



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720404/2013-01
ACÓRDÃO	1202-001.595 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTANDER CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIARIOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. ESCRITURAÇÃO NÃO LASTREADA POR DOCUMENTOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO EQUIVALENTE A ZERO.

Às operações de desmutualização aplica-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97, cuja tributação incide sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais. A escrituração faz prova a favor do contribuinte se comprovada por documentos hábeis. O custo de aquisição, na ausência de provas quanto aos valores aportados para a constituição do patrimônio, é zero.

CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO. OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 118 (VINCULANTE).

O instituto da cisão, disciplinado nos artigos 229 e seguintes da Lei nº 6.404, de 1976, e no artigo 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 câmaras de custódia e liquidação constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos artigos 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. LANÇAMENTO CSLL.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência; e ii) por voto de qualidade negar provimento ao recurso quanto à exigência da multa isolada. Vencidos os conselheiros André Luís Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Liana Carine Fernandes de Queiroz, que votaram por excluir essa penalidade. Designado para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Roney Sandro Freire Correa (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 14-104.958 - 1ª Turma da DRJ/POR, Sessão de 17 de fevereiro de 2020 que, ao apreciar a impugnação apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, em julgá-la improcedente.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de impugnação contra o auto de infração, o qual constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL referente ao AC 2008, tendo em vista que houve omissão de ganho de capital, pela pessoa jurídica ABN AMRO REAL CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S/A, na devolução do patrimônio social decorrente do processo de desmutualização da entidade isenta CETIP, conforme a seguir exposto.

Informa a Autoridade Lançadora que o contribuinte apurou o Lucro Real com base anual. No AC 2008 declarou Lucro Real no valor de R\$ 15.350.145,48 e base de cálculo da CSLL no valor de R\$ 14.601.249,25. Não houve compensação de prejuízo fiscal, ou de base de cálculo negativa da CSLL.

Aduz a Autoridade Fiscal que a impugnante não adicionou ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL o ganho de capital ocorrido no AC 2008 decorrente do processo de desmutualização da Associação CETIP — Câmara de Custódia e Liquidação —, que devolveu o valor de seu capital sob a forma de ações da nova CETIP S.A (sociedade com finalidade lucrativa). O valor a ser adicionado é a diferença entre o valor recebido em devolução do patrimônio da CETIP e o seu custo de aquisição. Tal diferença totaliza R\$ 444.460,89.

Explica que, em 29 de maio de 2008, foi aprovada em AGE, a proposta de desmutualização da CETIP que era constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos. A Associação CETIP foi transformada em CETIP S.A. — Balcão Organizado de Ativos e Derivativos. De acordo com o Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, as decisões só produziram efeitos a partir de 1º de julho de 2008.

Relata a Autoridade que entre a data do Protocolo de Justificação (31/03/2008) e a data da efetivação da cisão (01/07/2008) a Associação continuou suas atividades normais, tendo o patrimônio sofrido variação positiva nesse período. No Protocolo de Justificação, em seus itens "3.1.1" e "3.1.2" (pasta Documentos diversos -

Desmutualização), já havia sido esclarecido que a variação positiva no período entre a aprovação e a efetiva cisão seria objeto de repartição no mesmo percentual da cisão entre as parcelas cindida e a cindenda.

Expõe que, como consequência do processo, o contribuinte, detentor de título patrimonial da CETIP, recebeu o equivalente a 406.650 ações da CETIP S/A, como pode ser verificado no item "5.2" da Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 29 de maio de 2008.

Assim, conforme letra "b" da nota explicativa 19 dos Demonstrativos Financeiros de 30 de junho de 2008 houve um acréscimo de R\$ 20.413.179,00 ao valor do patrimônio vertido para a CETIP S/A, devido à variação patrimonial entre primeiro de abril de 2008 e 30 de junho de 2008. O patrimônio vertido para a CETIP S/A totalizou então R\$ 222.111.579,00, com valor individual por associado de R\$ 447.805,60.

Portanto, com a desmutualização houve devolução de capital da Associação por meio da entrega de ações da CETIP S/A para os detentores de títulos patrimoniais da CETIP, sendo o contribuinte supra um dos beneficiários.

Argumenta a Autoridade que a Associação não pode cindir seu patrimônio e transformá-lo em ações de uma sociedade com finalidade lucrativa, uma vez que tal operação não encontra amparo na legislação. Sustenta que a associação pode devolver seu patrimônio aos associados e estes podem constituir, com o capital devolvido, uma outra sociedade, mas isto não pode ser tomado com uma simples troca de denominação de títulos da Associação por Ações da CETIP S/A.

Destaca que, como descrito na Solução de Consulta nº 10 de 2007 da COSIT, o que ocorreu de fato foi a devolução do patrimônio da Associação CETIP aos associados, com posterior versão de capital para constituição de uma nova sociedade, com finalidade lucrativa. A devolução do capital se deu diretamente em ações da sociedade anônima CETIP S/A.

Explica que a Associação estava submetida aos ditames dos artigos 53 a 61 do código civil de 2002, fazendo jus à isenção do IRPJ e da CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97. O § 3º do artigo 12 estabelece que, para se manterem como associações civis sem finalidade lucrativa, estas entidades não podem distribuir seus resultados positivos, devendo estes, se existentes, serem destinados aos objetivos sociais da entidade.

Aduz que, seguindo esta regra, com o passar do tempo e o crescimento do mercado financeiro, o valor patrimonial da CETIP se tornou substancialmente maior que o valor originalmente vertido pelos associados para a constituição da entidade. Porém, mesmo tendo um acréscimo patrimonial considerável, a tributação deste quantum só acontece no momento em que a associação sem finalidade lucrativa devolve o capital aos seus associados.

É o que está definido no artigo 17 da Lei nº 9.532/97 Assim, no momento em que houve a devolução do capital da associação aos seus associados, ocorreu a subsunção deste fato à norma prescrita nos §§ 3º e 4º do artigo 17 da Lei nº 9.532/97, ou seja, houve incidência tributária de IRPJ e CSLL.

Registra que a contabilização da atualização dos Títulos Patrimoniais da CETIP, detidos pelas instituições, não afetava o resultado do exercício, uma vez que a contrapartida da atualização do valor era registrada em conta de Reserva de Capital. Assim, esta mais valia jamais foi tributada anteriormente. Aduz que a previsão legal para a não tributação desse acréscimo patrimonial dos títulos ao longo do tempo, não distribuído e incorporado ao capital das corretoras, foi dada pela Portaria MF nº 785, de 20/12/1977.

Realça então que, no caso em questão, trata-se de baixa total do ativo permanente da posição decorrente da condição de associada à CETIP, e do recebimento em devolução de patrimônio, das ações correspondentes, fato que aponta para a incidência do art. 17 da Lei 9.532/1997, devendo ainda ser baixada ou realizada a parcela correspondente da reserva de atualização dos títulos patrimoniais CETIP, cuja tributação ficou diferida conforme estabelecido na Portaria MF 785/77.

Destaca ainda que a citada Portaria MF 785/77 trata do evento "constituição de reserva com acréscimos no valor nominal dos títulos", o que não se confunde com o evento ora tributado — devolução do patrimônio das bolsas às suas associadas —, alcançado pelo artigo 17 da Lei nº 9.532/97, conforme acima descrito. Portanto, de acordo com o acima exposto constituiu o crédito de IRPJ e da CSLL incidentes na devolução de capital da CETIP — Câmara de Custódia e Liquidação ao associado ABN AMRO CCVM S/A, CNPJ nº 51.014.223/0001-49, cuja denominação foi alterada para SANTANDER CCVM.

Explica a Autoridade que, após reiteradas intimações, o contribuinte informou que não localizou os documentos comprobatórios do valor inicial. Desse modo, estimou o custo de aquisição em R\$ 0,00. Informa que o valor de devolução do título CETIP foi de R\$ 444.460,89.

Dessa forma, ocorreu a lançamento do crédito tributário pela falta de adição ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, no mês de dezembro de 2008, do ganho de capital obtido por ocasião da desmutualização da associação CETIP — Câmara de Custódia e Liquidação, no valor de R\$ 444.460,89, conforme Autos de Infração do IRPJ e da CSLL.

Aduz a Autoridade que o art. 225 do RIR/99 dispõe que o ganho de capital deveria ser adicionado à base de cálculo da estimativa para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Assim, com fulcro na alínea 'b' do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, houve também lançamentos de Multa Isolada em relação às estimativas de julho e de setembro, períodos nos quais foram adicionados os respectivos ganhos de capital auferidos em decorrência da devolução de patrimônio tendo em vista a operação de desmutualização.

Seguem abaixo os quadros com a apuração feita pela fiscalização:

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL (2008)	
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	11.368.615,05
02. Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	0,00
03. (-) Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	0,00
04. Lucro Líquido após os Ajustes do RTT	11.368.615,05
32. SOMA DAS ADIÇÕES	5.951.031,19
+ Ganho de Capital Apurado pela Fiscalização (a ser adicionado ao lucro real, ao final)	444.460,89
54. SOMA DAS EXCLUSÕES	1.969.500,76
55. LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	15.350.145,48
56. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais - Per1991 a 2008	0,00
57. LUCRO REAL declarado na DIPJ 2009	15.350.145,48
LUCRO REAL APÓS INFRAÇÃO (adição do ganho de capital de R\$ 444.460,89)	15.794.606,37

DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL (2008)	
01. Lucro Líquido antes da CSLL	13.117.959,44
02. Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	
03. (-) Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	
04. Lucro Líquido após os Ajustes do RTT	13.117.959,44
33. SOMA DAS ADIÇÕES	2.936.450,53
+ Ganho de Capital Apurado pela Fiscalização (a ser adicionado à base de cálculo da CSLL, ao final)	444.460,89
54. SOMA DAS EXCLUSÕES	1.969.500,76
58. BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. PER. ANT.	14.529.370,10
59. (-) Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant.- Ativ. em Geral	0,00
61. BASE DE CÁLCULO DA CSLL declarada na DIPJ/2009	14.084.909,21
BASE DE CÁLCULO APÓS INFRAÇÃO (adição à base de cálculo da CSLL do valor de R\$ 444.460,89)	14.529.370,10

CÁLCULO DA ESTIMATIVA DO IRPJ (julho de 2008)	
01. Base de Cálculo do Imposto de Renda	605.082,33
01.A) Ganho apurado pela fiscalização	405.885,98
Total da BC do Imposto de Renda	1.010.968,31
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
02.A Alíquota de 15%	151.645,25
03. Adicional	99.096,83
04. Diferença de IR Devida pela Mud. de Coef. s/ Receita Bruta	
DEDUÇÕES	
05. (-) Deduções de Incentivos Fiscais	240,24
06. (-) Imp. de Renda Devido em Meses Anteriores	0,00
07. (-) Imp. de Renda Retido na Fonte	0,00
08. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
09. (-) IJR Retido na Fonte por Órgãos Aut. e Fund. Fed.	0,00
10. (-) IJR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed.	0,00
11. (-) Imp. de Renda Pago s/ Ganhos no Mercado de Renda Var.	0,00
12. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	250.501,84
(-) Estimativa IRPJ apurada pelo contribuinte	149.030,34
= Estimativa Mensal de IRPJ não recolhida	101.471,50
MULTA ISOLADA 50%	50.735,75

CÁLCULO DESTIMATIVA DO IRPJ (setembro de 2008)	
01.Base de Cálculo do Imposto de Renda	653.012,04
01.A) Ganho de capital apurado pela fiscalização	38.574,91
Total da BC do Imposto de Renda	691.586,95
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
02.A Aliquota de 15%	103.738,04
03.Adicional	67.158,69
04.Diferença de IR Devida pela Mud.de Coef. s/ Receita Bruta	
DEDUÇÕES	
05.-)Deduções de Incentivos Fiscais	223,50
06.-)Imp. de Renda Devido em Meses Anteriores	0,00
07.-)Imp. de Renda Retido na Fonte	0,00
08.-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
09.-)IR Retido na Fonte por Órgãos Aut. e Fund. Fed.	0,00
10.-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed.	0,00
11.-)Imp. de Renda Pago s/ Ganhos no Mercado de Renda Var.	0,00
12.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	170.673,23
(-) Estimativa IRPJ apurada pelo contribuinte	161.029,51
= Estimativa Mensal de IRPJ não recolhida	9.643,72
MULTA ISOLADA	
50%	4.821,86

CÁLCULO DA ESTIMATIVA DA CSLL (julho de 2008)	
01.Base de Cálculo da CSLL	460.568,56
01.A) Ganho de capital apurado pela fiscalização	405.885,98
Total da BC do Imposto de Renda	866.454,54
02.CSLL Apurada - 15%	129.968,18
DEDUÇÕES	
03.-)Recuperação de Crédito de CSLL	0,00
04.-)Créditos s/ Depreciação de Bens do At. Imobilizado	0,00
05.-)CSLL Devida em Meses Anteriores	0,00
06.-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Cap.	0,00
07.-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed.	0,00
08.-)CSLL Ret. na Fonte p/ Demais Ent. Adm. Pub. Fed.	0,00
09.-)CSLL Ret. na Fonte p/ Pes. Jur. Dir. Priv.	0,00
10.-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est., D.F. e Mun.	0,00
11.CSLL A PAGAR	129.968,18
(-) Estimativa CSLL apurada pelo contribuinte	69.085,28
= Estimativa Mensal da CSLL não recolhida	60.882,90
MULTA ISOLADA	
50%	30.441,45

CÁLCULO DA ESTIMATIVA DA CSLL (setembro de 2008)	
01.Base de Cálculo da CSLL	499.402,76
01.A) Ganho de capital apurado pela fiscalização	38.574,91
Total da BC do Imposto de Renda	537.977,67
02.CSLL Apurada - 15%	80.696,65
DEDUÇÕES	
03.-)Recuperação de Crédito de CSLL	0,00
04.-)Créditos s/ Depreciação de Bens do At. Imobilizado	0,00
05.-)CSLL Devida em Meses Anteriores	0,00
06.-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Cap.	0,00
07.-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed.	0,00
08.-)CSLL Ret. na Fonte p/ Demais Ent. Adm. Pub. Fed.	0,00
09.-)CSLL Ret. na Fonte p/ Pes. Jur. Dir. Priv.	0,00
10.-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est., D.F. e Mun.	0,00
11.CSLL A PAGAR	80.696,65
(-) Estimativa CSLL apurada pelo contribuinte	74.910,41
= Estimativa Mensal da CSLL, não recolhida	5.786,24
MULTA ISOLADA	
50%	2.893,12

A interessada apresentou impugnação (fls. 1222 e ss.), expondo suas razões conforme tópicos abaixo:

II— DAS PRELIMINARES

II.1 — DA INDEVIDA PRESUNÇÃO QUANTO AO CUSTO DO TÍTULO PATRIMONIAL DA CETIP ASSOCIAÇÃO

Informa a impugnante que disponibilizou à Fiscalização toda a documentação contábil capaz de demonstrar o real custo de aquisição de tais títulos patrimoniais, dentre as quais se destaca o Razão Contábil da conta de "Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais", referentes aos anos-calendário de 2007 a 2011 e o balancete de junho de 2008 (doc. 03).

Aduz que o custo de aquisição dos aludidos Títulos não poderia ser outro senão a diferença entre o valor contábil atualizado — R\$ 379.504,81, registrado na conta contábil 21410301, de rubrica "Títulos Patrimoniais da CETIP" e o montante que representa a sua atualização ao longo do tempo — R\$ 271.212,48, o qual pode ser identificado na cópia do Razão Auxiliar da conta COSIF 61370009 Reserva de Capital (Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais) (doc. 04):

Títulos Patrimoniais da CETIP	
Valor Total Atualizado (conta 2.1.4.00.00-5 - TÍTULOS PATRIMONIAIS, subconta 2.1.4.10.30-1 – DA CETIP)	R\$ 379.504,81
Atualização (conta 6.1.3.70.00-9 – RESERVA DE ATUALIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS)	R\$ 271.212,48
Diferença (Custo)	R\$ 108.292,33

Argumenta então que a Autoridade Fiscal pretende tributar parte do valor que é justamente o custo de aquisição dos Títulos Patrimoniais da Cetip (R\$ 108.292,33), que poderia ter sido facilmente apurado por intermédio da análise dos registros contábeis do Impugnante.

Informa que anexou, além do Balancete relativo a junho de 2008, o Balancete relativo a dezembro/2006 (doc. 05), no qual também está refletido o custo de R\$ 108.292,33:

Balancete de 12/2006

Títulos Patrimoniais da CETIP	
Valor Total Atualizado (conta 2.1.4.00.00-5 - TÍTULOS PATRIMONIAIS, subconta 2.1.4.10.30-1 – DA CETIP)	R\$ 258.892,25
Atualização (conta 6.1.3.70.00-9 – RESERVA DE ATUALIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS)	R\$ 150.509,93
Diferença (Custo)	R\$ 108.292,32

Observa que o custo de aquisição dos títulos permanece constante em 2006 e 2008. O que aumenta é tão somente a conta "Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais" e, proporcionalmente, a conta "Títulos Patrimoniais". O custo, porém, representado pela diferença, não se altera, já que é fixo desde a data de aquisição do título (valor histórico).

Defende que o Fisco é obrigado a comprovar as razões da prática de seu ato administrativo de lançamento tributário (o motivo) e não apenas fazer ilações acerca de supostos eventos ocorridos (como ocorreu no presente caso). Aduz que o dever de provar é sempre do Fisco, pelo que não se pode admitir o procedimento da Fiscalização, no presente caso, de realizar o lançamento fiscal sem que tivesse sido provado que o custo do título foi "zero".

Conclui então que estando demonstrado que (i) o custo de aquisição do título patrimonial detido pelo Impugnante (R\$ 108.292,33) está devidamente refletido nos documentos contábeis que ora se anexam a estes autos; (h) o ônus da prova, no processo administrativo tributário, cabe ao Fisco; e (ih) no presente caso, a Fiscalização não comprovou que o custo de aquisição do aludido título patrimonial do Impugnante seria "zero", mas apenas presumiu tal fato, em flagrante desrespeito ao princípio da verdade material, conclui-se que a pretensão

consubstanciada nos lançamentos objeto do presente processo não poderá ser aceita, devendo ser cancelada por essa Turma de Julgamento.

II.2. DO ERRO DE CÁLCULO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO - DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DOS LANÇAMENTOS

Alega que em razão do evidente erro de cálculo realizado pela Fiscalização, que considerou como sendo "zero" o custo de aquisição do título patrimonial, os autos de infração, que originaram o presente processo administrativo, devem ser declarados nulo, em virtude da flagrante iliquidez e incerteza dos lançamentos do IRPJ e da CSLL.

Argumenta que para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza, em conformidade com o artigo 142 do CTN, sem os quais fica constatada a nulidade do lançamento. Esse procedimento tendente a verificar a ocorrência do "fato gerador" e apurar, de forma líquida, o seu montante, o que encontra-se disciplinado no Decreto no 70.235/72, em seus artigos 10 e 11.

Aponta doutrina e jurisprudência administrativa no sentido de que o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, torna-os nulos, gerando a obrigação para a Autoridade Julgadora de cancelá-los de ofício.

Observa que o custo de aquisição dos títulos permanece constante em 2006 e 2008. O que aumenta é tão somente a conta "Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais" e, proporcionalmente, a conta "Títulos Patrimoniais". O custo, porém, representado pela diferença, não se altera, já que é fixo desde a data de aquisição do título (valor histórico).

Defende que o Fisco é obrigado a comprovar as razões da prática de seu ato administrativo de lançamento tributário (o motivo) e não apenas fazer ilações acerca de supostos eventos ocorridos (como ocorreu no presente caso). Aduz que o dever de provar é sempre do Fisco, pelo que não se pode admitir o procedimento da Fiscalização, no presente caso, de realizar o lançamento fiscal sem que tivesse sido provado que o custo do título foi "zero".

Conclui então que estando demonstrado que (i) o custo de aquisição do título patrimonial detido pelo Impugnante (R\$ 108.292,33) está devidamente refletido nos documentos contábeis que ora se anexam a estes autos; (h) o ônus da prova, no processo administrativo tributário, cabe ao Fisco; e (ih) no presente caso, a Fiscalização não comprovou que o custo de aquisição do aludido título patrimonial do Impugnante seria "zero", mas apenas presumiu tal fato, em flagrante desrespeito ao princípio da verdade material, conclui-se que a pretensão consubstanciada nos lançamentos objeto do presente processo não poderá ser aceita, devendo ser cancelada por essa Turma de Julgamento.

II.2. DO ERRO DE CÁLCULO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO - DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DOS LANÇAMENTOS

Alega que em razão do evidente erro de cálculo realizado pela Fiscalização, que considerou como sendo "zero" o custo de aquisição do título patrimonial, os autos de infração, que originaram o presente processo administrativo, devem ser declarados nulo, em virtude da flagrante iliquidez e incerteza dos lançamentos do IRPJ e da CSLL.

Argumenta que para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza, em conformidade com o artigo 142 do CTN, sem os quais fica constatada a nulidade do lançamento. Esse procedimento tendente a verificar a ocorrência do "fato gerador" e apurar, de forma líquida, o seu montante, o que encontra-se disciplinado no Decreto no 70.235/72, em seus artigos 10 e 11.

Aponta doutrina e jurisprudência administrativa no sentido de que o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, torna-os nulos, gerando a obrigação para a Autoridade Julgadora de cancelá-los de ofício.

Reitera que Títulos Patrimoniais não poderiam ser tributados, por expressa previsão contida na Portaria no 785/77. Sustenta então que não resta nenhum outro fundamento legal hábil a justificar a incidência dos tributos exigidos por meio dos autos de infração ora combatidos, motivo pelo qual devem eles ser cancelados por essa Turma Julgadora.

III.3 - DA INEXISTÊNCIA DE DISPONIBILIDADE PASSÍVEL DE TRIBUTAÇÃO NO MÊS DE JULHO DE 2008 Aduz que no momento da desmutualização não auferiu qualquer rendimento passível de tributação. Sustenta que ainda que o entendimento manifestado por meio da Solução de Consulta no 10/2007 estivesse correto e no momento da transformação em ações a atualização do valor dos títulos pelo regime jurídico da equivalência patrimonial representasse ganho de capital, é certo que essa tributação jamais poderia ter ocorrido em julho de 2008, porquanto não ocorreu a disponibilidade econômica passível de ser tributada, o que veio a acontecer apenas nas datas em que as ações foram vendidas no ano-base de 2011.

Nesse passo, argumenta que só poderia ser tributado quando da venda dessas ações a partir de março de 2011, pois apenas nesse momento é que se pode falar em disponibilidade de qualquer riqueza à Impugnante. Por esse motivo, recolheu o IRPJ e a CSLL sobre o ganho auferido a partir de março.

Aponta o art. 25 da Lei nº 8.981/95 que dispõe que "o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos".

Expõe que a tributação ocorre apenas quando esse acréscimo patrimonial "fosse" disponível, e não quando "fosse" quantificado. Aponta doutrina e jurisprudência no sentido de que renda é um acréscimo do patrimônio e só pode ser tributada quando houver ganho real do contribuinte.

Assim, afirma que somente no momento da efetiva venda existirá renda ou disponibilidade econômica passível de tributação (em havendo atualização positiva). Destarte, na desmutualização da CETIP Associação, qualquer atualização dos títulos patrimoniais não poderia ser tributada antes da venda efetiva desses ativos que ocorreu no ano-base de 2011, pois tais valores, por sua precariedade, ainda não se encaixavam no conceito de renda e não representam disponibilidade econômica para o Impugnante.

Desta forma, por todas as razões expostas e diante da inexistência de disponibilidade econômica e jurídica em julho de 2008, argumenta que é indevida a incidência do IRPJ e da CSLL no momento da desmutualização da Cetip Associação, razão pela qual requer o cancelamento dos autos de infração ora combatidos.

III.4 — DA "PRECLUSÃO" DA POSSIBILIDADE DO FISCO ATRIBUIR O CUSTO DE AQUISIÇÃO PARA APURAÇÃO DO SUPOSTO GANHO DE CAPITAL NA "DEVOLUÇÃO" DOS TÍTULOS

Explica que atualizava anualmente a valorização dos títulos patrimoniais da CETIP Associação pelo Método da Equivalência Patrimonial — MEP, motivo pelo qual se registrou um aumento do seu custo de aquisição ano a ano. Defende que o Fisco não pode mais atribuir ou questionar, por meio dos autos de infração ora combatidos, que foram lavrados somente em 05/04/2013, ou mesmo por qualquer outro meio, a legalidade e eficácia tributária dos atos societários de registro do custo de aquisição anualmente apurados, eis que já transcorreu o prazo de decadência/preclusão de cinco anos contados do fato "originário" de registro do custo de aquisição.

Aponta jurisprudência administrativa no sentido que “não pode a contribuinte sofrer qualquer lançamento relativamente a fatos cuja comprovação não mais possa ser exigida pela Fiscalização, pois que isso seria prestigiar a incúria, a inércia e o arbítrio, coisas totalmente repudiadas pelo Direito”.

Ante o exposto, com base na jurisprudência administrativa apresentada, sustenta que não se pode olvidar que ocorreu, no presente caso, a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o custo de aquisição dos Títulos Patrimoniais, ainda que os seus efeitos (dedução para fins de apuração do suposto ganho de capital) tenham ocorrido em momento subsequente (ano-base de 2008).

Dessa forma, aguarda o Impugnante que esta C. Turma Julgadora cancele as autuações fiscais originárias do presente processo administrativo, eis que já havia transcorrido o prazo decadencial (preclusão) de cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do custo de aquisição e a lavratura dos autos de infração em questão (05/04/2013).

III. 5. — DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

III.5.1 — DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANO-BASE QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Expõe a legislação e explica que somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o quantum definitivo de IRPJ e da CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permaneceu sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração dessas exações. Desta maneira, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.

Apresenta doutrina e assevera que a multa isolada somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Sendo lavrado o auto de infração após o encerramento do ano base, como ocorreu no caso dos autos de infração objeto do presente processo, que foram lavrados em 05/04/2013, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme já decidiu reiteradas vezes o antigo Conselho de Contribuintes e o E. CARF.

Portanto, como já estava encerrado o ano-base de 2008 quando da lavratura dos autos de infração ora combatidos (05/04/2013), afirma que não poderia a Fiscalização, no presente caso, apurar o IRPJ e a CSLL supostamente devidos a título de estimativa de julho de 2008 para a aplicação das multas isoladas exigidas nos valores de R\$ 55.557,61 (IRPJ) e R\$ 33.334,57 (CSLL), nos termos da jurisprudência firmada pelo antigo E. Conselho de Contribuintes e pelo E. CARF, motivo pelo qual o Impugnante aguarda a exoneração das multas em apreço.

III.5.2 — DA DUPLICIDADE DE COBRANÇA — IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

Argumenta que não pode haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade. Em análise do Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário, informa a impugnante que verificou que há a cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, conforme quadro abaixo:

IRPJ	R\$ 111.115,22
Juros de mora	R\$ 44.079,41
Multa de ofício	R\$ 83.336,42
Multa isolada	R\$ 55.557,61
Total	R\$ 294.088,66

CSLL	R\$ 66.669,13
Juros de mora	R\$ 26.447,64
Multa de ofício	R\$ 50.001,85
Multa isolada	R\$ 33.334,57
Total	R\$ 176.453,19

Apresenta jurisprudência administrativa e doutrina no sentido de que, mesmo que se entenda pela possibilidade do lançamento das multas isoladas após o encerramento do ano-calendário, não cabe a cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

III.6 - DA IMPOSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO NA HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

Aduz que não se pode admitir a exigência da multa de ofício lançada porquanto o sujeito que cometeu o suposto ato infracional o ABN AMRO REAL CCVM S/A e não seu sucessor — Santander CCVM S.A.—, ora Impugnante.

Destaca o art. 132 do CTN, e realça que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Com relação às multas, argumenta que se deve averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador. Isso porque, a multa fiscal somente será transferida ao sucessor se ela tiver sido lançada antes do ato sucessório (hipótese em que a multa já integra o passivo da empresa sucedida), o que não se configura a hipótese do presente caso.

Apresenta doutrina e jurisprudência administrativa. Explica a reestruturação societária:

(...)Afirma que, no caso em questão, a multa foi lançada em 05/04/2013, enquanto a incorporação deu-se em 2009. Portanto, não há que se manter a cobrança da multa punitiva em razão de não ser cabível tal penalidade à sucessora por incorporação. Realça doutrina e jurisprudência que albergam tal entendimento, apontando para o caráter personalíssimo das multas.

Nesse diapasão, ressalta que ao Impugnante somente poderiam ser imputadas as multas lançadas por meio dos autos de infração objeto do presente processo acaso as respectivas infrações tivessem sido cometidas por empresa incorporada cujos administradores fossem os mesmos que os seus ou, ao menos, que as incorporada pertencesse ao seu grupo econômico. Aponta a Súmula CARF no 47:

Súmula CARF no 47: Cabível a imputação de multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Sustenta que não é isso, porém, o que se verifica no presente caso. Explica que a ABN teve sua parcela cindida incorporada pela Santander CCT, que por sua vez foi incorporada pela Santander CCVM, instituições financeiras distintas e pertencentes a diferentes grupos econômicos, com administrações completamente distintas e independentes!

Dessa forma, como a multa em apreço somente foi lançada após o evento da incorporação, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da empresa incorporada (ABN), não se pode admitir a transferência dessas penalidades, também em função do seu caráter personalíssimo, razão pela qual o Impugnante aguarda que

esta C. Turma Julgadora, caso não se entenda pelo cancelamento integral dos autos de infração, o que se alega a título argumentativo, exonere a multa de ofício lançada.

A 1ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. ESCRITURAÇÃO NÃO LASTREADA POR DOCUMENTOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO EQUIVALENTE A ZERO.

Às operações de desmutualização aplica-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97, cuja tributação incide sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais. A escrituração faz prova a favor do contribuinte se comprovada por documentos hábeis. O custo de aquisição, na ausência de provas quanto aos valores aportados para a constituição do patrimônio, é zero.

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.

CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO. OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO.

O instituto da cisão, disciplinado nos artigos 229 e seguintes da Lei nº 6.404, de 1976, e no artigo 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 câmaras de custódia e liquidação constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos artigos 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CABIMENTO

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos. O primeiro sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, obrigação tributária

principal, e o segundo por descumprimento de obrigação acessória, decorrente de insuficiência de estimativa mensal, apurada conforme apuração realizada mês a mês. Por este exato motivo, tratar-se de descumprimento de obrigação acessória, que também não procede o argumento da impossibilidade de aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-base.

MULTA ISOLADA. EXIGIBILIDADE APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no anocalendarário correspondente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. VINCULAÇÃO.

Proferida a respectiva Solução de Consulta pela COSIT, que analisou a questão da desmutualização das Bolsas, o entendimento assim proferido impõe-se à autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, que tem o dever de observância das normas, o que abrange também os atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendarário: 2008

LANÇAMENTO CSLL.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1454/1485) pugnando pelo seu provimento nos seguintes termos:

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – Indevida Presunção Quanto ao Custo do Título Patrimonial da CETIP Associação

Na linha do já ressaltado, o custo de aquisição dos aludidos Títulos não poderia ser outro senão a diferença entre (i) o valor contábil atualizado (R\$ 379.504,81), registrado na conta contábil 21410301, de rubrica “Títulos Patrimoniais da CETIP” e (ii) o montante que representa a sua atualização ao longo do tempo (R\$ 271.212,48), o qual pode ser identificado na cópia do Razão Auxiliar da conta COSIF 61370009 (vide Doc. 04 da Impugnação).

Em outros termos, o custo dos títulos só pode ser a diferença entre o valor total indicado na conta 21410301 do Ativo Permanente – Investimentos

(Títulos Patrimoniais), e aquele que representa a atualização, refletido na conta 61370009 do Patrimônio Líquido – Reserva de Capital (Reserva de Atualização de

Títulos Patrimoniais), informações essas devidamente prestadas ao longo do procedimento fiscalizatório e repisadas quando do protocolo da Impugnação.

Perceba-se que parte do que a Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento pretendem tributar, no presente caso, é justamente o custo de aquisição dos Títulos Patrimoniais da CETIP, o que não pode ser admitido em qualquer hipótese.

Isso porque, a atribuição de valor “zero” ao custo de aquisição dos títulos promovida pelo Fisco e validada pela DRJ foi absolutamente equivocada, pois há plenas condições de se identificar, por meio dos já mencionados documentos contábeis do Recorrente, os valores que representam tais custos. Confira-se, mais uma vez, a planilha abaixo:

(...)Assim, observa-se que o custo de aquisição dos títulos permanece constante em 2006 e 2008 (como, aliás, não poderia ser diferente). O que aumenta é tão somente a conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais” e, proporcionalmente, a conta “Títulos Patrimoniais”.

O custo, porém, representado pela diferença, não se altera, já que é fixo desde a data de aquisição do título (valor histórico).

Portanto, é evidente que não houve, no presente caso, a busca pela verdade material, com o necessário aprofundamento das investigações por parte da Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento, que preferiram trilhar o cômodo caminho da presunção para “fundamentar” o suposto ganho de capital do Recorrente, atribuindo o seu custo de aquisição como sendo “zero”, o que não pode ser admitido por esse E. Conselho Administrativo.

(...)Assim, a Autoridade Fiscal deveria ter considerado como custo o montante de R\$ 108.292,33, que poderia ter sido facilmente apurado por intermédio da análise dos registros contábeis do Recorrente.

Verifica-se, dessa forma, que o valor pago para a aquisição dos títulos está refletida, de forma inequívoca, na sua contabilidade, a qual é suficiente e faz prova em favor do contribuinte, diferentemente do que entenderam a Autoridade Fiscal e a DRJ.

Ademais, com o objetivo de comprovar, de forma incontestada, o custo do Título Patrimonial, o Recorrente reforça, além do Balancete relativo a junho de 2008, o Balancete relativo a dezembro/2006 (vide Doc. 05 da Impugnação), no qual também está refletido o custo de R\$ 108.292,33. Veja-se:

(...)Portanto, resta demonstrado que a compreensão da Delegacia de Julgamento merece ser reformada por esse E. CARF, a fim de que haja o cancelamento integral dos autos de infração ora combatidos, porquanto: (i) o custo de aquisição do título patrimonial devido pelo Recorrente (R\$ 108.292,33) está devidamente refletido nos documentos contábeis já apresentados; (ii) o ônus da prova, no processo administrativo tributário, cabe ao Fisco; e (iii) no presente caso, a Fiscalização não comprovou que o custo de aquisição do aludido título

patrimonial do Recorrente seria “zero”, mas apenas presumiu tal fato, em flagrante desrespeito ao princípio da verdade material.

II.2 – Erro de Cálculo Realizado pela Fiscalização: Iliquidez e Incerteza dos Lançamentos

Assim, nítida a necessidade de reforma do acórdão da Delegacia de Julgamento quanto a esse ponto, visto que o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, torna-os nulos, devendo esse E. Conselho cancelá-los de pronto.

Portanto, tendo em vista a total ausência de liquidez e certeza aos autos de infração ora combatidos, na linha do que fora exposto, nos quais a Fiscalização atribuiu, sem qualquer tipo de fundamentação, o custo do título patrimonial do Recorrente como sendo “zero”, aguarda-se o cancelamento integral do crédito tributário cobrado nos autos do presente processo administrativo.

III – MÉRITO

(...)III.1 – Processo de Desmutualização Realizado pela CETIP Associação e o Entendimento Equivocado da Fiscalização

Em razão da alteração sofrida no patrimônio líquido da CETIP Associação entre a data do Protocolo de Justificação (31.03.2008) e a data da efetivação da cisão (01.07.2008), reconheceu a Fiscalização que “o patrimônio vertido para a Cetip S/A totalizou então R\$ 222.111.579,00, com valor individual por associado de R\$ 447.805,60.”(fl. 3 do TVF).

Ocorre que, de acordo com o disposto na Portaria MF nº 785/77, a contrapartida da atualização do mencionado título patrimonial deveria ser registrada na conta intitulada “Reserva de Atualização dos Títulos Patrimoniais”, integrante da conta Reserva de Capital (situada no Patrimônio Líquido do Recorrente), de modo que os títulos que os associados detinham eram avaliados tendo como parâmetro a oscilação do patrimônio líquido da CETIP Associação.

Ressalte-se, desde já, que a própria Fiscalização reconheceu a regularidade do procedimento adotado pelo Recorrente e a consequente não tributação da referida atualização, que está em conformidade com a norma editada pela própria RFB:

(...)Não obstante a regularidade do procedimento adotado pelo Recorrente, a Fiscalização entendeu, com base na Solução de Consulta COSIT nº 10/07, que no momento da desmutualização da CETIP, no ano-base de 2008, teria ocorrido a devolução do capital de entidade isenta, nos termos do que determina o artigo 17, da Lei nº 9.532/2007, verbis:

(...)Contudo, conforme se passará a demonstrar, não merecem prosperar os autos de infração em questão, devendo ser integralmente cancelados por esse E. Conselho Administrativo, porquanto não houve subsunção dos fatos ocorridos na

desmutualização da CETIP Associação com a norma prescrita no artigo 17, da Lei nº 9.532/97. É o que se passará a demonstrar.

III.2 – Desmutualização da CETIP: Artigo 17, da Lei nº 9.532/1997 e Inocorrência de “Devolução do Patrimônio

(...)De fato, como já mencionado, a operação de desmutualização implica mera reclassificação de um direito ou, quando muito, uma permuta de ativos, pela qual um determinado bem (título) é substituído por outro de igual valor (ações).

Não há dúvidas de que inexistente devolução, o que ocorre é simples substituição!

Portanto, delineado tal quadro, em que o pressuposto da devolução do patrimônio está ausente, impossível a aplicação do art. 17 da Lei nº 9.532/97 ao presente caso – não houve a subsunção do fato à norma e, portanto, não há que se falar em “fato gerador” dos tributos ocorrido no momento da desmutualização.

Assim, estando demonstrado que, na desmutualização da CETIP, não houve devolução do patrimônio investido pelo Recorrente, é impossível a incidência de tal preceito legal, de modo que não há como se justificar a incidência do IRPJ e da CSLL, o que deverá ser reconhecido desde já por este E. CARF, que deverá determinar a reforma do acórdão recorrido e, conseqüentemente, o cancelamento dos autos de infração originários deste processo.

III.3 – Inexistência de Disponibilidade Passível de Tributação no Mês de Julho de 2008

Vale dizer, a disponibilidade jurídica e econômica é gerada a partir da percepção de renda ou de provento, decorrente de um ato ou de um fato jurídico, surgindo quando este ato ou fato estiver definitivamente constituído de acordo com o direito aplicável, o que não se verifica no presente caso.

Desta forma, por todas as razões expostas, é indevida a incidência do IRPJ e da CSLL, no momento da desmutualização, sobre o valor correspondente à atualização do título patrimonial da CETIP de propriedade do Recorrente, de modo que deve este E. CARF determinar a reforma integral do acórdão recorrido e, conseqüentemente, o cancelamento dos autos de infração que deram origem a esta lide.

III.4 – Preclusão da Possibilidade de o Fisco Atribuir o Custo de Aquisição para Apuração do Suposto Ganho de Capital na “Devolução” dos Títulos

Vale dizer, o Fisco não poderia efetuar o lançamento de ofício para questionar a validade de fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial/“preclusão” de cinco anos para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (suposto ganho de capital apurado em 2008).

Dessa forma, aguarda o Recorrente que esse E. Conselho Administrativo cancele as autuações fiscais originárias do presente processo administrativo, eis que já havia transcorrido o prazo decadencial (preclusão) de cinco anos entre o fato que

ensejou a apuração do custo de aquisição e a lavratura dos autos de infração em questão (05/04/2013).

III.5 – Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa

No que tange a essa matéria, a Impugnação apresentada veiculou dois fundamentos autônomos e suficientes para que as multas isoladas fossem canceladas, na hipótese de superação dos argumentos para que houvesse o cancelamento integral dos autos de infração.

A Delegacia de Julgamento, igualmente, negou provimento a ambas as argumentações. Entretanto, caso esse E. CARF não cancele os autos de infração pelos argumentos acima delineados, devem ao menos serem exoneradas as multas isoladas cobradas em face do ora Recorrente. Senão vejamos.

III.5.1 – Encerramento do Ano-Base Quando da Lavratura dos Autos de Infração

Firmadas essas premissas, diferentemente do que aduz a DRJ, verifica-se que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea “b” do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

Nessa toada, sendo lavrado o auto de infração após o encerramento do ano-base, como ocorreu no caso dos autos de infração objeto do presente processo, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada.

Portanto, como já estava encerrado o ano-base de 2008 quando da lavratura dos autos de infração ora combatidos (05/04/2013), não poderia a Fiscalização, no presente caso, apurar o IRPJ e a CSLL supostamente devidos a título de estimativa de julho de 2008 para a aplicação das multas isoladas exigidas nos valores de R\$ 55.557,61

(IRPJ) e R\$ 33.334,57 (CSLL), motivo pelo qual o Recorrente aguarda a reforma da decisão da DRJ e a exoneração das multas isoladas ora controvertidas.

III.5.2 – Duplicidade de Cobrança: Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

Dessa forma, não há sentido algum em se penalizar, ao mesmo tempo, o todo (multa de ofício) e a parte (multa isolada), por autêntica contradição em termos lógicos e axiológicos.

Rememora-se que a falta de pagamento de tributo, em verdade, é único prejuízo ao Fisco, inexistindo outro que autorize as cobranças cumuladas; desse modo, a inviabilidade da aplicação de penalidade em duplicidade decorre da própria compreensão sistema do ordenamento jurídico, e não apenas do Direito Tributário.

Portanto, caso não sejam cancelados os autos de infração em sua totalidade em sua totalidade, o que se admite apenas a título argumentativo, diante da impossibilidade de se cobrar concomitantemente as multas de ofício e isolada o Recorrente aguarda esse E. CARF reforme o acórdão da DRJ e exonere as multas em apreço.

IV – PEDIDO

Ante o exposto, requer-se a esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o acórdão prolatado pela Delegacia de Julgamento, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo, seja pelas preliminares, seja pelas razões de mérito Na remota hipótese de esse E. Conselho Administrativo não entender pelo cancelamento das exigências fiscais, o que se alega apenas a título argumentativo, pugna-se ao menos pelo cancelamento da multa isolada.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo.

Da Preliminar de nulidade quanto a Indevida Presunção Quanto ao Custo do Título Patrimonial da CETIP Associação

O recorrente suscitou Preliminar de Nulidade do Acórdão Recorrido quanto a Indevida Presunção Quanto ao Custo do Título Patrimonial da CETIP Associação, nos seguintes termos:

II.1 – Indevida Presunção Quanto ao Custo do Título Patrimonial da CETIP Associação

Na linha do já ressaltado, o custo de aquisição dos aludidos Títulos não poderia ser outro senão a diferença entre (i) o valor contábil atualizado (R\$ 379.504,81), registrado na conta contábil 21410301, de rubrica “Títulos Patrimoniais da CETIP” e (ii) o montante que representa a sua atualização ao longo do tempo (R\$

271.212,48), o qual pode ser identificado na cópia do Razão Auxiliar da conta COSIF 61370009 (vide Doc. 04 da Impugnação).

Em outros termos, o custo dos títulos só pode ser a diferença entre o valor total indicado na conta 21410301 do Ativo Permanente – Investimentos

(Títulos Patrimoniais), e aquele que representa a atualização, refletido na conta 61370009 do Patrimônio Líquido – Reserva de Capital (Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais), informações essas devidamente prestadas ao longo do procedimento fiscalizatório e repisadas quando do protocolo da Impugnação.

Perceba-se que parte do que a Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento pretendem tributar, no presente caso, é justamente o custo de aquisição dos Títulos Patrimoniais da CETIP, o que não pode ser admitido em qualquer hipótese.

Isso porque, a atribuição de valor “zero” ao custo de aquisição dos títulos promovida pelo Fisco e validada pela DRJ foi absolutamente equivocada, pois há plenas condições de se identificar, por meio dos já mencionadas documentos contábeis do Recorrente, os valores que representam tais custos. Confira-se, mais uma vez, a planilha abaixo:

(...)Assim, observa-se que o custo de aquisição dos títulos permanece constante em 2006 e 2008 (como, aliás, não poderia ser diferente). O que aumenta é tão somente a conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais” e, proporcionalmente, a conta “Títulos Patrimoniais”.

O custo, porém, representado pela diferença, não se altera, já que é fixo desde a data de aquisição do título (valor histórico).

Portanto, é evidente que não houve, no presente caso, a busca pela verdade material, com o necessário aprofundamento das investigações por parte da Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento, que preferiram trilhar o cômodo caminho da presunção para “fundamentar” o suposto ganho de capital do Recorrente, atribuindo o seu custo de aquisição como sendo “zero”, o que não pode ser admitido por esse E. Conselho Administrativo.

(...)Assim, a Autoridade Fiscal deveria ter considerado como custo o montante de R\$ 108.292,33, que poderia ter sido facilmente apurado por intermédio da análise dos registros contábeis do Recorrente.

Verifica-se, dessa forma, que o valor pago para a aquisição dos títulos está refletida, de forma inequívoca, na sua contabilidade, a qual é suficiente e faz prova em favor do contribuinte, diferentemente do que entenderam a Autoridade Fiscal e a DRJ.

Ademais, com o objetivo de comprovar, de forma incontestada, o custo do Título Patrimonial, o Recorrente reforça, além do Balancete relativo a junho de 2008, o Balancete relativo a dezembro/2006 (vide Doc. 05 da Impugnação), no qual também está refletido o custo de R\$ 108.292,33. Veja-se:

(...)Portanto, resta demonstrado que a compreensão da Delegacia de Julgamento merece ser reformada por esse E. CARF, a fim de que haja o cancelamento integral dos autos de infração ora combatidos, porquanto: (i) o custo de aquisição do título patrimonial detido pelo Recorrente (R\$ 108.292,33) está devidamente refletido nos documentos contábeis já apresentados; (ii) o ônus da prova, no processo administrativo tributário, cabe ao Fisco; e (iii) no presente caso, a Fiscalização não comprovou que o custo de aquisição do aludido título patrimonial do Recorrente seria “zero”, mas apenas presumiu tal fato, em flagrante desrespeito ao princípio da verdade material.

Após analisar os argumentos acima transcritos, entende-se que a preliminar deve ser rejeitada porque o inconformismo apresentado se confunde com a análise de mérito para discutir se o custo de aquisição do título patrimonial detido pelo Recorrente (R\$ 108.292,33) estaria devidamente refletido nos documentos contábeis já apresentados e se no presente caso, a Fiscalização haveria comprovado que o custo de aquisição do aludido título patrimonial do Recorrente seria “zero”, mas apenas presumiu tal fato, em flagrante desrespeito ao princípio da verdade material.

Ademais, de fato não há nos autos documentos hábeis para comprovar o efetivo custo do título patrimonial da CETIP, porquanto tal valor não poder ser aferido por mera presunção, portanto, o procedimento fiscal e a decisão da DRJ devem ser mantidos.

Assim, conclui-se que não houve prejuízo ao direito de defesa e foi preservado o contraditório pleno ao recorrente, razão pela qual não houve vício a ponto de atrair a nulidade garantindo-se assim ao recorrente o contraditório e ampla defesa. Assim, não se verifica as hipóteses do artigo 59, II do Decreto Lei 70235/72, in verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Pelos argumentos acima expostos, rejeito a preliminar de nulidade.

Da preliminar de nulidade por Erro de Cálculo Realizado pela Fiscalização: Iliquidez e Incerteza dos Lançamentos

O contribuinte também pugnou pela nulidade sustentando que havia ocorrido erro de cálculo por parte da autoridade fiscal diante da ausência de liquidez e certeza aos autos de infração ora combatidos, na linha do que fora exposto, nos quais a Fiscalização atribuiu, sem qualquer tipo de fundamentação, o custo do título patrimonial do Recorrente como sendo “zero”, pelo que se requereu o cancelamento integral do crédito tributário cobrado nos autos do presente processo administrativo, nos seguintes termos:

II.2 – Erro de Cálculo Realizado pela Fiscalização: Iliquidez e Incerteza dos Lançamentos

Assim, nítida a necessidade de reforma do acórdão da Delegacia de Julgamento quanto a esse ponto, visto que o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, torna-os nulos, devendo esse E. Conselho cancelá-los de pronto.

Portanto, tendo em vista a total ausência de liquidez e certeza aos autos de infração ora combatidos, na linha do que fora exposto, nos quais a Fiscalização atribuiu, sem qualquer tipo de fundamentação, o custo do título patrimonial do Recorrente como sendo “zero”, aguarda-se o cancelamento integral do crédito tributário cobrado nos autos do presente processo administrativo.

No contexto acima mencionado, também não merece acolhimento a preliminar suscitada, isso porque o auto de infração não encontra vício de cálculo na perspectiva que ele fora desenvolvido, eventualmente se na matéria de mérito for acolhida a tese defendida pelo recorrente, haveria a necessidade de reajustar ou cancelar a cobrança mediante os efeitos da desmutualização aqui debatida.

Ressalta-se que a fiscalização entendeu que houve o acréscimo patrimonial no momento da desmutualização da CETIP Associação, oportunidade em que ocorreu a devolução de patrimônio, a recorrente rechaça tal argumento, mas no que diz respeito as hipóteses que atraem a nulidade, como a garantia ao direito de defesa, a legitimidade da autoridade competente e os requisitos insertos da norma de regência para ao preenchimento do auto de infração, todos os critérios foram devidamente atendidos, razão pela qual a preliminar deve ser rejeitada.

Por fim, conclui-se que não houve prejuízo ao direito de defesa e foi preservado o contraditório pleno ao recorrente, razão pela qual não houve vício a ponto de atrair a nulidade

garantindo-se assim ao recorrente o contraditório e ampla defesa. Assim, não se verifica as hipóteses do artigo 59, II do Decreto Lei 70235/72, in verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Pelos argumentos acima expostos, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, conforme relatório, trata-se de Autos de Infração, lavrados contra a Interessada, relativos ao ano-calendário 2008, o qual constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL referente ao AC 2008, tendo em vista que houve omissão de ganho de capital, pela pessoa jurídica ABN AMRO REAL CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS S/A, na devolução do patrimônio social decorrente do processo de desmutualização da entidade isenta CETIP.

Vale destacar ainda, que a Autoridade Fiscal afirma que a impugnante não adicionou ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL o ganho de capital ocorrido no AC 2008 decorrente do processo de desmutualização da Associação CETIP — Câmara de Custódia e Liquidação —, que devolveu o valor de seu capital sob a forma de ações da nova CETIP S.A (sociedade com finalidade lucrativa).

Nesse contexto, o valor que deveria ser adicionado seria a diferença entre o valor recebido em devolução do patrimônio da CETIP e o seu custo de aquisição. Tal diferença totaliza R\$ 444.460,89.

Restou exposto que, em 29 de maio de 2008, foi aprovada em AGE, a proposta de desmutualização da CETIP que era constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos. A Associação CETIP foi transformada em CETIP S.A. — Balcão Organizado de Ativos e Derivativos. De

acordo com o Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, as decisões só produziram efeitos a partir de 1º de julho de 2008.

Portanto, por um lado, a Fiscalização entende que, com a efetivação da desmutualização, houve a devolução do capital da referida associada. Sendo assim, a diferença entre o valor devolvido e o custo de aquisição do título patrimonial teria ficado sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 no ano calendário de 2008.

A Interessada, por sua vez, na condição de sucessora, contesta a exigência fiscal, alegando que a desmutualização em comento não acarretou a devolução do capital da referida companhia, tendo ocorrido, no caso, mera reclassificação de ativos ou, quando muito, permuta e, portanto, a tributação apenas ocorreria quando da venda das ações com eventual ganho de capital e contestou os fundamentos do Acórdão recorrido na divisão de tópicos que serão analisados a seguir de forma separada.

Da Desmutualização Realizado pela CETIP Associação e o Entendimento Equivocado da Fiscalização

No que diz respeito a Desmutualização da CETIP e, portanto, da suposta Inocorrência de "Realização da Reserva de Atualização" e Extinção dos Títulos Patrimoniais, o contribuinte sustentou em seu Recurso Voluntário o seguinte:

III.1 – Processo de Desmutualização Realizado pela CETIP Associação e o Entendimento Equivocado da Fiscalização

Em razão da alteração sofrida no patrimônio líquido da CETIP Associação entre a data do Protocolo de Justificação (31.03.2008) e a data da efetivação da cisão (01.07.2008), reconheceu a Fiscalização que “o patrimônio vertido para a Cetip S/A totalizou então R\$ 222.111.579,00, com valor individual por associado de R\$ 447.805,60.” (fl. 3 do TVF).

Ocorre que, de acordo com o disposto na Portaria MF nº 785/77, a contrapartida da atualização do mencionado título patrimonial deveria ser registrada na conta intitulada “Reserva de Atualização dos Títulos Patrimoniais”, integrante da conta Reserva de Capital (situada no Patrimônio Líquido do Recorrente), de modo que os títulos que os associados detinham eram avaliados tendo como parâmetro a oscilação do patrimônio líquido da CETIP Associação.

Ressalte-se, desde já, que a própria Fiscalização reconheceu a regularidade do procedimento adotado pelo Recorrente e a consequente não tributação da referida atualização, que está em conformidade com a norma editada pela própria RFB:

(...)Não obstante a regularidade do procedimento adotado pelo Recorrente, a Fiscalização entendeu, com base na Solução de Consulta COSIT nº 10/07, que no

momento da desmutualização da CETIP, no ano-base de 2008, teria ocorrido a devolução do capital de entidade isenta, nos termos do que determina o artigo 17, da Lei nº 9.532/2007, verbis:

(...)Contudo, conforme se passará a demonstrar, não merecem prosperar os autos de infração em questão, devendo ser integralmente cancelados por esse E. Conselho Administrativo, porquanto não houve subsunção dos fatos ocorridos na desmutualização da CETIP Associação com a norma prescrita no artigo 17, da Lei nº 9.532/97. É o que se passará a demonstrar.

III.2 – Desmutualização da CETIP: Artigo 17, da Lei nº 9.532/1997 e Inocorrência de “Devolução do Patrimônio

(...)De fato, como já mencionado, a operação de desmutualização implica mera reclassificação de um direito ou, quando muito, uma permuta de ativos, pela qual um determinado bem (título) é substituído por outro de igual valor (ações).

Não há dúvidas de que inexistente devolução, o que ocorre é simples substituição!

Portanto, delineado tal quadro, em que o pressuposto da devolução do patrimônio está ausente, impossível a aplicação do art. 17 da Lei nº 9.532/97 ao presente caso – não houve a subsunção do fato à norma e, portanto, não há que se falar em “fato gerador” dos tributos ocorrido no momento da desmutualização.

Assim, estando demonstrado que, na desmutualização da CETIP, não houve devolução do patrimônio investido pelo Recorrente, é impossível a incidência de tal preceito legal, de modo que não há como se justificar a incidência do IRPJ e da CSLL, o que deverá ser reconhecido desde já por este E. CARF, que deverá determinar a reforma do acórdão recorrido e, conseqüentemente, o cancelamento dos autos de infração originários deste processo.

Pois bem, entendo que a fiscalização e a DRJ andaram bem em suas análises, isso porque a recorrente, com os eventos de incorporação e cisão, passou a ser titular de uma quota patrimonial de associação “Cetip Associação” que foi convertida em uma sociedade com fins lucrativos, a Cetip S/A, na qual cada associado subscreveria um determinado número de ações.

Assim, segundo a Fiscalização, os associados passaram a deter ações da sociedade anônima mediante recursos provenientes da devolução de patrimônio da extinta “Cetip Associação”, portanto haveria o acréscimo patrimonial gerado no ato da devolução em face da desmutualização, em face da diferença entre o valor recebido a título de restituição do patrimônio da “Cetip Associação” e o valor nominal que fora, outrora, adimplido para a integralização do referido patrimônio.

A recorrente, por sua vez, defende que a operação de desmutualização implica mera reclassificação de um ativo ou, quando muito, uma permuta de ativos, pela qual um determinado bem (título) é transformado em outro de igual valor (ações) e defende que inexistente devolução de patrimônio, tal como não ocorre extinção dos ativos. O que teria ocorrido foi a

simples substituição do título pela ação, ou seja, o ativo nunca deixou de existir (não há perecimento).

A questão acima em relação a desmutualização e os efeitos tributários entre os títulos vertidos em ações ou extintos por perecimento foi enfrentada pelo Acórdão nº 9101 003.535 – 1ª Turma Sessão de 4 de abril de 2018 (antes mesmo da edição da Súmula 118) da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e por espelhar o entendimento deste relator, passa-se a reproduzir para fazer parte da presente decisão:

(...)O recorrente pondera que não houve extinção de associação com devolução de capital aos associados e, sim, uma cisão da associação sem fins lucrativos, cujo patrimônio foi vertido para a sociedade resultante da cisão. Em outras palavras, o patrimônio teria migrado da associação para a sociedade; já os antigos associados apenas permutaram títulos patrimoniais da associação por ações da nova pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, não se pode admitir a tese defensiva que sustenta a realização de cisão com a versão de parte do patrimônio da associação para uma sociedade anônima. Registre-se que, nos termos do artigo 53 do vigente Código Civil, "constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos". Essa redação mereceu a crítica que deu lugar ao Enunciado nº 534 do Conselho da Justiça Federal, segundo o qual "as associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa." Vale considerar que a finalidade institucional, sempre de índole não lucrativa, justifica os benefícios e as vantagens que acabam redundando em aumento do patrimônio das associações. Como é cediço, certos propósitos associativos mobilizam o Poder Público e particulares a conceder benesses, regalias e privilégios como forma de estímulo ou apoio à consecução dos fins que motivaram a constituição das associações.

O Direito não admite a distribuição do patrimônio da associação aos associados, já que as contribuições destes, bem como os benefícios e as vantagens proporcionados por terceiros, inclusive pelo Poder Público, objetivam, em última instância, a realização dos fins almejados pela associação. Coerentemente com tal concepção, o artigo 61, caput, do Código Civil de 2002 prevê que, "em caso de dissolução da associação, o remanescente do patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais do patrimônio relativas aos associados contribuintes, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes." Perceba-se que a lei de modo algum autoriza a destinação do remanescente do patrimônio líquido para entidade que não tenha fins idênticos ou semelhantes ao da associação dissolvida. Em consonância com o artigo 61, § 2º, do Código Civil/2002, caso inexistir no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição com fins idênticos ou

semelhantes, o que remanescer de seu patrimônio deverá ser transferido à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

À vista do regramento civil das associações, é inquestionável a proibição da versão do patrimônio de uma associação para uma sociedade anônima, contrariamente ao salientado no Recurso Especial. Também é inquestionável que as associações não se sujeitam à cisão, instituto do Direito específico das sociedades. Para tal conclusão, basta rememorar que o Livro II do Código Civil/2002 cuida do Direito das Empresas, dividido em Títulos. Ao Título II cabem as regras referentes às sociedades, iniciando-se com o conceito de contrato de sociedade estipulado em seu artigo 981: "celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados." (grifei) Aqui já se verifica uma distinção essencial: a sociedade persegue o lucro, ao passo que a associação, não.

Continuando a exploração topográfica do Título II, dividido em capítulos: justamente o capítulo X trata da transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades.

Óbvio, pois, que não há espaço à afirmação de que se aplicam as regras relativas à cisão às associações. Por essa razão, a disciplina do parágrafo único do artigo 16 da Lei nº 9.532/1997 não é aplicável às associações, conforme se depreende do texto do mencionado dispositivo legal:

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

Parágrafo único. A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação." Segundo o artigo 44 do Código Civil em vigor, são pessoas jurídicas de direito privado: as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas (incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003), os partidos políticos (incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003) e as empresas individuais de responsabilidade limitada (incluído pela Lei nº 12.441, de 2011). A partir desse dispositivo legal, infere-se que o parágrafo único do artigo 16 da Lei nº 9.532/1997 não incide na transferência de bens e direitos de entidades isentas para o patrimônio de qualquer pessoa jurídica, uma vez que as associações não podem ser objeto de incorporação, fusão ou cisão. Há, entretanto, pessoas jurídicas isentas que não têm a natureza de associação. Desde que estas estejam autorizadas a se submeter a operações de incorporação, fusão ou cisão, serão regidas pela regra do parágrafo único do artigo 16 citado, quando transferirem bens e direitos para o patrimônio de outras pessoas jurídicas, em decorrência daquelas operações, exceto se houver norma especial que determine de outro modo.

No mesmo rumo, não se pode dizer que o artigo 2.033 do vigente Código Civil estabelece que toda e qualquer pessoa jurídica pode realizar operação de transformação, incorporação, cisão ou fusão, verbis:

"Art. 2.033. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código." Definitivamente, tal dispositivo remete ao próprio Código, salvo nos casos previstos em lei especial, os atos constitutivos das pessoas jurídicas e as operações de transformação, incorporação, cisão ou fusão. Ora, é o próprio Código Civil que não autoriza as associações a se submeter a tais operações. Tratando-se das sociedades anônimas, a regulação dos atos constitutivos e das operações de transformação, incorporação, cisão ou fusão está abarcada pela nº 6.404/1976. Reiterando o que se adiantou, não há norma no Código Civil ou em lei especial que preveja a operação de transformação, incorporação, cisão ou fusão para associações.

O próprio conceito legal de associação permite a conclusão de que a exploração de atividade lucrativa por pessoa jurídica que anteriormente gozava de vantagens e benefícios por não perseguir o lucro, implica dissolução desta. Com razão a Fazenda Nacional, contudo, ao expor que, "ainda que admitíssemos a aplicação de institutos como a transformação, cisão e incorporação de sociedades empresárias ao presente caso, apenas para se evitar eventual solução de continuidade das atividades desenvolvidas pelas Bolsas, ainda assim, dada a nítida disparidade de regimes, não há como fugir à conclusão (como manda a lei) de que os associados receberam de volta patrimônio e, ato contínuo, ainda que na mesma folha de papel, utilizaram-se do mesmo para a integralização de ações em sociedade anônima."

(...)Esclareça-se, ainda, que não é verdade que houve permuta de títulos patrimoniais por ações. Concebe-se o contrato de permuta ou troca como um contrato bilateral comutativo, já que as obrigações dos contraentes devem equivaler-se, juridicamente. Assim, se houvesse permuta, haveria outra parte que deveria arcar com obrigações contrapostas às obrigações dos antigos associados. Nesse tópico, pergunta-se: se o associado recebeu ações, o que se comprometeu a dar em troca, e para quem, com o fito de receber as ações? Que obrigação foi assumida pelo associado, em sinalagma? A resposta é simples: nenhuma; não havia outrem com quem tivesse permutado algo.

O caráter sinalagmático da permuta decorre do cerne intencional em torno da compensação de um bem por outro, com equilíbrio econômico entre as prestações. Desse contrato surgem obrigações correlativas de entregar uma coisa pela outra, pois a pretensão de obter uma coisa é o que motiva a transferência do domínio da outra. Consigne-se que, "assim como na compra e venda, em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, ou seja, é contrato que engendra exclusivamente uma obrigação de dar (rem pro pretium),

mas não uma obrigação de fazer (Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil, Direito das obrigações, São Paulo: Saraiva, 1959, vol. 2, p. 91), igualmente na permuta não há troca de coisa por uma obrigação de fazer (do ut facias), mas exclusivamente uma rem pro re (Barros Monteiro, op. cit., p. 129)." 3 A alegação do recorrente sugere que os associados deixaram de ter títulos patrimoniais representativos do capital da associação "em troca" de ações. Se o associado celebrou a troca antedita, deveria haver outra pessoa para quem entregou os títulos patrimoniais e de quem recebeu as ações. Contudo, nada disso ocorreu, pois o antigo associado recebeu ações emitidas pela sociedade anônima destinatária do patrimônio da associação, sem assumir a obrigação de lhe entregar, de forma comutativa, coisa alguma.

Portanto, correto o entendimento da fiscalização que, no momento da desmutualização da CETIP, o ativo correspondente ao Título Patrimonial deveria ter sido baixado dos registros contábeis para a escrituração das ações recebidas em "devolução de patrimônio". Ainda, em razão da suposta extinção do título patrimonial, a RATP registrada na contabilidade da Recorrente deveria ter sido adicionada ao lucro líquido para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ressalta-se ainda que objeto controvertido referente a questão da tributação sobre 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 foi objeto da Súmula CARF 118 de aplicação obrigatória, segue transcrita:

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

Assim, o fato gerador do tributo se deu com a desmutualização quando a "CETIP Associação" se tornou uma "entidade com fins lucrativos (empresarial)", oportunidade em que se afigurou devolução de capital, atraindo a aplicação do art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997 em que há 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.

Portanto, nada a prover quanto ao presente tópico.

Da Inexistência de Disponibilidade Passível de Tributação no Mês de Julho de 2008

O recorrente também argumentou no mérito a Inexistência de Disponibilidade Passível de Tributação no Mês de Julho de 2008 nos seguintes termos:

III.3 – Inexistência de Disponibilidade Passível de Tributação no Mês de Julho de 2008

Vale dizer, a disponibilidade jurídica e econômica é gerada a partir da percepção de renda ou de provento, decorrente de um ato ou de um fato jurídico, surgindo quando este ato ou fato estiver definitivamente constituído de acordo com o direito aplicável, o que não se verifica no presente caso.

Desta forma, por todas as razões expostas, é indevida a incidência do IRPJ e da CSLL, no momento da desmutualização, sobre o valor correspondente à atualização do título patrimonial da CETIP de propriedade do Recorrente, de modo que deve este E. CARF determinar a reforma integral do acórdão recorrido e, conseqüentemente, o cancelamento dos autos de infração que deram origem a esta lide.

No que diz respeito ao presente tópico, a contribuinte basicamente alega em seu Recurso Voluntário os mesmos argumentos aventados na Impugnação, qual seja a Inexistência de Disponibilidade Passível de Tributação no Mês de Julho de 2008.

Dessa forma, após analisar os fundamentos dos autos, entendo que correta o entendimento do Acórdão recorrido, e, com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator e pelo fato da contribuinte basicamente repisar no Recurso Voluntário os mesmos argumentos já citados em sua impugnação, adoto os seguintes fundamentos como fundamentos presente decisão, *in verbis*:

DA INEXISTÊNCIA DE DISPONIBILIDADE PASSÍVEL DE TRIBUTAÇÃO NO MÊS DE JULHO DE 2008

Sustenta a impugnante que apesar de a Portaria nº 785/77 prever a não tributação da atualização dos títulos patrimoniais, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta no 10/2007, manifestou entendimento divergente daquele constante no mencionado dispositivo.

Aduz que no momento da desmutualização não auferiu qualquer rendimento passível de tributação. Defende que ainda que o entendimento manifestado por meio da Solução de Consulta no 10/2007 estivesse correto e no momento da

transformação em ações a atualização do valor dos títulos pelo regime jurídico da equivalência patrimonial representasse ganho de capital, é certo que essa tributação jamais poderia ter ocorrido em julho de 2008, porquanto não ocorreu a disponibilidade econômica passível de ser tributada, o que veio a acontecer apenas nas datas em que as ações foram vendidas no ano-base de 2011.

Nesse passo, argumenta que só poderia ser tributado quando da venda dessas ações a partir de março de 2011, pois apenas nesse momento é que se pode falar em disponibilidade de qualquer riqueza à Impugnante. Por esse motivo, recolheu o IRPJ e a CSLL sobre o ganho auferido a partir de março.

Aponta o art. 25 da Lei nº 8.981/95 que dispõe que “o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos”.

Entretanto, verifica-se que a impugnante é tributada pelo lucro real, tendo optado pelo pagamento com base em estimativas mensais. O art. 2º da Lei nº 9.430/96, na redação à época, assim dispôs sobre a tributação:

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.

[...]

Veja que o dispositivo acima determina a observância do disposto no art. 32 da Lei nº 8.981, entre outros. Este artigo assim dispõe, também com a redação vigente à época do auto de infração:

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72 corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.”

Por este dispositivo, o ganho de capital deve ser adicionado à base de cálculo oriunda da receita bruta, de modo a se calcular o imposto de renda devido mensalmente.

Como exposto no tópico anterior, a operação de desmutualização gera a disponibilidade econômica para os associados, os quais “adquiriram” as ações da CETIP S.A., incluindo o ganho de capital obtido com os respectivos títulos patrimoniais da CETIP Associação.

Cumprido destacar a necessidade de acrescentar à base de cálculo conforme legislação vigente à época, reproduzida abaixo:

Ganhos de Capital e outras Receitas

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Por este dispositivo, o ganho de capital deve ser adicionado à base de cálculo oriunda da receita bruta, de modo a se calcular o imposto de renda devido mensalmente.

Não havendo o recolhimento da estimativa, configura a infração, cabendo à exigência de multa isolada nos termos do art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Pelo exposto, correto o entendimento da fiscalização e não há nenhum óbice em considerar o critério temporal como sendo 1º de julho de 2008 posto que as decisões decorrentes do Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, só passaram a produzir efeitos a partir de 1º de julho de 2008, portanto, nada a prouver quanto a este tópico.

Da Preclusão da Possibilidade de o Fisco Atribuir o Custo de Aquisição para Apuração do Suposto Ganho de Capital na “Devolução” dos Títulos

A recorrente também sustentou a ocorrência da preclusão da possibilidade de o Fisco Atribuir o Custo de Aquisição para Apuração do Suposto Ganho de Capital na “Devolução” dos Títulos nos seguintes termos:

III.4 – Preclusão da Possibilidade de o Fisco Atribuir o Custo de Aquisição para Apuração do Suposto Ganho de Capital na “Devolução” dos Títulos

Vale dizer, o Fisco não poderia efetuar o lançamento de ofício para questionar a validade de fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial/“preclusão” de cinco anos para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (suposto ganho de capital apurado em 2008).

Dessa forma, aguarda o Recorrente que esse E. Conselho Administrativo cancele as autuações fiscais originárias do presente processo administrativo, eis que já havia transcorrido o prazo decadencial (preclusão) de cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do custo de aquisição e a lavratura dos autos de infração em questão (05/04/2013).

No que diz respeito ao presente tópico, a contribuinte basicamente alega em seu Recurso Voluntário os mesmos argumentos aventados na Impugnação, qual seja a decadencial/“preclusão” de cinco anos para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (suposto ganho de capital apurado em 2008).

Dessa forma, após analisar os fundamentos dos autos, entendo que correta o entendimento do Acórdão recorrido, e, com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator e pelo fato da contribuinte basicamente repisar no Recurso Voluntário os mesmos argumentos já citados em sua impugnação, adoto os seguintes fundamentos como fundamentos presente decisão, *in verbis*:

DA "PRECLUSÃO" DA POSSIBILIDADE DO FISCO ATRIBUIR O CUSTO DE AQUISIÇÃO PARA APURAÇÃO DO SUPOSTO GANHO DE CAPITAL NA "DEVOLUÇÃO" DOS TÍTULOS

Explica que atualizava anualmente a valorização dos títulos patrimoniais da CETIP Associação pelo Método da Equivalência Patrimonial — MEP, motivo pelo qual se registrou um aumento do seu custo de aquisição ano a ano. Defende que o Fisco não pode mais atribuir ou questionar, por meio dos autos de infração ora combatidos, que foram lavrados somente em 05/04/2013, ou mesmo por qualquer outro meio, a legalidade e eficácia tributária dos atos societários de registro do custo de aquisição anualmente apurados, eis que já transcorreu o prazo de decadência/preclusão de cinco anos contados do fato "originário" de registro do custo de aquisição.

Por preclusão entende-se a perda de uma faculdade processual da parte.

Por outro lado, ocorrendo o fato gerador, a Autoridade Fiscal tem a obrigação de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. O direito potestativo de efetuar o lançamento “decai” em cinco anos. Ou seja, ocorrido o fato gerador, a Fazenda tem cinco anos para efetuar o lançamento.

Cumpre salientar, outrossim, há a obrigatoriedade de conservação dos documentos requisitados pela Autoridade Fiscal e não apresentados pela empresa, referentes à contabilização de valores que impactam no recolhimento de tributos, encontra amparo no art. 37 da Lei nº 9.430/97:

Guarda de Documentos

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

No mesmo sentido dos autos, destaque-se jurisprudência do CARF que entende ser possível atribuir o custo zero quando não comprovado outro valor pelo sujeito passivo (grifo nosso):

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

São inaplicáveis às sociedades civis os institutos da cisão e incorporação. Assim, as operações de desmutualização da CETIP representaram, na verdade, a extinção da CETIP Associação, restando indubitosa a aplicação do art. 61 do Código Civil de 2002. Neste caso, confirmada a ocorrência da hipótese legal prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/97, recai a tributação sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição das quotas detidas na Associação. O custo de aquisição, na ausência de provas quanto aos valores aportados para a constituição do patrimônio da associação, é zero.

Acórdão: 1402-002.404 Número do Processo: 16327.720701/2013-49 Data de Publicação: 20/03/2017 Contribuinte: BANCO BRADESCARD S.A. Relator(a): LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONÇALVES

O efetivo ganho ocorreu quando da efetivação da Cisão (01/07/2008), ou seja, com a desmutualização houve devolução de capital da Associação por meio da entrega de ações da CETIP S/A com efeitos a partir da data supracitada. Por outro lado, no caso da opção de apuração do lucro real anual, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano. No caso em análise, ocorreu no dia 31/12/2008. Os autos de infração foram lavrados no AC 2013, portanto, dentro do período decadencial.

Assim, pelas razões expostas, considerando que a hipótese tributária ocorreu com o efetivo ganho na oportunidade da Cisão (01/07/2008), decorrente da desmutualização que culminou com a devolução de capital da Associação por meio da entrega de ações da CETIP S/A, e levando em consideração a apuração do lucro real anual, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano. No caso em apreço, ocorreu no dia 31/12/2008. Os autos de infração foram lavrados no AC 2013, portanto, dentro do período decadencial.

Assim, nada a prouver quanto a este tópico.

Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa e da Duplicidade de Cobrança: Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

A recorrente também argumentou sobre a Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa nos seguintes termos:

III.5 – Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa

No que tange a essa matéria, a Impugnação apresentada veiculou dois fundamentos autônomos e suficientes para que as multas isoladas fossem canceladas, na hipótese de superação dos argumentos para que houvesse o cancelamento integral dos autos de infração.

A Delegacia de Julgamento, igualmente, negou provimento a ambas as argumentações. Entretanto, caso esse E. CARF não cancele os autos de infração pelos argumentos acima delineados, devem ao menos serem exoneradas as multas isoladas cobradas em face do ora Recorrente. Senão vejamos.

III.5.1 – Encerramento do Ano-Base Quando da Lavratura dos Autos de Infração

Firmadas essas premissas, diferentemente do que aduz a DRJ, verifica-se que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea “b” do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

Nessa toada, sendo lavrado o auto de infração após o encerramento do ano-base, como ocorreu no caso dos autos de infração objeto do presente processo, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada.

Portanto, como já estava encerrado o ano-base de 2008 quando da lavratura dos autos de infração ora combatidos (05/04/2013), não poderia a Fiscalização, no presente caso, apurar o IRPJ e a CSLL supostamente devidos a título de estimativa

de julho de 2008 para a aplicação das multas isoladas exigidas nos valores de R\$ 55.557,61 (IRPJ) e R\$ 33.334,57 (CSLL), motivo pelo qual o Recorrente aguarda a reforma da decisão da DRJ e a exoneração das multas isoladas ora controvertidas.

A recorrente também defende a impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício nos seguintes termos:

III.5.2 – Duplicidade de Cobrança: Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

Dessa forma, não há sentido algum em se penalizar, ao mesmo tempo, o todo (multa de ofício) e a parte (multa isolada), por autêntica contradição em termos lógicos e axiológicos.

Rememora-se que a falta de pagamento de tributo, em verdade, é único prejuízo ao Fisco, inexistindo outro que autorize as cobranças cumuladas; desse modo, a inviabilidade da aplicação de penalidade em duplicidade decorre da própria compreensão sistema do ordenamento jurídico, e não apenas do Direito Tributário.

Portanto, caso não sejam cancelados os autos de infração em sua totalidade em sua totalidade, o que se admite apenas a título argumentativo, diante da impossibilidade de se cobrar concomitantemente as multas de ofício e isolada o Recorrente aguarda esse E. CARF reforme o acórdão da DRJ e exonere as multas em apreço.

Por outro lado, entendo incorreta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das estimativas mensais e me posiciono no sentido inverso ao Acórdão.

Não há dúvida que com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.” Em outras palavras, a Súmula aplica-se inquestionavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Conforme aduzido no voto vencido pelo Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Processo nº 15504.729918/2014-44, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 14 de junho de 2023 que assim se posicionou, in verbis:

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação

dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

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

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

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

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA.

IMPOSSIBILIDADE.

[...]

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

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

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

(...)

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

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

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo

devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

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

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

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

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

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

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

Frise-se que, per se, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de

pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de

Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

(...)

Pelo exposto, dou provimento ao presente tópico diante da impossibilidade de se cobrar concomitantemente as multas de ofício e isolada para que seja afastada a multa de ofício.

Dispositivo

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe parcial provimento apenas para afastar a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa- Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo

apurado no ajuste A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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;

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

(....)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;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

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

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

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto