



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720347/2011-91
ACÓRDÃO	1004-000.281 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SINGULARE CORRETORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E MERCADORIAS. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. RECEBIMENTO DAS AÇÕES.

A diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais originais caracteriza ganho tributável.

O fato gerador do IRPJ e da CSLL materializa-se no momento do recebimento das ações decorrentes da desmutualização, independentemente da posterior alienação dos valores mobiliários. Inteligência da Súmula CARF nº 118.

ESTIMATIVAS MENSAS. FALTA DE CÔMPUTO DO GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. ALEGAÇÃO DE CÔMPUTO DO GANHO DE CAPITAL NO MESMO ANO-CALENDÁRIO. OMISSÃO DA ACUSAÇÃO FISCAL ACERCA DESTA OCORRÊNCIA. DÚVIDA ACERCA DOS EFEITOS DA INFRAÇÃO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Ainda que o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não cogite de postergação entre recolhimentos mensais no mesmo ano-calendário, não subsiste o lançamento de multa isolada que deixa de justificar a desconsideração de ganho de capital correlato possivelmente adicionado à apuração de estimativa subsequente, vez que a legislação impõe a interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à natureza ou extensão dos efeitos da infração.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 156/167, que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações de fls. 56/71 e 103/118, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 168 a 185), parte integrante do auto de infração lavrado em 25/11/2010 (fls. 186 a 201), o contribuinte acima identificado foi fiscalizado em relação ao IRPJ e CSLL, em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, que abrangeu fato gerador ocorrido no ano de 2007.

Alega que as instituições financeiras estão obrigadas à apuração do lucro real conforme, e a pessoa jurídica que optar pela apuração anual do IRPJ, poderá optar pelo pagamento mensal do imposto de renda e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada.

Com base no ganho obtido na valorização do título patrimonial nº 58 da Bovespa, entregue na operação de desmutualização ocorrida em 28/08/07, no montante de R\$

11.525.831,14, deveria ter sido o valor incluído na base de cálculo estimada do IRPJ e da CSLL. Não o fazendo, aplicável ao contribuinte o disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, correspondente a multa de 50% incidente sobre o IRPJ e a CSLL (multa isolada) que deixaram de ser pagos no mês de agosto de 2007.

Em vista do acima constatado, o contribuinte foi autuado e intimado a pagar multa isolada sobre os tributos apurados e não recolhidos (IRPJ – R\$ 1.440.728,89 e CSLL – R\$ 518.662,40), no valor total de R\$ 1.959.391,29 (fl. 02).

Inconformado com a autuação, o contribuinte SOCOPA – Sociedade Corretora Paulista S/A apresentou impugnação (fls. 56 a 72 e 103 a 119) e juntou documentos (fls. 73 a 102 e 120 a 152).

As alegações em relação à CSLL (fls. 56 a 72) são semelhantes à do IRPJ (fls. 103 a 119): o impugnante afirma que recolheu o tributo referente à competência de outubro de 2007, pelo acréscimo patrimonial obtido pela valorização decorrente do processo de desmutualização da BOVESPA, momento no qual houve a efetiva ocorrência do fato gerador, consubstanciado na venda das ações.

Salienta a impropriedade da aplicação de multa vinculada ao valor do principal, defendendo que não há fundamento legal para a divisão do fato gerador em dois momentos distintos: quando da desmutualização da Bolsa e quando da venda das ações da nova Companhia, e que o acréscimo no valor do título patrimonial só deve ser tributado quando ocorrer a efetiva distribuição do montante (venda das ações).

Defende ainda que o valor devido foi oferecido à tributação na sistemática de antecipação mensal, sendo correto enquadrar a situação como pagamento em atraso de antecipação mensal, já que ocorrido em novembro de 2007. Na visão do impugnante, “a multa isolada só pode vir a ser aplicada quando não tiver sido efetuado o recolhimento da antecipação mensal, tendo se deixado para o ajuste final o pagamento de eventual valor devido a título de CSLL, o que não é o caso analisado nos presentes autos”.

Aponta ainda o impugnante que a Fiscalização poderia, quando muito, ter imposto multa isolada sobre os rendimentos decorrente dos juros nos dois meses de atraso nº pagamento da estimativa e, eventualmente, sobre a multa de mora não recolhida. Essa tributação envolvendo o valor principal violaria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

3.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/08/2007

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Incide tributo na operação de desmutualização, sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais.

LUCRO REAL ANUAL. PAGAMENTO POR ESTIMATIVAS. CABIMENTO DE MULTA ISOLADA.

Ao valor do tributo não pago, com base em estimativas mensais que deveriam incluir o ganho de capital decorrente dessa operação de desmutualização, deve ser aplicada a multa isolada referida na legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 31/08/2007

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Incide tributo na operação de desmutualização, sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais. Ao valor do tributo não pago, com base em estimativas mensais que deveriam incluir o ganho de capital decorrente dessa operação de desmutualização, deve ser aplicada a multa isolada referida na legislação tributária.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA.

A sanção imposta pelo não recolhimento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformado, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 175/192 com base nos argumentos assim sintetizados:

- **Inexistência de fato gerador em agosto/2007**: Sustenta que não houve efetivo acréscimo patrimonial com a desmutualização da BOVESPA em agosto de 2007, entendendo que apenas ocorreu substituição de ativos - de títulos patrimoniais da associação por ações da nova companhia - sem gerar disponibilidade econômica ou jurídica da renda. O verdadeiro fato gerador teria ocorrido somente em outubro de 2007, com a venda efetiva das ações. Cita a Portaria MF nº 785, de 1977, que estabelece que o acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas, devendo ser tributado apenas quando da efetiva distribuição ou venda.
- **Violação ao conceito de renda**: Argumenta que a tributação viola o conceito de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que exige "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica" para configuração do fato gerador.
- **Analogia com o Método de Equivalência Patrimonial**: Traça paralelo com o tratamento dado ao método de equivalência patrimonial, onde o fato gerador também ocorre no momento da alienação, não da valorização, aplicando-se o artigo 225 do Regulamento do Imposto de Renda.
- **Multa isolada**: Contesta o enquadramento da multa no artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, argumentando que houve recolhimento em atraso, não ausência de pagamento. Considera que a situação deveria ser tratada como pagamento em atraso da antecipação mensal, não como falta de recolhimento.
- **Inconsistência na fundamentação legal**: Aponta inconsistência entre o auto de infração (fundamentado no inciso I do artigo 44) e o acórdão recorrido (que menciona o inciso II), ambos exigindo ausência de pagamento para aplicação da multa, o que não se verificou no caso.
- **Precedentes**: Apresenta extensa jurisprudência administrativa estabelecendo que, quando o valor da estimativa mensal é recolhido antes do ajuste final, não se sustenta a cobrança de multa isolada, mesmo que em atraso.

- **Base de cálculo inadequada**: Aduz que a aplicação de multa isolada sobre o valor principal da obrigação tributária viola os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Argumenta que, quando muito, a multa deveria incidir apenas sobre os juros do período de atraso (SELIC de agosto a outubro de 2007) e eventual multa moratória.
- **Fundamentação constitucional**: Invoca precedentes do STF e STJ sobre a necessidade de observância dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade nas sanções tributárias, citando que "a sanção aplicada está em completa dissonância com a base de cálculo utilizada".
- **Caráter confiscatório**: Caracteriza a multa como tendo "flagrante índole anti-isonômica e confiscatória", especialmente considerando que o valor principal foi efetivamente recolhido, apenas com atraso de dois meses.

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

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

7.Conforme se depreende do exame dos autos, trata-se de lançamentos de multas isoladas, lavrados em março de 2011 por suposta ausência de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL referente a agosto de 2007, no valor histórico de R\$ 1.959.391,29. A fiscalização entendeu que a empresa deveria ter recolhido os tributos sobre o acréscimo patrimonial decorrente da valorização do título patrimonial nº 58, resultante da desmutualização da BOVESPA. Contudo, a empresa efetivamente pagou os valores devidos em outubro de 2007, quando vendeu as ações da BM&FBovespa, momento em que considerou como ocorrido o fato gerador.

DO FATO GERADOR DE IRPJ E CSLL NO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO

8.A Recorrente sustenta que o processo de desmutualização da BOVESPA ocorrido em agosto de 2007 não configurou fato gerador dos tributos porque não houve efetivo acréscimo patrimonial na ocasião. Argumenta que experimentou apenas uma substituição de ativos, passando de titular de direitos patrimoniais na associação para acionista da nova companhia de capital aberto BM&FBovespa, sem que isso representasse qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda, na forma do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que define como fato gerador do imposto de renda "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda" ou "de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais". Desse modo, a mera troca de títulos patrimoniais por ações, sem realização efetiva do ganho, não satisfaria esse requisito legal.

9. Enfatiza que o conceito de renda pressupõe o resultado da confrontação entre fatos de acréscimo e decréscimo patrimonial, citando a doutrina de José Arthur Lima Gonçalves para reforçar que renda representa "o acréscimo patrimonial, o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas (acréscimo) e certas saídas (decrécimo), ao longo de um dado período".

10. Invoca a Portaria MF nº 785, de 1977, que permanecia vigente à época dos fatos. Este normativo estabelece expressamente que "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". Destaca que a própria Receita Federal reconheceu a validade deste tratamento tributário em resposta à consulta formulada pela BM&F no Processo de Consulta número 521, de 2007, especificamente sobre o tratamento aplicável à atualização obrigatória dos títulos patrimoniais detidos pelas corretoras perante as Bolsas.

11. Aponta distinção fundamental entre a valorização patrimonial e a efetiva realização do ganho: a valorização do título patrimonial em decorrência da desmutualização representa apenas atualização do valor de face, que enquanto não alienado não gera qualquer acréscimo patrimonial tributável. O fato gerador somente se concretizaria com a venda das ações em outubro de 2007, momento em que a empresa obteve efetiva disponibilidade dos recursos.

12. Contesta a interpretação adotada pela fiscalização e mantida pela decisão recorrida, que dividiu artificialmente o fato gerador em dois momentos distintos: primeiro, no recebimento das ações durante a desmutualização, e segundo, na venda efetiva dessas ações. Considera esta divisão carente de fundamento legal, argumentando que não existe respaldo normativo para tal fracionamento do evento tributário.

13. Em reforço, estabelece analogia com o tratamento tributário conferido ao método de equivalência patrimonial, regulamentado pelo artigo 225 do RIR/99, segundo o qual os resultados positivos decorrentes da avaliação de investimentos não se submetem à tributação no momento da valorização, mas apenas quando da efetiva alienação dos ativos.

14. Em suma, a argumentação recursal converge para demonstrar que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda somente se verificou em outubro de 2007, quando a Recorrente procedeu à venda das ações da BM&FBovespa. Neste momento, a empresa efetivamente recolheu os tributos devidos, incluindo tanto o montante decorrente da valorização do título patrimonial quanto o ganho adicional obtido na operação de venda.

15. A matéria, contudo, não comporta mais discussão a partir da edição da Súmula CARF nº 118, *in verbis*:

Súmula CARF nº 118

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

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor

despendido na aquisição de título patrimonial. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

16.Com efeito, o enunciado sumular consolidou o entendimento de que, em situações com as características da que se apresenta *in casu*, a diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais originais configura ganho tributável. Nesse sentido, confira-se a ementa do Acórdão nº 9101-002.696, que serviu de precedente da indigitada Súmula nº 118:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO.

1- O processo de desmutualização trouxe ganhos patrimoniais à contribuinte, que passou de simples associada da BM&F à detentora de ações na nova holding, acrescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia despendido para a formação da associação e que lhe fora devolvido.

2- A devolução implicou em aplicação de parte dos valores que compunha o patrimônio da associação em ações de empresa com fins lucrativos, o que desnatura o processo de sucessão legal das associações e autoriza a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte.

3- Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio. O processo de desmutualização autoriza a incidência do imposto de renda e da CSLL, como pretendido pelo Fisco, nos exatos termos do quanto disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

(...)

17.Vale ressaltar, ademais, que existe uma incompatibilidade estrutural entre associações civis sem fins lucrativos e sociedades empresárias. As primeiras têm como finalidade um objetivo ideal, sem distribuição de resultados entre associados, enquanto as últimas visam o lucro e sua distribuição. Essa distinção essencial impede que institutos próprios das sociedades anônimas sejam aplicados às associações. O MEP, criado pela Lei das S/A, foi concebido especificamente para relações entre controladoras e controladas, pressupondo poder decisório e influência significativa sobre a administração da investida - elementos inexistentes na relação entre detentores de títulos patrimoniais e as antigas bolsas.

18.Importante destacar que a Portaria MF 785, de 1977, frequentemente citada como base para justificar a atualização, foi editada em contexto anterior ao surgimento do MEP e tinha finalidade distinta. A própria Receita Federal, através da Solução de Consulta COSIT nº 10, de 2007, esclareceu essa impossibilidade técnica e jurídica:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES.

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002). O art. 61 da Lei nº 10.406, de 2002, veda a destinação de

qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa. As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo custo de aquisição. O fato de a operação de "desmutualização" de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não obsta a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406, de 2002, art. 61; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 16 e 17. ADALTO LACERDA DA SILVA - Coordenadora-Geral

19. Dessarte, na transformação de associações sem fins lucrativos em sociedades anônimas, deve-se considerar o evento como devolução patrimonial aos associados, utilizando como base o custo original de aquisição dos títulos, aplicando-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, para a tributação da diferença entre esse valor e o montante recebido na forma de ações. Confira-se:

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

§ 1º Aos valores entregues até o final do ano de 1995 aplicam-se as normas do inciso I do art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995.

§ 2º O imposto de que trata este artigo será:

- a) considerado tributação exclusiva;
- b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores.

§ 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;
- b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

20. Por conseguinte, o ganho tributável deve ser considerado no momento em que ocorreu a desmutualização e consequente recebimento das ações da BM&FBovespa.

DA MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

21. Nesta rubrica, a Recorrente questiona o enquadramento legal da penalidade aplicada pela fiscalização, sustentando haver distinção entre ausência de pagamento e pagamento em atraso que impacta diretamente a aplicabilidade da multa isolada.

22. Identifica inconsistência procedimental significativa no enquadramento legal adotado, pois os relatórios dos autos de infração fundamentaram a multa isolada no artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo que estabelece a duplicação da penalidade

prevista no inciso I do mesmo artigo. Contudo, o §1º expressamente condiciona sua aplicação aos casos previstos no inciso I, que trata especificamente de "falta de pagamento ou recolhimento".

23. Aduz que o dispositivo legal exige como pressuposto essencial a completa ausência de pagamento da obrigação tributária. Defende que essa condição não se verificou no caso concreto, uma vez que os valores devidos foram efetivamente recolhidos em outubro de 2007, mediante documento de arrecadação juntado aos autos. Considera que a aplicação da multa isolada sobre valor posteriormente recolhido contraria frontalmente o texto legal que fundamenta a penalidade.

24. Articula distinção conceitual para a adequada qualificação jurídica da conduta empresarial. Explica que a ausência de pagamento se caracteriza pela completa omissão do contribuinte em quitar a obrigação tributária, situação que autoriza a aplicação das penalidades mais severas previstas na legislação. O pagamento em atraso, por sua vez, representa cumprimento tardio da obrigação, configurando mora que sujeita o devedor a encargos específicos, mas não às mesmas sanções aplicáveis à inadimplência absoluta.

25. Sustenta que se encontra na segunda hipótese, tendo recolhido integralmente os valores devidos antes do ajuste final do ano-calendário. Essa circunstância descaracteriza a "falta de recolhimento" exigida pelo artigo 44 para aplicação da multa isolada, devendo a situação ser tratada sob o regime jurídico aplicável ao pagamento em atraso, com incidência apenas de juros moratórios e multa de mora.

26. Identifica divergência significativa entre a fundamentação legal adotada no auto de infração e aquela apresentada no acórdão recorrido. Enquanto a autuação original baseou-se no inciso I do artigo 44, o julgado administrativo passou a invocar o inciso II do mesmo dispositivo para justificar a penalidade aplicada. Aponta que ambas as hipóteses legais, contudo, exigem como elemento essencial a ausência de recolhimento da obrigação tributária. O inciso II, alínea "b" especificamente se refere ao pagamento mensal "que deixar de ser efetuado", condicionando expressamente a aplicação da multa isolada à não efetivação do recolhimento. A defesa argumenta que essa exigência legal não se verifica no caso concreto, tendo em vista o pagamento posterior dos valores devidos.

27. Desenvolve análise detalhada da natureza jurídica do sistema de pagamento por estimativas mensais, demonstrando que se trata de mecanismo de antecipação do tributo devido com base no lucro real anual. Essa característica implica que o não recolhimento em determinado mês não configura necessariamente inadimplência definitiva, especialmente quando o valor é quitado antes da apuração final da obrigação tributária.

28. Pois bem, é fato incontroverso nos autos que, com a desmutualização ocorrida em agosto de 2007, a BM&F, que era uma associação civil sem fins lucrativos, transformou-se em sociedade anônima com fins lucrativos (BM&F S/A), e os títulos patrimoniais foram convertidos em ações da nova empresa. Assim, a Recorrente, em substituição ao título patrimonial nº 58 da Associação Bovespa, passou a deter ações da BM&F S/A. Nesse momento, efetivou-se o ganho

tributável, dimensionado pela diferença positiva entre o valor das ações recebidas e o valor despendido na aquisição de título patrimonial.

29. Já em outubro do mesmo ano, a Recorrente noticia que procedeu à venda das ações, tendo oferecido à tributação o respectivo ganho, que serviu para recolhimento das estimativas daquele mês (fls. 87/91 e 135). Nesse momento, verifica-se novo fato gerador, auferível pelo cotejo entre o valor das ações da BM&F S/A recebidas como devolução de patrimônio e o valor da efetiva venda.

30. Por via de consequência, com razão a decisão recorrida ao asseverar que:

(...)

A tese defendida pelo impugnante, de tributação somente quando da venda das ações, não merece respaldo. Em uma operação normal e contínua, no recebimento e venda das ações da Bovespa ocorreriam dois fatos geradores:

- o primeiro, com o recebimento das ações por determinado valor de mercado (desmutualização), tributando-se a diferença entre o valor do investimento inicial e esse recebimento. É o que pretendeu a Autoridade Fiscal, com base no indubitado texto do art. 17 acima transcrito;

- o segundo, com a efetiva venda dessas ações, que pode ocorrer em alguns meses ou em alguns anos, momento em que se tributará a diferença entre o valor pelo qual as ações forem vendidas e o valor no momento do recebimento dessas ações – é o que pretende a impugnante, em sua contestação.

Veja que a venda equivale a um segundo fato gerador, sendo que o primeiro fato gerador ocorreu independentemente da efetiva venda das ações, com a própria operação de desmutualização promovida pela Bovespa Associação, nos exatos termos do art. 17 da Lei nº 9.532/97.

Poderia o contribuinte ter vendido as ações em três meses ou em alguns anos. São fatos geradores diferentes: um é a falta de pagamento da estimativa mensal devida em 31/08/2007, decorrente do ganho de capital pelo recebimento de ações sem o respectivo pagamento do tributo devido, em 28/07/2007; outro é a venda das ações a um terceiro, efetuada em 26/10/2007.

Assim, correto o entendimento da Autoridade Fiscal, no sentido de tributar o ganho obtido pelos associados na devolução de patrimônio da Bovespa, no momento do recebimento desses ativos. (...)

31. Ainda que a metodologia aplicada pela Recorrente possa ter abarcado, no mês de outubro de 2007, o valor do ganho auferido na desmutualização e o eventual ganho percebido na venda posterior, não se verifica a duplicidade da exação, vez que os lançamentos tratam apenas da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas devidas no mês de agosto.

32. Para fins da consolidação anual, é irrelevante a data da percepção da receita. Os fatos geradores dos tributos que constituem o objeto dos lançamentos em debate nos presentes autos são do tipo “complexivo” ou “periódico”, ou seja, seu ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo, consistindo num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Segundo ensina Ives Gandra da Silva Martins¹:

¹ Curso de Direito Tributário, Col. Audio-Juris, fita nº 6, lado A, *apud* Celso Ribeiro Bastos, Arts. 113 a 118, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, vol.2, Saraiva, 1998, p. 152.

A doutrina tem dividido os fatos geradores em instantâneos e complexivos. Instantâneos são aqueles em que todos os elementos de sua composição se extinguem praticamente no momento de sua ocorrência. Quando vendendo uma mercadoria e esta sai do estabelecimento, naquele momento ocorreu o fato gerador do ICM ou ICMS. Já no imposto sobre a renda, principalmente em relação às pessoas jurídicas, onde temos apurações periódicas, à evidência, o fato gerador é complexo.

33. Dessa maneira, muito embora determinada receita possa ser auferida numa data específica, o fato gerador somente vai ser considerado como consumado quando a lei determinar encerrado o respectivo período de apuração, abrangendo o conjunto de operações praticadas naquele interstício temporal.

34. Contudo, para os fins de antecipação mensal pelo sistema de estimativas de que tratam os arts. 2º, 6º e 30 de Lei nº 9.430, de 1996, deve ser considerada a totalidade da receita bruta auferida mensalmente. Confira-se:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

(...)

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

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente

(...)

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pela pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

35. Portanto, não tendo sido realizado o pagamento total das estimativas mediante o cômputo dos ganhos na desmutualização do BOVESPA ocorrida no mês de agosto de 2007, cabível a aplicação da multa de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

36. Nesse passo, destaque-se que, apesar de o auto de infração relativo à multa isolada sobre a falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada fazer menção ao “art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96” no campo “ENQUADRAMENTO LEGAL”, o campo “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)” é de meridiana clareza ao referir que “A Lei nº 9.430/96, que definiu a opção pelo recolhimento mensal do imposto, também estabeleceu no art. 44, II, “b” a aplicação de multa em caso de seu descumprimento (...),” ou seja, não se vislumbra defeito capaz de comprometer a compreensão da natureza da penalidade ou de nulidade de qualquer espécie.

37. No mais, quantos às questões constitucionais abordadas pela Recorrente, rememore-se o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de

inconstitucionalidade”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2² e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023³.

CONCLUSÃO

38. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à manutenção da exigência. A maioria do Colegiado acompanhou o posicionamento desta Conselheira pelo provimento do recurso voluntário.

Isto porque, embora concordando com todos os fundamentos expostos pelo I. Relator para situar em agosto/2007 a ocorrência do ganho de capital resultante da desmutualização da BOVESPA, esta Conselheira divergiu quanto às consequências atribuídas à alegação da Contribuinte de que pagou os valores devidos quando vendeu as ações da BM&F Bovespa, em outubro/2007.

Como bem demonstrado pelo I. Relator, esta alegação foi deduzida desde a impugnação, e a autoridade julgadora de 1ª instância a afastou por entender que ocorreram dois fatos geradores distintos, *no recebimento e venda das ações da Bovespa*. O I. Relator adicionou que, *ainda que a metodologia aplicada pela Recorrente possa ter abarcado, no mês de outubro de 2007, o valor do ganho auferido na desmutualização e o eventual ganho percebido na venda posterior, não se verifica a duplicidade da exação, vez que os lançamentos tratam apenas da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas devidas no mês de agosto*.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de se manifestar longamente acerca da repercussão, na determinação dos tributos incidentes sobre o lucro, do deslocamento temporal de elementos da apuração da base de cálculo, em especial no que se refere à motivação necessária

² Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

³ RICARF: “Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

para lançamento em tais circunstâncias. O seguinte trecho da declaração de voto⁴ exarada no Acórdão nº 9101-006.706 é suficiente para apreciação do tema aqui em debate:

No mérito, importa inicialmente esclarecer a distinção vislumbrada por esta Conselheira na interpretação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e do Parecer Normativo COSIT nº 2/96 quando se está diante da cogitação de postergação de recolhimento que não decorre da inobservância do regime contábil de competência.

Evoluindo na interpretação inicialmente fixada no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.212, esta Conselheira exarou o seguinte voto vencedor no Acórdão nº 9101-005.093⁵:

A maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial da Contribuinte não poderia ser conhecido em relação à primeira matéria, identificada no exame de admissibilidade como “vício material decorrente da lavratura de autos de infração sem observância do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, isto é, se o auto de infração deve ser integralmente cancelado ou se pode a DRJ ou o CARF “corrigir” o lançamento e ajustar sua base”.

Isto porque o paradigma indicado (Acórdão nº 1201-002.120) analisou a hipótese de postergação de receita, e concluiu haver *erro material na quantificação da matéria tributável, cujo auto de infração trata de omissão de receita, quando o que houve foi a simples postergação*. Veja-se o exposto no voto condutor do referido julgado:

Conforme se depreende da leitura do TVF, a Fiscalização entendeu que a ora Recorrente diferiu de forma equivocada a receita decorrente da “venda de pontos” e por consequência a respectiva tributação.

Aduz a Fiscalização que o tratamento contábil e fiscal adotado pela Recorrente no sentido de postergar o reconhecimento da receita para o momento da utilização ou resgate dos Pontos Multiplus **configura afronta ao Princípio da Competência** e, além disso, nem poderia cogitar-se de justificar tal tratamento pela aplicação do CPC 30 tendo em vista a obrigatória observância do Regime Tributário de Transição (RTT) no ano de 2010.

Contudo, diante de tais constatações, a fiscalização procedeu à mera comparação entre o total de ingresso de caixa decorrente da assim chamada venda de pontos e o total de receita oferecida à tributação no ano de 2010.

[...]

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), restando vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e acompanhando o relator, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, pelas conclusões, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), divergindo do conhecimento parcial a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamaoto (relatora) e, no mérito da matéria conhecida, os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamaoto (relatora), Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

A autoridade fiscal informa de forma expressa que procedeu à autuação de forma direta através da simples equação receitas declaradas receitas diferidas, não tendo dado conta que ao assim proceder, acabou por contradizer os próprios argumentos utilizados para autuação.

Isso porque, restou claro durante todo o trabalho fiscalizatório que a Recorrente adotou tratamento contábil e tributário para reconhecimento da receita de sua atividade que, muito embora contrariasse o ponto de vista da autoridade fiscal, **não configurou omissão de receitas mas sim a sua postergação.**

Ao proceder a simples comparação, limitada e restrita ao ano de 2010, entre a receita oferecida à tributação e o ingresso de caixa decorrente da operação de "venda de pontos", a fiscalização acabou incluindo em seu cálculo receitas que muito embora tenham sido reconhecidas pela Recorrente no ano de 2010, referia-se ao ingresso de caixa de operações de "venda de pontos" de anos anteriores e, ao mesmo tempo, ignorou o fato de que as receitas não reconhecidas em 2010, foram oferecidas à tributação nos anos seguintes.

Em suma, a autoridade fiscal elaborou auto de infração que seria aplicável ao caso de omissão de receitas e não de postergação que é o presente caso. Isso leva à constatação de que, ainda que a autoridade fiscal tenha razão do ponto de vista do correto tratamento tributário a ser dispensado às atividades da Recorrente, o que será analisado mais adiante, temos que a forma como o crédito tributário foi calculado, acaba por macular a autuação.

Isso porque, o Sr. Fiscal deixou de observar dispositivos legais importantes para fins de determinação da matéria tributável na **hipótese de postergação de receita pela contribuinte.**

Primeiramente, deveria ter sido observado o disposto no art. 6º, parágrafos 4º à 7º do Decreto-lei n. 1.598/77 que assim dispõe:

[...]

Posteriormente, sobreveio o Parecer Normativo COSIT n. 2/96 que já traz logo de início o seguinte texto:

Dúvidas ainda remanescem quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante de imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

[...]

A leitura dos trechos acima transcritos e destacados deixa claro que a COSIT estabeleceu que a autoridade fiscal deve elaborar cálculo que leve em consideração todos os anos-calendário que foram impactados pela postergação do imposto.

No caso em questão, a contribuinte demonstra que além de 2010, o reconhecimento da receita referente ao ingresso de caixa da assim chamada "venda de pontos" ocorrida em 2010, alcançou também os anos de 2011, 2012 e 2013 que foram os períodos em que ocorreram os resgates dos correspondentes pontos Multiplus.

[...] (*negrejou-se*)

O Colegiado que proferiu o paradigma, assim, concluiu que na hipótese de inobservância do regime de competência contábil para reconhecimento de receitas, a autoridade fiscal não poderia deixar de observar o regramento legal e normativo pertinente, expresso no art. 6º, §§ 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 e sua interpretação veiculada no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

Já no acórdão recorrido, a infração constatada correspondeu à inobservância do limite de 30% para compensação de base negativa de CSLL, ajuste ao lucro líquido determinado pelo art. 58 da Lei nº 8.981/95 e renovado na Lei nº 9.065/95. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo exerce antecipadamente seu direito ao ajuste fiscal e, diante da imposição fiscal de observância da limitação legal, surge a discussão se o excedente utilizado repercutiria em apurações futuras, eventualmente caracterizando recolhimento a maior no futuro e, dessa forma, postergação de tributo.

Ocorre que a matéria em questão não corresponde a inobservância do regime de competência contábil, e sua submissão a outro regramento legal está implicitamente reconhecida na Súmula CARF nº 36 que, invocada no voto condutor do acórdão recorrido, determina o ajustamento do lançamento mediante exclusão da parcela posteriormente paga, desde que o sujeito passivo comprove que pagou posteriormente o tributo que deixou de ser pago em razão da infração cometida. Assim está consignado no referido voto:

Alega a Contribuinte que a decisão recorrida seria nula, haja vista que teria inovado ao modificar o critério jurídico da autuação, em afronta ao art. 146, do CTN; a inovação consistiria no reconhecimento, por parte do Acórdão da DRJ/CTA, de que teria havido postergação do pagamento da CSLL para o ano de 2004. Já prevendo os argumentos principais que poderiam vir a fundamentar o julgamento neste CARF, aduz que o Súmula nº 36 deste Conselho Administrativo não seria aplicável ao caso, haja vista a incongruência existente entre o seu texto e os Acórdãos que a fundamentam.

Antes de mais nada, reproduzimos abaixo o texto vazado na Súmula nº 36 do CARF:

Súmula CARF nº 36: A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

A Súmula é clara e de observância obrigatória por parte dos Conselheiros, conforme o disposto no art. 72 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. As arguições de que seu

texto não se coaduna com os Acórdãos que lhe deram fundamento não são passíveis de apreciação por parte do Colegiado, tendo em vista que as revisões das Súmulas do CARF seguem seu rito próprio, conforme o disposto no art. 74 do Regimento Interno.

Assim, se a decisão recorrida concluiu que a exigência ora discutida nestes autos teria sido objeto de postergação no período de apuração subsequente, ajustando o lançamento de acordo com essa constatação, nenhum reparo há que se fazer em relação à decisão tomada nesse sentido.

Não se trata de mudança de critério jurídico do lançamento. Reconheceu-se que o lançamento foi feito de forma correta, entretanto, efetuou-se seu ajuste ao se verificar que o tributo que deixou de ser pago em 2003 foi efetivamente recolhido em 2004. Isso não significa, de forma alguma, mudança no critério jurídico do lançamento, mesmo porque o lançamento não foi alterado em sua essência.

[...]

No caso em tela, não procede a alegação da Recorrente de que o Auto de Infração seria nulo por conta do reconhecimento, por parte da decisão *a quo*, de que teria havido a postergação do pagamento da CSLL para o anocalendarário de 2004. Tal alegação da Recorrente não integra o rol das hipóteses de nulidade do art. 59 acima reproduzido.

Ademais, o fato de a Autoridade Julgadora ter reconhecido a postergação não significa que o lançamento realizado pela Fiscalização estava errado. Ao contrário, o Acórdão emanado da DRJ/CTA é bem claro ao dar parcial provimento à impugnação tão somente para reconhecer os efeitos da postergação sobre o lançamento tributário, o que não alterou em nada os fundamentos da autuação, apenas ajustou os seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido.

Esta Conselheira já se manifestou no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.212 acerca da repercussão diferenciada da repercussão da postergação, na forma da Súmula CARF nº 36:

No acórdão recorrido foi dado provimento ao recurso voluntário para cancelar as exigências decorrentes da glosa de compensação de prejuízos e bases negativas acima do limite de 30% no ano-calendário 1997 porque:

Verifica-se que no ano-calendário de 1999 e seguintes a contribuinte apurou IRPJ a pagar, vide exemplo o extrato da DIPJ/2000, fl. 459 dos autos. De igual forma, nos anos de 2000 e seguintes apurou CSLL a pagar, fl. 460, quando poderia ter compensado até 30% do lucro com saldo negativo da CSLL utilizado em excesso no ano de 1997. Portanto, caberia ao fisco exigir o tributo tão somente sob a postergação na forma do art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

A matéria em questão é objeto da Súmula CARF nº 36:

Súmula CARF nº 36

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo

sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

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

Nestes termos, é válido interpretar que referido enunciado, ao condicionar a exclusão da *parcela paga posteriormente* à comprovação *pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessa compensações o foi em período posterior*, afasta a possibilidade de se imputar ao Fisco o dever de aferir eventuais compensações futuras dos prejuízos ou das bases negativas disponibilizados com a glosa, cabendo ao sujeito passivo prová-las ao longo do processo administrativo.

De fato, veja-se o que expressam os paradigmas da referida súmula:

- Acórdão nº 103-22.679:

No que se refere à questão da postergação do pagamento da CSLL, a princípio assistiria razão ao demandante. Realmente, qualquer fato que tenha impacto na apuração do tributo em diversos períodos, deve ser analisado com a abrangência requerida por tal circunstância. Inclui-se nessa categoria a limitação à compensação de prejuízos ou base de cálculo negativa da CSLL em 30%. A limitação implica no direito à utilização em períodos futuros dos valores não compensados pela trava imposta. Se o sujeito passivo, ainda que indevidamente, compensou o saldo negativo da CSLL sem respeitar as limitações impostas pela norma, ele também deixou de exercer esse direito.

Com isso, o descumprimento da legislação resulta, no presente caso, na postergação do pagamento da contribuição para período de apuração posterior ao que seria devida. Caberia a consideração de eventuais valores da CSLL apurados a maior pelo sujeito passivo em períodos subseqüentes, em decorrência da diminuição ou esgotamento da base de cálculo negativa a compensar nesses períodos, em função de seu comportamento anterior.

[...]

Por outro lado, não se pode olvidar que só é possível falar em diferença de tributo (no caso, CSLL) se o sujeito passivo apurar contribuição devida em períodos posteriores. Na hipótese contrária, não haveria direito de compensação a ser exercido em períodos futuros o que implicaria na exigência da contribuição postergada em sua totalidade.

Apesar da recorrente argüir esse direito na peça recursal, não trouxe aos autos qualquer documento que permita atestar o resultado auferido em períodos posteriores e de que forma afetariam a presente exigência. Com isso, não foi comprovada a existência de resultados compensáveis em exercícios posteriores, restando improcedentes as alegações suscitadas.

- Acórdão nº 105-16.138:

Porém, no recurso voluntário traz o mesmo pleito, agora sob o manto da postergação, que tem como principal característica a ocorrência do recolhimento do tributo em período posterior àquele em que deveria ter sido recolhido, mas antes do encerramento da ação fiscal. Isso com apoio no art. 6º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/771, como invocado (fls. 211).

O dispositivo está interpretado no âmbito administrativo pelo PN Cosit nº 02/1996 que assume a importância de norma impositiva com relação aos procedimentos fiscalizatórios.

A análise dos efeitos fiscais do procedimento da ficalizada indica claramente que ao proceder à dedução integral dos prejuízos em 1995, deixou de fazê-lo em períodos posteriores, já que estava zerado o valor a compensar, ou ao menos estava baixado do saldo a compensar o montante compensado.

Tendo ocorrido a fiscalização em 1999, a fiscalização obediente ao comando do PN 2/96 deveria ter recomposto os valores relativos aos anos de 1995 a 1998 procedendo à verificação do valor dos tributos recolhidos a título de IRPJ e CSLL para constatar se houvera efetiva postergação ou insuficiência de recolhimento.

Não o fez, maculando o lançamento, sendo de se examinar se ocorreram os efeitos da postergação, matéria não oferecida ao judiciário.

A recorrente trouxe, na impugnação, a declaração de rendimentos do ano de 1996 (fls. 120 a 137), na qual baseou seu pedido inicial, e mais a DIPJ 2000 do ano de 1999, no curso do qual ocorreu a fiscalização.

Na declaração do ano de 1996 se observa que a empresa apresentou um lucro real de R\$ 2.167.406,28 sem ter procedido à compensação de prejuízos (fls. 126).

Se saldo de prejuízos acumulados tivesse, poderia ter deduzido 30% desse montante, ou R\$ 650.221,88.

Ainda, a fls. 130, consta o valor de R\$ 2.432.828,06 de base tributável da CSLL, da qual apenas 30%, ou R\$ 729.848,42 poderiam ser aproveitados sob a rubrica de compensação de bases negativas anteriormente formadas.

Nesse ano pouco importa o montante do IRPJ e CSLL recolhidos, uma vez que os recolhimentos corresponderam a mera antecipação e o tributo devido ao final do período decorreu da tributação do lucro real ou da base da CSLL apurados, sendo os excessos restituídos ou compensados com débitos futuros.

Não comprovou a recorrente ter havido a possibilidade concreta de compensações nos anos de 1997 e 1998, períodos encerrados anteriormente à ação fiscal.

O resultado fiscal de 1999 também não pode ser aproveitado, uma vez que o mecanismo de postergação se considera a posição fiscal no momento da

fiscalização, sob pena de caracterização da insuficiência de recolhimento, situação diferente da postergação.

[...]

Não se deu a postergação com relação ao valor total da glosa, porém parte da glosa foi efetivamente tributada e consequentemente os tributos foram recolhidos posteriormente e antes da ação fiscal, sobre os valores acima apontados.

A jurisprudência acerca da matéria inicialmente entendeu que a simples não recomposição dos resultados era suficiente para o cancelamento da exigência, porém evoluiu no sentido de que a postergação somente seria aceita com resultado efetivo nos casos em que a empresa comprovasse objetivamente sua ocorrência, trazendo ao processo os demonstrativos que comprovassem o recolhimento posterior ao diferimento inicial e anterior à ação fiscal.

No presente caso os elementos constantes do processo somente permitem aferir que parcela da glosa poderia provocar redução de tributo em momento posterior, o que permite apenas acolher parcialmente a tese.

Assim, é de se prover parcialmente o recurso com relação a este item.

- Acórdão nº 105-17.260:

Na medida em que, ao constituir os créditos tributários, a autoridade fiscal promoveu a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas ao limite de trinta por cento, a Recorrente protesta pela aplicação do tratamento previsto no Parecer Normativo nº 02/96.

É certo que a inobservância do limite de trinta por cento na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas pode revelar, tão-somente, postergação do pagamento do imposto, vez que, como alegado pela Recorrente, a antecipação da redução da base de cálculo decorrente de tal procedimento guarda semelhança com o registro antecipado de uma despesa. Porém, tanto em uma situação como na outra, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, que o imposto que deixou de ser pago em um período foi, em período subsequente, devidamente quitado em razão da superveniência de resultados fiscais positivos.

Assim, para que o argumento da Recorrente pudesse ser recepcionado, seria necessário que ela trouxesse aos autos comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subsequente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado, fato esse que não se constata nos presentes autos.

- Acórdão nº 107-09.299:

Argumenta que ocorreu a postergação do pagamento de parte do imposto exigido nos anos-calendário de 1997 e 1998 e discute a exigência dos juros de mora calculados pela Taxa Selic. Pede o cancelamento da exigência fiscal, ou sua redução calculando-se os efeitos da postergação, ou ainda a

realização de diligência para confirmação do critério utilizado no cálculo da postergação.

O doc. de fls. 422 apresentado com a impugnação demonstra o cálculo da postergação e indica que foi postergado o valor de R\$ 355.443,85. Também foram juntadas cópias das DIPJ dos anos-calendário de 1997 e 1998.

Da jurisprudência, cito o acórdão nº 108-08862, de 25.05.2006, da mesma empresa, relativo à exigência da CSLL do mesmo exercício, que excluiu da exigência os valores postergados.

Dessa forma deve ser excluído do lançamento o valor de R\$ 355.443,85 indicado às folhas 422.

- Acórdão nº 108-09.603:

Por fim, resta resolver a questão quanto à postergação do imposto devido. A própria diligência conclui que houve postergação do IRPJ em 1996 (fls. 341), visto que, conforme relata a diligência, nos períodos seguintes à lavratura do auto de infração, a empresa não se utilizou do saldo remanescente de prejuízo fiscal, tendo efetuado os pagamentos do IRPJ apurados nas respectivas DIPJ's, tanto nas estimativas mensais como nos ajustes anuais.

Também como resultado da mesma diligência (fls. 340/341), já no ano-calendário de 1997, a empresa apresentou lucro real que permitiria a compensação de saldo remanescente de prejuízo fiscal, que não pôde ser compensado no ano-calendário de 1996. Logo, o imposto não recolhido em 1996, foi pago (principal) no ano-calendário de 1997.

Ora, partindo do relato da própria diligência, concluo que o prejuízo causado ao erário público é apenas quanto ao efeito da postergação. Demonstrado no presente caso, que existe hipótese de postergação, sendo certo que existe pagamento no ano seguinte, entendo que o lançamento deve ser restrito à postergação. Todavia, não é possível alterar o lançamento após o prazo decadencial, razão pela qual o lançamento ao qual se aplicaria os efeitos da postergação deve ser totalmente cancelado.

Tais excertos, ao validarem a exigência quando o sujeito passivo não faz prova da postergação, e reduzi-la quando há evidências neste sentido, demonstram que não só incumbe ao sujeito passivo provar a postergação, mas também deixam patente que neles não há um alinhamento quanto à forma a ser observada na demonstração de tais ocorrências. Basta ver que no precedente nº 108-09.603 a apuração foi feita em sede de diligência, constando em seu relatório a determinação de que fossem juntadas aos autos as DIPJ's dos anos-calendário imediatamente posteriores a 1996 e até 2000, com os comprovantes de recolhimento do imposto, a indicar que o sujeito passivo não havia apresentado tais documentos em sua defesa. Já o precedente nº 105-17.260 demanda comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subsequente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado, mas não especifica quais elementos se prestariam a tanto.

Assim, com fundamento no expresso na Súmula CARF nº 36, o acórdão recorrido deve ser reformado. Já com referência à suficiência da prova apresentada pela contribuinte, importa ter em conta que o recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido nos seguintes termos:

[...]

Além disso, ao colaborar com artigo intitulado “O benefício fiscal da depreciação acelerada e a análise da postergação do imposto: aspectos técnicos-probatórios”, integrado à obra “Eficiência Probatória e Atual Jurisprudência do CARF”⁶, esta Conselheira assim expôs o regramento legal específico que incide em circunstâncias semelhantes, ao analisar a repercussão da postergação no âmbito de ajustes ao lucro líquido:

Relevante ter em conta que, ao disciplinar os ajustes ao lucro líquido, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no mesmo art. 6º, veicula de forma diferenciada os direitos e deveres atribuídos aos sujeitos passivos:

[...]

Nestes termos, enquanto as adições “devem” ser promovidas, as exclusões e compensações “podem” ser realizadas. Ou seja, o sujeito passivo pode optar por não promover uma exclusão, e manter integrada ao lucro tributável a receita contabilizada, bem como deixar de aproveitar prejuízo fiscal para reduzir o lucro tributável do período. Apenas que o exercício destas faculdades não deve se prestar como meio para vantagens indevidas, como vislumbrado, por exemplo, quando a compensação de prejuízos fiscais se sujeitava a limite temporal e a realização apenas formal da reserva de reavaliação poderia antecipar a formação de lucro e evitar a prescrição dos prejuízos acumulados, hipótese que motivou o regramento assim consolidado no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 - RIR/94:

Art. 503. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base, encerrado até 31 de dezembro de 1991, com o lucro real determinado nos quatro anos-calendário subseqüentes (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 64).

Art. 504. O prejuízo fiscal apurado em um mês do ano de 1992 poderá ser compensado com o lucro real de períodos-base subseqüentes (Lei nº 8.383/91, art. 38, § 7º). Art. 505. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados com o lucro real apurado em até quatro anos-calendário, subseqüentes ao ano da apuração (Lei nº 8.541/92, art. 12).

[...]

Art. 512. A contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos fiscais, quando ocorrer a efetiva realização do bem que tiver sido objeto da reavaliação (Lei nº 7.799/89, art 40).

⁶ BOSSA, Gisele Barra (Coord). São Paulo: Editora Almedina, 2020. p. 317 e seguintes.

Sob a mesma inspiração está a orientação contida na Instrução Normativa SRF nº 51, de 1995⁷:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

§ 2º O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 426, § 1º, do RIR/94), correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 424 do RIR/94), correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF.

No cenário assim delineado constata-se que, se a infração identificada resulta na possibilidade de uma exclusão ou compensação em período futuro, ou mesmo na reversão de uma adição, a autoridade lançadora não opera sozinha no reconhecimento de eventual postergação, porque o sujeito passivo deve manifestar seu interesse em promover o ajuste futuro e, inclusive, fazer a prova necessária para tanto. Assim evoluiu, por exemplo, a interpretação acerca da repercussão das glosas de compensações de prejuízos fiscais por inobservância do limite legal de 30%⁸, das quais decorre o restabelecimento de prejuízos passíveis de

⁷ No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996:

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subsequente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 426, § 1º, do RIR/94 e art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94).

⁸ Limitação veiculada originalmente nos artigos 42 e 58 da Medida Provisória nº 812, de 1994, convertida na Lei nº 8.981, de 1995, e atualmente prevista na Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

aproveitamento futuro, consolidada administrativamente nos seguintes termos⁹:

Súmula CARF nº 36 *A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).*

Acórdãos Precedentes:

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

Significa dizer que, na hipótese de o sujeito passivo desrespeitar o regime de competência contábil para fins de reconhecimento de receitas ou apropriação de despesas, a autoridade fiscal tem o dever de perquirir as repercussões futuras destas ocorrências, não podendo se limitar a adicionar a receita no período de competência cabível, ou glosar a despesa equivocadamente apropriada. Este dever, porém, não existe se a exclusão ou compensação foi promovida indevidamente, ou a adição foi omitida. De toda a sorte, demonstrada a vinculação das ocorrências, devem ser reconhecidos os efeitos da postergação na apuração do tributo devido, até porque esta prova revela pagamento futuro do tributo lançado em virtude da infração atuada.

Há, portanto, dessemelhança significativa entre os acórdãos comparados. Para caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca da repercussão dos efeitos da postergação no caso sob exame, deveria a Contribuinte ter selecionado paradigma que também tratasse da compensação antecipada de prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

⁹ Neste sentido, o voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.212, disponível em [www. https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf](https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf)

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE.

Relativamente à matéria conhecida, descrita no exame de admissibilidade como “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por ‘dedução linear’ (prevista no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996) ou ‘imputação proporcional’”, a maioria do Colegiado afirmou válida a aplicação da imputação proporcional.

[...]

Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão nº 1402-002.201:

[...]

Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.231¹⁰, com o seguinte acréscimo ao final:

[...]

Assim, evidenciada a correção do procedimento pautado em imputação proporcional, não merece reparos o acórdão recorrido.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

Importa ter em conta, assim, o que dispõe o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, base legal do art. 273 do RIR/99:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O **lucro líquido do exercício** é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e **deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial**.

¹⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

§ 2º - Na determinação do lucro real **serão adicionados** ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos** do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 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 do reconhecimento de lucro**, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a 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 da 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 inexatidão quanto ao período de competência. *(destacou-se)*

Nestes termos, a lei tributária observa o regime de competência contábil obrigatório para determinação do lucro operacional e dos resultados não operacionais, integrantes do lucro líquido do exercício, e estipula ajustes de exclusões e adições de parcelas que sejam indedutíveis, temporária ou definitivamente, na determinação do lucro real. Contudo, enquanto as adições são obrigatórias, as exclusões, inclusive a compensação de prejuízos fiscais anteriores, são apenas permitidas.

Na sequência deste regramento, a lei se refere especificamente à *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, ou seja, de registro contábil de *receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro*, e indica **inexistir infração** se desta *inexatidão* não resultar *postergação do pagamento* ou *redução indevida do lucro real em qualquer período-base*.

De plano é possível afirmar que o reconhecimento tardio de uma receita não tributável, bem como a antecipação de uma despesa adicionada ao lucro real do mesmo período, não pode dar margem a lançamento de imposto. A discussão começa a ganhar complexidade quando o registro tardio reduz o lucro tributável do período e pode estar associado a repercussões em apuração passada ou futura do mesmo tributo, e assim deriva para a definição do ônus da prova destas repercussões.

Questiona-se, daí, se a inexistência de infração extraída dos termos do art. 6º, §5º do Decreto-lei nº 1.598/77: i) impede a autoridade lançadora de formalizar a exigência diante de *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, glosando custo/despesa ou adicionando receita suprimida da base de cálculo do período fiscalizado, sem investigar se houve *postergação do pagamento* ou *redução indevida do lucro real em qualquer período-base*; ou ii) impõe ao sujeito passivo provar que não houve *postergação do pagamento* para período de apuração subsequente, ou *redução indevida do lucro real* no período autuado.

A solução, contudo, parece depender da natureza da *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, porque o deslocamento temporal de receitas, custos e despesas pode se verificar de diversas formas.

No precedente nº 9101-004.206, por exemplo, este debate se estabeleceu em face de subavaliação de estoque final. O acórdão lá recorrido negou provimento a recurso de ofício e manteve decisão de 1ª instância que cancelara a exigência sob o entendimento de a antecipação de custos mediante subavaliação de estoque final ser infração que necessariamente impõe a aplicação do art. 273 do RIR/99 e consequente apuração dos tributos devidos pelo seu valor líquido, ao passo que o paradigma admitido compreendeu que a subavaliação de estoque não implica, necessariamente, na apuração de custo a menor em exercício subsequente. Esta Conselheira declarou voto discordando da premissa do acórdão lá recorrido porque:

No mérito, discordo do entendimento da Conselheira Relatora, alinhado àquele adotado no acórdão recorrido, e vislumbro, à semelhança do firmado no paradigma, que a postergação deve ser demonstrada, em defesa, pelo sujeito passivo. Isto porque, embora a subavaliação de estoque final possa acarretar antecipação de custos e consequente redução de custos em períodos subsequentes, a efetivação destas ocorrências é dependente da forma de escrituração do sujeito passivo, que pode evitar esta redução futura. Para além disso, a postergação somente se caracteriza se, na forma do art. 273 do RIR/99, o pagamento do imposto for deslocado para período posterior. Assim, não basta que os custos apurados em períodos subsequentes apresentem-se inferiores aos que poderiam ter sido escriturados se adotado o critério prevalente no lançamento. É imperioso que a redução dos custos represente, também, redução da base tributável sobre a qual incidiram os tributos apurados pelo sujeito passivo. Se originalmente houve prejuízo fiscal, e a infração acarreta, apenas, aumento deste

prejuízo fiscal, não há tributo apurado a maior e, por consequência, não há postergação.

Nestes termos, portanto, a constatação de subavaliação de estoque final e consequente glosa de custos não é constatação que evidencie, por si só, *inexatidão quanto ao período-base de escrituração* de custo. Há erro no registro escritural de um elemento do **ativo**, que resulta em dedução de custo maior que a permitida contabilmente, mas a transposição menor do ativo para o período subsequente somente resultará em apropriação a menor de custo se o estoque for realizado.

Já no precedente nº 9101-006.385, embora a discussão acerca do reconhecimento da postergação no lançamento não tenha sido conhecida, debateu-se a possibilidade de dedução de despesas de depreciação de bens cuja apropriação no período de aquisição foi glosada em razão de sua natureza permanente. Esta Conselheira declarou voto discordando da dedução admitida pela maioria deste Colegiado¹¹ porque:

No mérito, a Contribuinte bem aponta que a glosa recaiu sobre bens que, no entender da autoridade lançadora, *deveriam ter sido registrados no ativo permanente da Recorrente*. Veja-se que basta afirmar a caracterização do bem como de *natureza permanente* para a glosa ser promovida, demandando-se um passo probatório subsequente para demonstração de que tal ativo seria não apenas permanente, mas também imobilizado, sujeitando-se a realização mediante depreciação ou amortização.

A Contribuinte destaca que o §2º do art. 301 do RIR/99 define que *o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado*. Sob esta ótica, conclui que a autoridade lançadora não atentou *para a necessidade de considerar as despesas de depreciação relativas aos bens na apuração do lucro real dos períodos autuados* e, assim, em suas peças de defesa a Contribuinte indicou a taxa de depreciação que poderia ser aplicada para realização de cada item glosado.

Antes de prosseguir, impõe-se observar que em sua argumentação de mérito no recurso especial, distintamente do dissídio jurisprudencial que poderia ser erigido em face dos paradigmas acima expostos, que reconheceram a dedutibilidade das despesas de depreciação, mas mediante direito a ser tomado pelo sujeito passivo – 1º paradigma – ou direito a ser reconhecido de forma não especificada pela autoridade julgamento de 1ª instância – 2º paradigma – a Contribuinte adiciona *ser de clareza solar que cabe à fiscalização, diante de situações como a presente, considerar as peculiares circunstâncias do caso concreto e não promover o lançamento de tributo em valor maior do que o devido para, ao final, arrematar que:*

[...]

O I. Relator decide a matéria sob a ótica do pedido final do recurso especial, e esta Conselheira concorda com este direcionamento, apenas esclarecendo que a pretensão de *insubsistência da autuação fiscal* foi consignada ao final da

¹¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram no mérito os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

argumentação de mérito da matéria sem qualquer correspondência com o dissídio jurisprudencial estabelecido a partir dos paradigmas indicados.

Feito este esclarecimento, esta Conselheira discorda da interpretação firmada pelo I. Relator a partir da Súmula CARF nº 36 porque há uma dessemelhança significativa entre o aproveitamento de prejuízos fiscais e a dedutibilidade de despesas por realização de ativos, mormente a partir da vigência da Lei nº 9.249/95, que em seu art. 13, inciso III, vedou a dedutibilidade, no âmbito do IRPJ e da CSLL, de *despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços*. E esta circunstância ganha especial relevo em face de sujeito passivo que deixa de ativar o bem, definir qual grupo do Ativo Permanente ele deve integrar, e provar sua relação intrínseca *com a produção ou comercialização dos bens e serviços*, deduzindo seu custo indevidamente na apuração do lucro tributável já no momento da aplicação dos recursos, para pretender, no curso do contencioso administrativo, a dedutibilidade de sua realização *no período da autuação* sob a cogitação, apenas, de o bem ser realizável por depreciação e sem qualquer demonstração de que esta depreciação seria dedutível, que não a informação de sua *vida útil esperada*, e de utilização mediante classificação nos grupos *Móveis e Utensílios, Telefonia e Equipamentos de Comunicação e Benfeitorias*.

Distintamente da Súmula CARF nº 36, que trata da utilização antecipada de prejuízos fiscais em compensação, na qual a possibilidade de aproveitamento posterior do valor glosado depende, tão só, da apuração de lucros futuros, e da intenção de o sujeito passivo reduzi-los por compensação¹², - e que, ainda assim, deve ser provado e requerido nos termos do enunciado da Súmula¹³ - discorda-se, aqui, da premissa da Contribuinte de que sua infração represente, apenas, *uma antecipação de despesas que seriam reconhecidas ao longo do tempo pela aplicação das taxas de depreciação desses mesmos bens*. Há dois passos intermediários a esta correlação, e que pode infirmá-la: o ativo deve se sujeitar a depreciação e deve estar *intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços* para se cogitar de sua dedutibilidade parcial no próprio período de apuração e em outros subsequentes.

Desde a impugnação, a postura da Contribuinte tem sido, tão só, cogitar desta dedutibilidade, sem referir a produção de qualquer prova do atendimento aos requisitos legais para tanto. [...]

Assim, embora o registro como despesa de um bem de natureza permanente possa representar *inexatidão quanto ao período-base de escrituração* de custo, tal afirmação é

¹² Neste sentido veja-se a interpretação de tal enunciado firmada por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.212, acompanhado pelos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, com a divergência dos Conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, em razão da prova exigida acerca da possibilidade de compensação futura dos prejuízos glosados.

¹³ Súmula CARF nº 36 - A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente

dependente da demonstração de que o bem em questão pode ser realizado mediante apropriação contábil de despesa de depreciação dedutível, possibilidade condicionada à natureza do bem e à sua aplicação estar *intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços*.

Destes precedentes infere-se que o dever de a autoridade fiscal demonstrar a existência de infração mediante *postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido* ou *redução indevida do lucro real em qualquer período-base* é dependente de a constatação fiscal evidenciar o deslocamento temporal de receitas, custos e despesas.

Assim seria, por exemplo, na hipótese de o fiscal autuante constatar que a receita escriturada em período subsequente deveria ter sido oferecida à tributação no período fiscalizado. Não bastaria, em tais circunstâncias, a autoridade fiscal apontar que houve *redução indevida do lucro real* no período fiscalizado. Na medida em que a infração foi apurada a partir da constatação de que a receita estava escriturada em período subsequente, a autoridade fiscal deve demonstrar que no período de escrituração tardia não foi apurado lucro tributável, para afastar a hipótese de *postergação do pagamento do imposto*. Ou seja, diante do termo inicial e final de deslocamento temporal do registro escritural da receita, o lançamento não poderia se resumir à inclusão, no lucro tributável do período autuado, da receita apenas tardiamente reconhecida.

Outra hipótese seria a constatação da dedução de despesas de depreciação antes de o bem ser colocado em atividade. Novamente, é o conhecimento do termo inicial (dedução da depreciação) e final (início da atividade do bem) do deslocamento temporal do registro escritural da despesa que determina o procedimento fiscal. Assim, se o termo final de deslocamento ainda não ocorrera por ocasião da lavratura da exigência, o lançamento poderia ficar restrito à glosa das despesas no período anterior à possibilidade de sua apropriação contábil.

Tal circunstância se assemelha a outra analisada nesta reunião de julgamento, na qual se vislumbrou a dedução antecipada de depreciação/exaustão da lavoura canavieira, mas não em razão de *inexatidão quanto ao período-base de escrituração* de despesa, e sim por aproveitamento de benefício fiscal, mediante exclusão do lucro líquido. Consequência deste proceder é que a autoridade lançadora não tem conhecimento, no exame do período autuado, se o sujeito passivo depreciou/exauriu contabilmente os investimentos na lavoura canavieira e se, ao promover tais registros contábeis, adicionou-os ao lucro tributável de períodos futuros.

Esta Conselheira compreende, neste último caso, que a situação se assemelha às circunstâncias que motivaram a Súmula CARF nº 36, e condicionaram a exclusão da *parcela paga posteriormente* à comprovação *pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações (e aqui dessas exclusões) o foi em período posterior*. A autoridade lançadora, portanto, não teria o dever de aferir eventuais adições futuras da depreciação/exaustão do investimento na lavoura canavieira excluída no período autuado, cabendo ao sujeito passivo prová-las ao longo do processo administrativo. (*destaques do original*)

A discussão sob análise naquele precedente dizia respeito ao registro tardio de despesas/exclusões, e não interessa ao presente caso. Aqui, o debate se aproxima dos casos expostos no trecho da declaração de voto acima transcrita, nos quais *registro tardio reduz o lucro*

tributável do período e pode estar associado a repercussões em apuração passada ou futura do mesmo tributo, e assim deriva para a definição do ônus da prova destas repercussões. Esta aproximação, porém, só tem utilidade se superada a premissa adotada em 1ª instância, e também pelo I. Relator, de que basta, para lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, a evidenciação de que parcela tributável foi subtraída de sua apuração no mês de competência. Ou, nas palavras da autoridade julgadora de 1ª instância:

Veja que a venda equivale a um segundo fato gerador, sendo que o primeiro fato gerador ocorreu independentemente da efetiva venda das ações, com a própria operação de desmutualização promovida pela Bovespa Associação, nos exatos termos do art. 17 da Lei nº 9.532/97.

Poderia o contribuinte ter vendido as ações em três meses ou em alguns anos. São fatos geradores diferentes: um é a falta de pagamento da estimativa mensal devida em 31/08/2007, decorrente do ganho de capital pelo recebimento de ações sem o respectivo pagamento do tributo devido, em 28/07/2007; outro é a venda das ações a um terceiro, efetuada em 26/10/2007.

Isto porque o presente caso tem a peculiaridade de a alegação de postergação exsurgir entre apurações de estimativas do mesmo ano-calendário, atraindo a discussão acerca do cabimento da multa isolada caso se entenda que houve, apenas, atraso no recolhimento da estimativa.

O art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, replicado no art. 273 do RIR/99, trata da apuração dos tributos incidentes sobre o lucro real, que se submete ao regime de competência contábil, e presta-se a afastar a hipótese de infração à lei tributária quando a *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, ou seja, de registro contábil de *receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro*, não resultar *postergação do pagamento ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base*. Veja-se, porém, que para afastar a hipótese de infração à lei tributária, os parágrafos do art. 6º dizem que:

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

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

b) a 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 da 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 inexatidão quanto ao período de competência. *(destacou-se)*

Embora o §5º cogite de lançamento apenas de “multa”, o §6º define a apuração da postergação a partir da diferença entre “imposto” determinado em “período-base”, o que aponta para a apuração definitiva ao final do período de apuração. De outro lado, à época da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, a legislação do imposto de renda ainda não cogitava de antecipações de recolhimento dos tributos incidentes sobre o lucro. Esta cogitação somente surge com a Lei nº 8.383/91, que estabelece a apuração mensal a partir de janeiro/92 e permite, alternativamente, a apuração estimada com base em duodécimos na forma de seu art. 39, mas com a possibilidade de suspensão ou redução do pagamento se *balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso*.

Ainda assim, a hipótese de lançamento, apenas, da multa isolada por falta de tais antecipações, situando o lançamento do principal não recolhido no encerramento do período de apuração, é trazida apenas na Lei nº 9.430/96, na seguinte redação original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Com a Lei nº 9.430/96 é instituída punição específica e isolada por inobservância do dever de antecipar os tributos devidos sobre o lucro na apuração anual, caso exercida a faculdade assim prevista na redação original da mesma Lei:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Importa definir, assim, se a penalidade aplicada *isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo*, nos termos da Lei nº 9.430/96, deve ter em conta apenas o recolhimento não efetuado, ou, nos termos do Decreto-lei nº 1.598/77, **a diferença de imposto com fundamento em inexistência 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 da aplicação do disposto no § 4º.**

Evidenciado está que a legislação de regência não tratou especificamente desta hipótese. A conduta de deixar de fazer recolhimento estimado, por sua vez, pode ser cogitada isoladamente dentro do mês de competência, ou enquanto o sujeito passivo não tem sua espontaneidade excluída. E, neste período de tempo mais alongado, a existência de recolhimento em atraso, desacompanhado da reparação da mora, evidenciaria que a conduta de deixar de fazer recolhimento estimado tem um espectro material menor. Por se tratar de penalidade, o Código Tributário Nacional impõe que:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado**, em caso de **dúvida** quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à **natureza ou extensão dos seus efeitos**;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. *(destacou-se)*

Neste contexto, discorda-se da premissa do I. Relator de não admitir qualquer repercussão, no fato aqui punido, da alegação de posterior oferecimento à tributação dos valores integrados pela Fiscalização à apuração das estimativas de IRPJ e CSLL. Compreende-se que deveria prevalecer a interpretação *mais favorável ao acusado*, ou seja, que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa deve ser determinada considerando os *efeitos* de recolhimento posterior que contemple parcela do valor antes não recolhido.

Voltando ao caso presente, tem-se que a autoridade lançadora exigiu, apenas, multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de agosto/2007. Embora constatando que a Contribuinte não reconheceu, em agosto/2007, o ganho de capital decorrente da operação de desmutualização, somente aplicou multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL daquele período, recalculadas conforme assim demonstrado no Auto de Infração:

IMPOSTO DE RENDA ESTIMATIVA - AGOSTO/2007		
DESCRIÇÃO	DECLARADO	DEVIDO
BASE DE CÁLCULO	753.151,90	12.278.983,04
ALÍQUOTA 15%	112.972,79	1.841.847,46
ADICIONAL	73.315,19	1.225.898,30
DEDUÇÕES	4.518,92	4.518,92
IR A PAGAR	181.769,06	3.063.226,84
DIFERENÇA DE IR	-	2.881.457,78
MULTA 50%	-	1.440.728,89

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL ESTIMATIVA - AGOSTO/2007		
DESCRIÇÃO	DECLARADO	DEVIDO
BASE DE CÁLCULO	577.563,75	12.103.394,89
CSLL APURADO	51.980,74	1.089.305,54
DEDUÇÕES	0,00	0,00
CSLL A PAGAR	51.980,74	1.089.305,54
DIFERENÇA DE CSLL	-	1.037.324,80
MULTA 50%	-	518.662,40

Este proceder indica que o ganho de capital teria sido reconhecido na apuração do ajuste anual. Isto porque, mesmo se nada houvesse a exigir da Contribuinte ao final do ano-calendário, em razão de resultados negativos ao final do ano-calendário, a falta de cômputo do ganho de capital no ajuste anual deveria ensejar, minimamente, a redução do prejuízo fiscal e da base de negativa de CSLL do ano-calendário 2007.

A autoridade lançadora, porém, não esclareceu a razão de ter limitado o lançamento à aplicação da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de agosto/2007. O encerramento da ação fiscal está motivado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal integrada aos Autos de Infração, e refere, apenas, a irregularidade constatada na apuração da estimativa de agosto/2007.

A Contribuinte, por sua vez, desde a impugnação diz que informou à autoridade lançadora que havia recolhido os tributos devidos em novembro/2007, *referente à competência de outubro de 2007, em razão de efetuado a venda das suas ações da BM&FBovespa no dia 26 daquele mês*. Junta, neste sentido, resposta apresentada em 09/10/2009 a intimação fiscal datada de 23/09/2009, vinculada ao mesmo Mandado de Procedimento Fiscal que resultou na presente exigência (e-fls. 79/101). A autoridade lançadora, por sua vez, nada relata ou junta aos autos neste sentido. Somente consta dos autos o Termo de Início da Ação Fiscal, de 29/04/2009 (e-fls. 4/6), e a resposta a ele apresentada pela Contribuinte, também em 09/10/2009 (e-fls. 7/38), os quais se circunscrevem ao procedimento adotado em relação à apuração de agosto/2007, muito embora o Razão Contábil da conta nº 2.1.5.10.10.0001-1 (Reclassificação p/ Bovespa Holding) traga registros da venda das ações em 22/10/2007 e de lucro apurado no valor de R\$ 28.971.836,31 (e-fl. 16)

É razoável concluir, frente a estas evidências, que a autoridade lançadora tinha conhecimento da alienação das ações no mesmo ano-calendário e, diante destas circunstâncias, entendeu que não haveria tributos a serem exigidos ao final do ano-calendário. Os elementos de

e-fls. 79/101 indicam que foi informado à autoridade lançadora a inclusão, na base de cálculo dos recolhimentos estimados de IRPJ e CSLL efetuados em 30/11/2007, do lucro apurado na alienação das ações, bem como do montante de R\$ 21.385.162,53, designado como “Solução de consulta 10/2007”, que tratou justamente da incidência *sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores*, nos termos da sua ementa:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES.

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002). O art. 61 da Lei nº 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa. As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo custo de aquisição. O fato de a operação de “desmutualização” de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não obsta a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406, de 2002, art. 61; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 16 e 17.

Por sua vez, a conexão entre as duas apurações é inafastável, vez que a afirmação de auferimento de ganho de capital por ocasião da desmutualização tem como contrapartida o aumento do valor contábil das ações recebidas na operação e, como consequência, a redução do ganho de capital auferido em sua alienação posterior. Assim, ainda que em outubro/2007 a Contribuinte não tenha, propriamente, reconhecido de forma tardia o ganho de capital auferido por ocasião da desmutualização, insistindo na interpretação de que não houve ganho de capital naquele primeiro momento, consequência desta visão é o cômputo, na apuração do ganho de capital na alienação das ações, de um valor contábil menor do ativo baixado, ou mesmo a realização postergada da reserva de atualização dos títulos patrimoniais, sob a compreensão de que a baixa destes somente se verificou com a alienação das ações que os substituíram na operação de desmutualização.

Esclareça-se que esta conexão está presente quer as estimativas sejam apuradas com base em receita bruta e acréscimos, quer tais recolhimentos sejam reduzidos ou suspensos por balancetes acumulados, vez que o ganho de capital integra as duas bases de cálculo, por ser “acrécimo” na primeira modalidade e receita não operacional contábil na segunda.

Por fim, a questão que resta a solucionar é se era dever da autoridade lançadora considerar os efeitos deste recolhimento tardio da estimativa, ou se cabe ao sujeito passivo provar tais efeitos ao longo do processo administrativo para reduzir a penalidade aplicada. Mais uma vez, porém, o presente caso impõe uma solução específica, em razão do prejuízo causado à defesa da Contribuinte quando a autoridade lançadora omitiu, na formalização da exigência, os apontamentos de recolhimento efetuado no mesmo ano-calendário fiscalizado, prestados ao longo do procedimento fiscal.

Tivesse a Fiscalização afirmado a impossibilidade de se considerar os efeitos do recolhimento posterior, haveria motivação para se cogitar de sua reforma parcial e eventual manutenção da penalidade sobre a parcela que subsistiria não recolhida depois da imputação do recolhimento em atraso à estimativa devida com os acréscimos moratórios cabíveis, na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Aqui, porém, sequer é possível confirmar se o recolhimento apresentado à autoridade fiscal, correspondente à apuração que teria sido majorada em outubro/2007, foi efetuado nos valores indicados. E, nos termos do Decreto nº 7.574/2011, a correção de *incorreções, omissões ou inexatidões*, que resultem em *inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, somente é possível se houve apuração incorreta da base de cálculo ou não inclusão de *matéria devidamente identificada*, bem como em decorrência da constatação de fatos novos, ou subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

- I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Diante das evidências que a autoridade lançadora dispunha de todos os elementos para constituição do crédito tributário e a matéria tributável, ou infração a ser punida, não foi devidamente identificada, descabe aqui demandar sua complementação, impondo-se a declaração de improcedência da exigência.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa