos juros moratórios incorridos em data posterior ao recolhimento dos tributos (postergação) e, quanto à infração relativa ao ganho de capital decorrente da operação de incorporação de ações da Bovespa Holding, a redução da base de cálculo considerando-se os valores das cotações nos pregões de 20 de agosto de 2008 (40% das ações) e 20 de outubro de 2008 (60% das ações restantes), ajustando-se, ainda, o

custo de aquisição, determinando-se, ao final, o cancelamento das multas isoladas e da exigência dos juros de mora sobre as multas de ofício aplicadas.

Emitido o acórdão, houve “embargos de declaração” por parte da DEINF/SP, relativamente às multas isoladas (estimativas de IRPJ e CSLL) do período de apuração dezembro de 2008, assim como quanto à determinação de Redarf.

Segundo notícia o TVF, as acusações podem ser assim resumidas:

- 1 deixou de oferecer à tributação ganhos de capital na incorporação de ações quando da criação da Nova Bolsa (Bovespa Holding). Infração 1 do Auto de Infração. Neste item, foi aplicada multa isolada relativa ao mês de maio de 2008 e multa de ofício.
- 2 deixou de oferecer à tributação ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP, afastando a postergação tributária. Infração 2 do Auto de Infração. Neste item foi aplicada multa isolada relativa ao mês de julho de 2008 e multa de ofício.
- 3 Multa isolada devida em razão do não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada em dezembro de 2008, a qual não tem relação com as outras infrações.

Apreciando a impugnação e os documentos apresentados pela Autuada às fls. 541/1447, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) houve por bem dar-lhe parcial provimento, cancelando os créditos relativos às infrações dos itens 1 e 3 acima referidos.

Posteriormente, recebendo a manifestação da DEINF/SP de fls. 1451/1546 como Embargos de Declaração, foram-lhes atribuídos efeitos modificativos para o fim de reverter o cancelamento da multa isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada em dezembro de 2008 (item 3 acima), sob o fundamento de que a Autuada não teria informado o valor correspondente em DCTF, o que impediria o respectivo reconhecimento do recolhimento (fls.1464/1488), estabelecendo o resultado do julgamento da seguinte forma:

- 1 **Item cancelado:** deixou de oferecer à tributação ganhos de capital na incorporação de ações quando da criação da Nova Bolsa (Bovespa Holding). Cancelada a exigência de IRPJ, CSLL e respectivas multas isolada e de ofício;
- 2 **Item mantido:** deixou de oferecer à tributação ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP, afastando a postergação tributária. Mantida a exigência de IRPJ, CSLL e respectivas multas isolada e de ofício.
- 3 **Item mantido:** multa isolada aplicada em razão do não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada em dezembro de 2008.

Por força o cancelamento do item 1 acima mencionado, relativo à exigência de IRPJ, CSLL e respectivas multas isolada e de ofício sobre ganhos de capital na incorporação de ações quando da criação da Nova Bolsa (Bovespa Holding), foi interposto Recurso de Ofício e, em relação ao resultado que lhe foi desfavorável, a Autuada aviou o Recurso Voluntário de fls.

1599/1620, instruído com os documentos de fls. 1624/1681. No Recurso Ordinário, sustenta a Recorrente, em breve resumo:

- inicialmente, que não deve ser provido o recurso de ofício, seja pelo fato de a operação de ações não caracterizar alienação para quaisquer fins, inclusive tributários; seja pelo fato de não existir no caso de aquisição de disponibilidade jurídica e econômica de renda/ganho passível de tributação; seja pelas demais razões aduzidas em impugnação e no próprio acórdão recorrido;
- a nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL sobre o alegado ganho de capital decorrente da desmutualização da CETIP, tendo em vista que a postergação não foi observada pela fiscalização;
- que improcede a exigência de multas isoladas de julho e dezembro de 2008; e
- que é ilegítima a exigência de juros de mora sobre as multas apuradas

Ato contínuo, a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ofereceu suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, juntamente com razões ao recurso de ofício (fls. 1688/1721), sustentando, em resumo:

Quanto ao recurso ordinário:

- a inexistência de nulidade no lançamento relativo à desmutualização da CETIP;
- que a discussão sobre essa parte do lançamento, como muito bem frisado pela turma julgadora de primeira instância, versa apenas sobre a existência ou não de postergação do pagamento do crédito tributário.
- que o lançamento se reporta à operação de desmutualização da CETIP, ocorrida no ano-calendário de 2008, por meio da qual a contribuinte teria recebido patrimônio da entidade isenta (CETIP) e, com isso, auferido ganho de capital tributável;
- que o lançamento somente deve ser cancelado se ficar demonstrado que o pagamento posterior foi suficiente para liquidar todo o tributo devido, acrescido dos encargos moratórios; e
- que a postergação apenas terá força para provocar o cancelamento do lançamento se tributo e juros de mora forem efetivamente quitados, nos termos da Súmula CARF nº 36, ou seja, o cancelamento do Auto de Infração acontecerá somente se quitado integralmente o crédito tributário devido – o que inclui os encargos moratórios.

Quanto ao recurso de ofício:

- existência de efetiva alienação na incorporação de ações;

- possibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício, que têm materialidades distintas;
- que, a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no livro diário os balancetes de suspensão ou redução;
- que, quando deixar de recolher os tributos devidos, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição no livro diário dos balancetes de suspensão ou redução, estará sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96;
- que, no presente caso, restou plenamente configurado o desrespeito da Recorrida à Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser mantido o lançamento da multa isolada; e
- que não se pode admitir, em hipótese alguma, a exclusão total dos juros de mora sobre a multa de ofício, por expressa afronta ao § 1º do art. 161 do CTN e à finalidade do ordenamento tributário.

Às fls. 1733/1735, a Autuada deduziu petição para “**apresentar desistência parcial do PA e renunciar em parte** às alegações de direito apresentadas nesses autos, **exclusivamente** no tocante à matéria objeto do recurso de ofício submetido à apreciação deste Conselho, relativa à tributação por pretensão ganho de capital decorrente da operação de incorporação de ações de Bovespa Holding S.A., presente nos autos de infração de IRPJ e CSLL, e respectivas multas de ofício (regular e isolada)” (grifos do original), tendo em vista os benefícios conferidos pela Lei 13.043/2014 (artigo 42).

Em seguida, foi proferido o r. despacho de fls.1742/1749, acusando a desistência acima referida e segregando os créditos remanescentes, que permanecem como objeto do Recurso Voluntário, a saber:

DÉBITOS A SEREM MANTIDOS NO PAF nº. 16327-720.274/2013-07				
RECEITA	PA/EX	PERÍODO	EXPR. MONET.	VALOR
2917	2008	ANUAL	REAL	327.480,94
1632	31/07/2008	DIÁRIO	REAL	163.740,47
1632	31/12/2008	DIÁRIO	REAL	2.301.731,43
2973	2008	ANUAL	REAL	196.488,56
1649	31/07/2008	DIÁRIO	REAL	98.244,28
1649	31/12/2008	DIÁRIO	REAL	11.946,50
Total				3.099.632,18

Obs.: débitos objeto de recurso voluntário a serem mantidos no PAF nº. 16327-720.274/2013-07.

Submetido a julgamento perante essa C. Turma em sessão de 04/10/2016 (fls. 1755/1760), ao tempo em que foi reconhecida a ocorrência de postergação em relação à tributação ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP, foi determinada a realização de diligência nos seguintes termos:

Desta forma, entendo que restou incontroverso a postergação da tributação nos termos do artigo 6 do Decreto Lei 1.598/77 e o Parecer Normativo Cosit 2/96; entretanto, verifico ser necessário converter o julgamento em diligência, para que a autoridade local elabore Relatório Circunstanciado, apontando se o imposto recolhido à época da alienação das ações (2009 e 2011) e oferecido a tributação, juntamente com o valor recolhido a maior de R\$ 19.464,90 (fls.1679), é suficiente para quitar os acréscimos legais.

Em cumprimento da medida proposta, foi produzido o Relatório Fiscal de fls. 3918/3920, que apresentou a seguinte conclusão:

Retroagindo ao ano-calendário de 2008 os valores pagos a maior em 2009, 2010 e 2011, chegou-se aos valores a recolher de débitos tributários de R\$156.463,06 de IRPJ e R\$ 79.840,69 de CSLL, ambos com data-base 2008, sobre os quais deverão incidir multa de 75% e juros até o efetivo recolhimento, conforme demonstrado em planilha (DOC 01) anexa a este relatório.

Com a manifestação da Recorrente de fls. 3953/3967, retornaram os autos para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Muito embora o Recurso de Ofício atenda ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 2017, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, dele não se conhece, tendo em vista a perda de seu objeto em decorrência da desistência parcial manifestada pela Recorrente às fls. 1733/1735, relativa à discussão a respeito da tributação por ganho de capital decorrente da operação de incorporação de ações de Bovespa Holding S.A., tendo sido, por conseguinte, definitivamente constituído o crédito tributário neste ponto.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

Considerando a desistência parcial manifestada pela Recorrente às fls. 1733/1735, persistem em discussão os seguintes itens dos autos de infração:

- 1 IRPJ e CSSL incidentes sobre ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP e respectivas multas isolada e de ofício.
- 2 Multa isolada aplicada em razão do não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada em dezembro de 2008

1) DA DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP E POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cumpre ressaltar que não estão em debate nos autos questões relacionadas com a eventual inexistência de ganhos de capital na operação que se convencionou denominar desmutualização das Bolsas, situação que foi inclusive objeto da Súmula CARF 118. O objeto do feito, neste ponto, restringe-se ao exame de aspectos relacionados à configuração de postergação da tributação desses ganhos.

Em relação a esse tópico, assim se manifestou o v. acórdão recorrido (fls. 1549/1573):

2 Nulidade. Ganhos auferidos em devolução do patrimônio social de entidade isenta.

Relativamente ao ganho de capital auferido em devolução do patrimônio social de entidade isenta, no caso a Associação CETIP, assim se pronunciou a impugnante:

a) houve “postergação tributária”, uma vez ter ocorrido a alienação das ações CETIP S.A. de 2009 a 2011 por valores superiores ao considerado pela fiscalização para o cálculo do ganho de capital em 2008;

b) o ganho de capital decorrente da alienação das ações CETIP S.A. oferecido à tributação de 2009 a 2011 foi significativamente superior ao apurado pela fiscalização para o ano-calendário 2008;

c) a inobservância pela fiscalização da “postergação tributária” implica a nulidade do lançamento, conforme orientação do Parecer Normativo Cosit nº 2/96 e jurisprudência do CARF, havendo inclusive entendimento sumulado nesse sentido (Súmula CARF nº 36).

Salienta-se que não há qualquer discussão sobre a ocorrência do ganho de capital na devolução em tela. Não há lide instaurada quanto a esse ponto.

A questão centra-se em ter havido ou não a alegada “postergação tributária” e, em caso positivo, quanto ao tratamento a ser dado ao lançamento: nulidade ou simplesmente a cobrança dos acréscimos (multa e juros de mora) até a data em que houve o recolhimento dos tributos em face da alienação das ações recebidas pela desmutualização da Associação CETIP.

Para embasar sua alegação, a impugnante invoca o Parecer Normativo Cosit nº 2/96 e a jurisprudência do CARF, inclusive sumulada (Súmula CARF nº 36).

Por primeiro, verifica-se que não houve postergação e, por consequência, nulidade não há. Nos casos a que se referem o parecer e a jurisprudência do auditor-fiscal, ao analisar a escrituração e os documentos relativos a um determinado ano-calendário, verifica ter havido algo que indica a postergação do pagamento do imposto como, por exemplo, a apropriação de despesas relativas a período de apuração posterior,

sem necessidade de, concomitantemente, efetuar uma verificação quanto a esse outro período.

No caso em exame, as ações foram alienadas de 2009 a 2011, ou seja, em períodos posteriores ao fiscalizado. Nesse caso, não se está diante de uma “inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro”, nos termos do art. 273 do RIR/99, cuja matriz encontra-se no art. 6º, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/77. O ganho ocorreu naquele período (2008) e os lançamentos contábeis que dão lastro à apuração foram efetuados tempestivamente.

Além disso, as ações poderiam nem ter sido alienadas. Assim, não se pode exigir que o agente do Fisco, 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.

(...)

A matéria já foi objeto de apreciação, nestes autos, por ocasião do julgamento realizado por essa C. Turma em sessão de 04/10/2016, tendo na ocasião sido prestigiado, por unanimidade, o voto do Conselheiro Relator Leonardo Luis Pagano Gonçalves, cujos fundamentos adoto como razão de decidir (fls. 1755/1760):

Em relação aos lançamentos de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital decorrente da desmutualização da CETIP, a Recorrente apenas alega nulidade do Auto de Infração devido a Fiscalização ter deixado de observar a postergação da tributação nos termos do artigo 6 do Decreto Lei nº 1.598/77 e o Parecer Normativo Cosit nº 02/96.

Como muito bem ressaltado no v. acórdão recorrido, salienta-se *"que não há qualquer discussão sobre a ocorrência do ganho de capital na devolução em tela. Não há lide instaurada quanto a esse ponto.*

A questão centra-se em ter havido ou não a alegada "postergação tributária" e, em caso positivo, quanto ao tratamento a ser dado ao lançamento: nulidade ou simplesmente a cobrança dos acréscimos (multa e juros de mora) até a data em que houve o recolhimento dos tributos em face da alienação das ações recebidas pela desmutualização da Associação CETIP."

Ou seja, trata-se em saber se a tributação deveria ter ocorrido em julho de 2008, no momento em que houve a substituição dos títulos patrimoniais da Associação CETIP pelas ações da CETIP S.A., ou se deveria ter ocorrido nos anos de 2009 e 2011, quando houve a alienação das ações e tributação, pela Recorrente, do ganho de capital.

Ao analisar os autos, notei que assiste razão a Recorrente, eis que o histórico fático demonstra que é caso de postergação da tributação.

A desmutualização ocorreu em 2008, sendo que a empresa vendeu as ações em 2009 e 2011, períodos anteriores a lavratura do Auto de Infração em 2013.

Sendo que apenas após a venda das ações é que a Recorrente ofereceu a tributação a receita da venda.

A operação de desmutualização ocorreu em julho de 2008, com a escrituração da receita com o ganho de capital nesta data, conforme DIPJs fls.768/860, comprovantes de fls. 868/952 e Livro Razão fls.755/767.

Posteriormente, em 2009 e 2011, antes da lavratura do Auto de Infração em 2013, a Recorrente alienou as ações e ofereceu à tributação os respectivos ganhos.

Sendo assim, entendo que a Recorrente não deixou de oferecer à tributação ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP, conforme alegado pela Fiscalização, tendo apenas oferecido em momento posterior.

A Recorrente demonstra às fls. 1679 o histórico do registro dos montantes relativos a escrituração da receita até o momento da venda, onde restou apontado e comprovado que além de ter oferecido a receita à tributação, também ocorreu a postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Desta forma, entendo que restou incontroverso a postergação da tributação nos termos do artigo 6 do Decreto Lei 1.598/77 e o Parecer Normativo Cosit 2/96; entretanto, verifico ser necessário converter o julgamento em diligência, para que a autoridade local elabore Relatório Circunstanciado, apontando se o imposto recolhido à época da alienação das ações (2009 e 2011) e oferecido a tributação, juntamente com o valor recolhido a maior de R\$ 19.464,90 (fls.1679), é suficiente para quitar os acréscimos legais.

Como bem apontado no voto acima referido, trata-se de clara situação de postergação, na medida em que, muito embora a operação de desmutualização tenha ocorrido em julho de 2008, a Recorrente ofereceu os ganhos de capital à tributação posteriormente, por ocasião da alienação das ações em 2009/2011, antes da lavratura do Auto de Infração em 2013.

Saliente-se que, tal como asseverou a decisão recorrida, *“não se pode exigir que o agente do Fisco, 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”*. Todavia, uma vez invocada como matéria de defesa, cumpre perquirir a ocorrência da postergação, que, aliás, foi confirmada pela diligência proposta, que trouxe aos autos as seguintes informações (fls. 3918/3920):

Preliminarmente, destacamos que o suposto valor de R\$19.464,90, referente a cálculo encontrado na fl. 1679, não se refere a um valor isolado e recolhido além dos valores oferecidos a tributação nas alienações de ações em 2009, 2010 e 2011. O valor de R\$19.464,90 foi obtido do cotejamento, sob a ótica do contribuinte, dos valores oferecidos a tributação nas alienações de ações de 2009, 2010 e 2011, e os valores que deveriam ter sido oferecidos conforme a autuação do fisco. Sob a ótica do contribuinte houve ocorrência de fato gerador apenas no momento da alienação das ações. Sob a ótica da administração tributária federal, materializada no auto de infração, o fato gerador ocorreu quando da devolução do patrimônio em 2008, não se confundindo com o momento posterior das alienações em 2009, 2010 e 2011, que seriam novos fatos geradores, ensejando novos cálculos do ganho de capital. O cálculo apresentado pelo contribuinte na fl. 1679 faz o confronto dos valores que deveriam ter sido recolhidos, com os valores efetivamente recolhidos, chegando a um saldo credor, em favor do contribuinte, de R\$19.464,90. Todavia, esse cálculo não pode prosperar, pois assenta-se na premissa falsa de que o incumprimento da obrigação tributária no tempo oportuno não ocasionaria multas e juros. O referido cálculo não contempla a cobrança de juros e multas pelo fisco. Para chegarmos ao valor correto foi elaborada planilha (DOC 01) contemplando os devidos juros e multa. Após o ajuste nos cálculos foram obtidos **os valores a recolher de débitos tributários de R\$156.463,06 de IRPJ e R\$ 79.840,69 de CSLL, ambos com data-base 2008, sobre os quais deverão incidir multa de 75% e juros até o efetivo recolhimento.**

Para obter estes valores há de se considerar que o ganho de capital decorrente da devolução do patrimônio representado pelos títulos patrimoniais, e não oferecido à tributação em 2008, foi de R\$1.309.923,74. O contribuinte informa em planilha (DOC 02) entregue em atendimento a intimação nesta diligência que o saldo inicial de ações (CTIP3) decorrentes da devolução do patrimônio Cetip era de 1.219.950 ações. Será

sobre este saldo que nos concentraremos, isolando as ações oriundas da devolução de patrimônio, e desconsiderando demais movimentações.

Em 2009 foi vendida a quantidade de 576.492 (DOC 02), o que proporcionou uma receita de R\$7.494.396,00, embora só tenha sido oferecida R\$7.430.605,00 à tributação. Para esta transação atribuímos um custo de R\$632.949,77 (R\$1.339.423,74/1.219.950 ações x 576.492 ações) referentes às 576.492 ações, obtendo um ganho de capital de R\$6.861.446,23. Confrontando os R\$7.430.605,00 oferecidos à tributação na DIPJ 2010, com o ganho de capital de R\$6.861.446,23, obtém-se a diferença de R\$569.158,77 (DOC 03). Esta diferença correspondeu a um recolhimento a maior de R\$142.289,69 de IRPJ, e R\$85.373,82 de CSLL em 2009 (DOC 01).

DATA	Qtd ações	Receita
30/10/09	481.798	6.263.374,00
30/10/09	89.787	1.167.231,00
27/11/09	4.907	63.791,00
Total 2009	576.492	7.494.396,00

Em 2010 foi vendida a quantidade de 394.700 (DOC 02), o que proporcionou uma receita de R\$5.347.579,53. Para esta transação atribuímos um custo de R\$433.354,28 (R\$1.339.423,74/1.219.950 ações x 394.700 ações) referentes às 394.700 ações, obtendo um ganho de capital de R\$4.914.225,25. Confrontando os R\$5.000.497,75 oferecidos à tributação na DIPJ 2011 (DOC 04, página 8/15), com o ganho de capital de R\$4.914.225,25, obtém-se a diferença de R\$86.272,50. Esta diferença correspondeu a um recolhimento a maior de R\$21.568,13 de IRPJ, e R\$12.940,88 de CSLL em 2010.

DATA	Qtd ações	Receita
26/04/10	150.000	1.817.716,68
17/05/10	25.000	347.130,21
18/05/10	25.000	345.413,80
21/05/10	50.000	682.264,54
10/06/10	38.800	574.472,74
16/06/10	25.000	369.410,52
17/06/10	25.000	368.852,72
12/07/10	50.000	701.946,75
30/12/10	5.900	140.371,57
Total 2010	394.700	5.347.579,53

Em 2011 foi vendida a quantidade de 344.934 ações (DOC 02), porém, apenas 248.758 ações eram remanescentes das 1.219.950 inicialmente recebidas na desmutualização. Assim, proporcionalmente, foi auferida uma receita de R\$6.018.418,42 (receita total de R\$8.345.287,95 dividida pelas 344.934 ações, e multiplicado por 248.758 ações). Para esta transação atribuímos um custo de R\$273.119,69 (R\$1.339.423,74/1.219.950 ações x 248.758 ações) referentes às 248.758 ações remanescentes, obtendo um ganho de capital de R\$5.745.298,73. Confrontando os R\$6.018.418,42 oferecidos à tributação na DIPJ 2012, com o ganho de capital de R\$5.745.298,73, obtém-se a diferença de R\$273.119,69. Esta diferença correspondeu a um recolhimento a maior de R\$68.279,92 de IRPJ, e R\$40.967,95 de CSLL em 2011.

DATA	Qtd ações	Receita
03/01/11	15.200	363.694,50
07/01/11	13.700	325.947,52
10/01/11	100.000	2.383.588,39
11/01/11	85.800	2.143.438,26
12/01/11	30.000	762.897,72
20/01/11	100.200	2.364.905,83
24/01/11	34	815,73

Total 2011	344.934	8.345.287,95
------------	---------	--------------

Retroagindo ao ano-calendário de 2008 os valores pagos a maior em 2009, 2010 e 2011, chegou-se aos valores a **recolher de débitos tributários de R\$156.463,06 de IRPJ e R\$ 79.840,69 de CSLL, ambos com data-base 2008, sobre os quais deverão incidir multa de 75% e juros até o efetivo recolhimento,** conforme demonstrado em planilha (DOC 01) anexa a este relatório.

(grifos do original)

A seu turno, manifestando-se sobre o resultado da diligência, a Recorrente se insurgiu, em síntese, quanto aos seguintes aspectos (fls. 3953/3967):

- 1 Preliminarmente: Da nulidade dos autos de infração por vício material diante do reconhecimento da postergação dos tributos
- 2 Subsidiariamente: Do método de cálculo equivocado utilizado pela Fiscalização para reapurar o tributo lançado

1.1)Da nulidade do lançamento

Em relação à alegada nulidade dos autos de infração por vício material, em que pese a jurisprudência colacionada na peça de impugnação e a referência ao Parecer Cosit 02/1996, não vislumbro erro na indicação do critério material e quantitativo do fato gerador que pudesse ensejar a nulidade do lançamento. As situações que envolvem o reconhecimento de postergação não se relacionam com a alteração do critério jurídico do lançamento, vez que não há qualquer influência na determinação da matéria tributável, no cálculo do montante do tributo devido ou na identificação do sujeito passivo (art. 142 do CTN).

Esse é exatamente o caso dos autos, onde não se discute nenhum dos aspectos relacionados à ocorrência do fato gerador, mas apenas e tão somente se o pagamento do tributo devido em decorrência do oferecimento à tributação do ganho de capital auferido em devolução do patrimônio social de entidade isenta foi postergado para período de apuração posterior ao em que seria devido.

Vale dizer, a avaliação da ocorrência do postergação relaciona-se ao momento do pagamento do tributo, por adiamento indevido do oferecimento à tributação de qualquer dos elementos integrantes da base de cálculo, não atingindo o dimensionamento da matéria tributável.

Não há, pois, nulidade a ser proclamada sob tal rubrica.

1.2)Do método de cálculo utilizado pela Fiscalização

Quanto à metodologia adotada pela fiscalização, a Recorrente apresentou diversas considerações, que podem ser assim resumidas (fls. 3953/3967):

- a) que em situações em que previamente identificada pela Fiscalização a hipótese de postergação tributária, impõe-se a imputação linear de pagamento para identificação de eventual pagamento insuficiente de tributos. Ou seja, (a) compensa-se “tributo devido em uma competência” com o “tributo recolhido a maior em outra competência”; e (b) exige-se juros moratórios isoladamente correspondente ao período entre o vencimento do tributo devido e a data do respectivo pagamento;
- b) que da análise dos cálculos efetuados pela Unidade de Origem, conclui-se que foi aplicado o método de imputação proporcional aos tributos postergados, o que não se pode admitir, conforme o Parecer Normativo COSIT n. 2, de 1996, notadamente os §§ 6º e 7º do art. 6º; e a própria jurisprudência deste E. CARF;
- c) que, ao invés de compensar o valor do tributo tido como devido numa competência com o valor do tributo tido como recolhido a maior em outra competência para exigir apenas o valor líquido correspondente (método da imputação linear), a Fiscalização fez incidir sobre o valor do “tributo devido” multa e juros de mora para, somente após, realizar a compensação em referência (método da imputação proporcional);
- d) que, ao alterar o método de imputação estabelecido no próprio Parecer Normativo citado, a Fiscalização majorou indevidamente o valor do “IRPJ devido em 2008” e, portanto, encontrou saldo devedor de tributo após a compensação com os montantes de IRPJ recolhido nos anos de 2009 a 2011;
- e) que outra impropriedade da Fiscalização foi reapurar, indevidamente, o valor do tributo objeto de lançamento por homologação pela Recorrente nos anos de 2009, 2010 e 2011, nada obstante o decurso do prazo de decadência para essa finalidade. Em outros termos, a Fiscalização alterou *sponte própria* os valores informados na contabilidade e nas declarações apresentadas tempestivamente pela Recorrente nos citados anos-calendários, desconsiderando, inclusive, as aquisições de ações feitas pela Recorrente no citado ano, que alteraram o preço médio (custo de aquisição) para fins de apuração do ganho de capital; e
- f) com base em tais argumentos, a Recorrente apresentou seus cálculos, em atenção à Resolução n. 1402-000.390, agora em conformidade com o PN Cosit n. 2/96 e com os dados informados em suas DIPJ's relativas aos anos de 2009, 2010 e 2011, demonstrando analiticamente que o imposto recolhido à época da alienação das ações (nos anos de 2009 a 2011), cuja receita fora devidamente oferecida à tributação nesses períodos, é

suficiente para quitar integralmente o IRPJ pretensamente devido no ano de 2008, de modo que sobra, portanto, como saldo devedor, exclusivamente, o valor de parte dos juros isolados, no montante final de R\$ 55.617,72.

Também no presente tópico razão não assiste à Recorrente.

De fato, o Relatório Fiscal de fls. 3918/3920 é categórico ao afirmar que “O cálculo apresentado pelo contribuinte na fl. 1679 faz o confronto dos valores que deveriam ter sido recolhidos, com os valores efetivamente recolhidos, chegando a um saldo credor, em favor do contribuinte, de R\$19.464,90. Todavia, esse cálculo não pode prosperar, **pois assenta-se na premissa falsa de que o incumprimento da obrigação tributária no tempo oportuno não ocasionaria multas e juros**. O referido cálculo não contempla a cobrança de juros e multas pelo fisco” (original sem grifo).

Já segundo a Recorrente, o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, orienta que os cálculos relativos à apuração dos valores postergados deveriam ter adotado o método de **imputação linear**, pelo qual seria compensado o “tributo devido em uma competência” com o “tributo recolhido a maior em outra competência”, apurando-se os juros moratórios correspondentes ao período entre o vencimento do tributo devido e a data do respectivo pagamento, de forma isolada.

Entretanto, ao contrário do que afirma, os critérios aplicados nos cálculos elaborados pela fiscalização, usualmente denominados de imputação proporcional, foram concebidos em estrita obediência ao direcionamento do referido Parecer Normativo, cujo item 5 se encontra assim enunciado:

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

"Art. 6º

.....

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de **imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa**, se dela resultar:

a) **postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;**

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito

pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência de aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período de competência."

(original sem grifo)

Bem se vê, pois, que a leitura conjugada do disposto na letra "a" do § 5º e no § 7º do artigo 6º do Decreto-lei 1.598, de 1977, referidos no item 5 do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, é de meridiana clareza ao indicar que a postergação do pagamento para exercício posterior ao em que seria devido constitui fundamento para lançamento de **imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa** (§ 5º, "a"), **não excluindo a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação** (§ 7º).

Por conseguinte, não houve alteração do método de imputação estabelecido pelo Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, ou tampouco majoração indevida do valor do tributo, posto que a imputação proporcional consiste em método de apuração que permite a adequada incidência dos acréscimos legais de modo condizente com o montante devido no processo de amortização de tributo pago extemporaneamente.

No mais, igualmente não prospera a alegação de que *"Outra impropriedade da Fiscalização foi reapurar, indevidamente, o valor do tributo objeto de lançamento por homologação pela Recorrente nos anos de 2009, 2010 e 2011"*, uma vez que *'a Fiscalização alterou sponte própria os valores informados na contabilidade e nas declarações apresentadas tempestivamente pela Recorrente nos citados anos-calendários, desconsiderando, inclusive, as aquisições de ações feita pela Recorrente no citado ano que alteraram o preço médio (custo de aquisição) para fins de apuração do ganho de capital'* "".

Ora, como visto, a sistemática da postergação exige que se identifique o valor do tributo supostamente pago em período de apuração posterior ao em que seria devido, para ser cotejado com o valor efetivamente devido apurado no período de apuração originário, acrescido, se for o caso, dos acréscimos legais.

Nesse quesito, como informa o Relatório Fiscal de fls. 3918/3920, *"Preliminarmente, destacamos que o suposto valor de R\$19.464,90, referente a cálculo encontrado na fl. 1679, não se refere a um valor isolado e recolhido além dos valores oferecidos a tributação nas alienações de ações em 2009, 2010 e 2011. O valor de R\$19.464,90 foi obtido do cotejamento, sob a ótica do contribuinte, dos valores oferecidos a tributação nas alienações de ações de 2009, 2010 e 2011, e os valores que deveriam ter sido oferecidos conforme a autuação do fisco. Sob a ótica do contribuinte houve ocorrência de fato gerador apenas no momento da alienação das ações. Sob a ótica da administração tributária federal, materializada no auto de infração, o fato gerador ocorreu quando da devolução do patrimônio em 2008, não se confundindo com o momento posterior das alienações em 2009, 2010 e 2011, que seriam novos fatos geradores, ensejando novos cálculos do ganho de capital"* (grifo nosso).

Destarte, forçoso reconhecer que, na situação retratada nos autos, a apuração dos valores postergados não prescindiu da identificação e segregação das importâncias oferecidas à

tributação nos períodos em questão, razão pela qual não se detecta qualquer vício no procedimento adotado pela fiscalização.

1.3) Dos valores postergados

Por não se confirmarem as imperfeições apontadas pela Recorrente na sua petição de fls. 3953/3967, merece parcial provimento o Recurso Voluntário para serem adotadas as conclusões contidas no Relatório Fiscal de fls. 3918/3920, a saber: *“Retroagindo ao ano-calendário de 2008 os valores pagos a maior em 2009, 2010 e 2011, chegou-se aos valores a recolher de débitos tributários de R\$156.463,06 de IRPJ e R\$ 79.840,69 de CSLL, ambos com data-base 2008, sobre os quais deverão incidir multa de 75% e juros até o efetivo recolhimento”*.

2) MULTA ISOLADA: NÃO RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL S/BASE ESTIMADA EM DEZ/2008

A Recorrente sustenta que a multa isolada relativa ao não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada em dez/2008 deve ser cancelada pelos seguintes argumentos que sintetiza em no item 74 de seu RV (fls. 1618):

Com a devida vênia, impõe-se reconhecer que:

(i) a RECORRENTE apresentou documentos suficientes para atestar a liquidação integral dos débitos exigidos pela Fiscalização;

(ii) a DEINF reconheceu que, alocando-se os pagamentos realizados em janeiro de 2009 nos débitos relativos às estimativas mensais de IRPJ/CSLL de dezembro de 2008, não resta débitos em aberto, e sim créditos a restituir;

(ii.a) logo, não há prejuízo ao Fisco no reconhecimento da extinção, por pagamento, dos débitos de estimativas mensais de dezembro de 2008;

(iii) atualmente, a RECORRENTE não pode realizar a retificação da sua DCTF relativa a dezembro de 2008.

Posteriormente, ao se manifestar sobre o Relatório Fiscal de fls. 3918/3920, a Recorrente argumentou que a multa isolada relativa ao não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada em dez/2008 deve ser cancelada, *“posto que comprovou o recolhimento tempestivo dessas estimativas (fls. 1.446/1.447)”*, uma vez que *“o recolhimento das estimativas foi realizado tempestivamente em 31.01.2009 em montante até superior ao apurado pela Fiscalização no TVF”*, bem como *“que o pagamento apenas não foi reconhecido pela Fiscalização em virtude do código de recolhimento utilizado na respectiva DARF, uma vez que se utilizou (equivocadamente) o código relativo a ‘ajuste’ ao invés do código próprio de estimativas”* (fls. 3966).

O v. acórdão recorrido assim tratou da questão (fls. 1562):

3 – Dezembro de 2008.

Alegou a impugnante que as estimativas do mês de dezembro de 2008 foram efetivamente pagas, contudo com código de arrecadação 2390 (IRPJ) e 6758 (CSLL).

Os códigos em tela referem-se aos valores apurados no ajuste anual dos tributos correspondentes.

No acórdão modificado, esses recolhimentos foram considerados como pagamentos das estimativas. Contudo, como pode ser visto às fls. 1.541 a 1.546 (embargos de declaração), as estimativas de IRPJ e CSLL do mês de dezembro de 2008, embora constem apuradas na DIPJ/2009, não foram confessadas como débitos na DCTF alusiva ao período. Os débitos relativos ao ajuste anual desses mesmos tributos, porém, constaram da DCTF correspondente. Nesta, pode ser visto que esses débitos foram extintos parcialmente por compensação e com parte dos referidos pagamentos. Ainda, as partes dos pagamentos não alocadas aos débitos foram utilizadas como crédito para fins de compensação, conforme processos indicados. Há remanescente de pagamento de IRPJ disponível.

Em face do exposto, tem-se que as estimativas de IRPJ e de CSLL do mês de dezembro de 2008 não foram confessadas e efetivamente não foram pagas, pelo que devem ser mantidas as respectivas multas isoladas.

De fato, dúvidas não há de que a Recorrente utilizou códigos de arrecadação equivocados (2390/IRPJ e 6758/CSLL), que se referem a valor apurado no ajuste anual dos tributos correspondentes.

No entanto, como se verifica dos termos da Informação Fiscal de fls. 1541/1546, os recolhimentos realizados pela Recorrente sob tais códigos não foram considerados como pagamentos das estimativas de dezembro de 2008 não apenas em razão de os respectivos débitos (estimativas de 12/2008) não terem sido confessados em DCTF (item 2.3, fls. 1546), mas também porque *“Inexiste coincidência entre o valor a pagar apurado no ajuste anual e as estimativas de 12/2008. Salvo melhor juízo, a apuração das estimativas de 12/2008 informada pelo contribuinte em DIPJ encontra-se em desacordo com as instruções de preenchimento da referida declaração constantes de seu programa gerador”* (item 2.4, fls. 1543/1544).

Portanto, não se trata meramente de reconhecer a existência de recolhimentos realizados sob códigos equivocados. Em verdade, além de os débitos não terem sido declarados via DCTF na forma prescrita pela legislação de regência, os valores pagos não coincidem com os valores devidos a partir das informações constantes da própria DIPJ, conforme exposto pela fiscalização nos seguintes termos (fls. 1544, *in fine*):

A coluna 'DEZEMBRO 1' reproduz a apuração do contribuinte em DIPJ.

A coluna 'DEZEMBRO 2' mostra a apuração de acordo com a instrução.

Na Linha 6, o contribuinte informou R\$ 2.626.911,15, o total das estimativas pagas ao longo do ano, quando, observadas as instruções e os valores apurados entre 01/2008 e 11/2008 na DIPJ, deveria ter informado R\$ 2.556.955,94, montante relativo ao imposto devido nos meses anteriores a 12/2008.

Assim, o saldo a pagar seria de R\$ 4.665.418,07 e não de R\$ 4.595.462,86.

Portanto, salvo melhor juízo, inexistiu coincidência com o saldo a pagar apurado no ajuste.

Quanto à CSLL, a situação é análoga, conforme demonstra o quadro abaixo.

Na Linha 5, o contribuinte informou R\$ 1.125.875,79, o total das estimativas pagas ao longo do ano, quando, observadas as instruções e os valores apurados entre 01/2008 e 11/2008 na DIPJ, deveria ter informado R\$ 1.077.033,94, montante relativo à contribuição devida nos meses anteriores a 12/2008.

Assim, o saldo a pagar seria de R\$ 3.405.573,62 e não de R\$ 3.356.731,77.

Portanto, salvo melhor juízo, inexistiu coincidência com o saldo a pagar apurado no ajuste.

Dessa forma, deve ser mantida a cobrança da multa isolada em apreço.

3)MULTA ISOLADA CONCOMITANTE À MULTA DE OFÍCIO EM JUL/2008

Como se depreende do TVF, a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada em julho de 2008 consubstanciou evento do qual resultou a aplicação de multas de ofício e isolada.

A súmula da Recorrente quanto à matéria, contudo, comporta provimento nos termos da Súmula CARF nº 105, a saber:

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.

Não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007 não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme recente decisão da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF proferida nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(Acórdão 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, j. 01/09/2020)

Do voto vencedor, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, extraem-se os seguintes excertos, que adoto como razão de decidir:

“(…)

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 inocorrência 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.

(...)

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 obra¹.

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 *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)"

Por via de consequência, considerando o provimento parcial do Recurso Voluntário conforme exposto no item 1.3 acima, a multa isolada incidente sobre o débito remanescente, devida em relação à postergação do oferecimento à tributação ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP no mês de julho de 2008, deve ser cancelada.

4)DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A temática relativa à incidência de juros sobre as multas de ofício foi objeto da Súmula CARF 108, de seguimento obrigatório no âmbito deste Sodalício, *in verbis*:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, não há merecimento o pedido.

DO DISPOSITIVO

Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, voto por NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO e CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para:

- (a)reconhecer a postergação relativa ao oferecimento à tributação dos ganhos de capital na devolução de patrimônio na desmutualização da CETIP, para fixar o valor dos débitos tributários devidos de R\$156.463,06 de IRPJ e R\$ 79.840,69 de CSLL, ambos com data-base 2008, sobre os quais deverão incidir multa de 75% e juros até o efetivo recolhimento, nos termos do Relatório Fiscal de fls. 3918/3920; e
- (b)cancelar a multa isolada incidente sobre o débito referido na letra anterior, relativa ao mês de julho/2008.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca