



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720413/2013-94
ACÓRDÃO	1402-007.288 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INFINITY CORRETORA DE CÂMBIO, TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL. SÚMULA CARF Nº 118. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO

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. Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Não é devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas quando o lançamento ocorre após o encerramento do ano-calendário.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento. A multa de ofício, sendo parte integrante do

crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) negar provimento ao recurso voluntário de modo a manter os lançamentos relativos às infrações apuradas, exceto os de multa isolada (item “ii”); manter a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora e a sua incidência sobre a multa de ofício, nos termos das Súmulas CARF nºs 4 e 108; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de multa isolada incidentes sobre a insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, vencidos o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni (Relator) e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria, o Conselheiro Rafael Zedral.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente –

Rafael Zedral - Redator Designado

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/04/2013 (fl. 69) que constituiu crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL, multa proporcional, multa isolada e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2008.

Conforme descrito no Auto de Infração (fls. 13 a 22) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 25 a 29), a contribuinte cometeu as infrações de ausência de apuração de ganho de capital, falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada, e compensação indevida de prejuízo operacional.

O lançamento decorreu do ganho de capital no processo de "desmutualização" da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação), que deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial (CETIP S.A.) com fins lucrativos, a partir da versão total do patrimônio da CETIP Associação para a CETIP S.A., por meio da devolução do patrimônio da entidade a seus associados que, assim, submeteram-se ao disposto no art. 17, da Lei nº 9.532/97.

No caso, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ e CSLL por ganho de capital não oferecido à tributação decorrente do processo de desmutualização da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação), que deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial na forma de sociedade anônima, com fins lucrativos. Com a desmutualização, houve a devolução de capital, por meio da entrega de ações da CETIP S/A, para cada detentor de título patrimonial da CETIP Associação.

Tendo em vista o apurado, foram lavrados os seguintes Autos de Infração nos termos do Relatório da DRJ:

3.1. IRPJ (fls. 3 a 12):

3.1.1. Outros Resultados Não Operacionais – Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidades Isentas - com base nos artigos 239 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), 3º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, 17, “caput” e §§ 1º, 3º e 4º, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

3.1.2. Saldo Insuficiente – Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral - com base nos artigos 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510, do RIR/1999, e 3º da Lei nº 9.249/1995.

3.1.3. Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada - com base nos artigos 222 e 843 do RIR/1999, e 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

3.1.4. O crédito tributário totalizou o montante de R\$ 297.478,58.

3.2. CSLL (fls. 13 a 22):

3.2.1. Receitas – Falta/Insuficiência de Recolhimento da CSLL sobre Receitas -com fulcro na fundamentação legal indicada à fl. 15.

3.2.2. Saldo Insuficiente – Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da Atividade Geral com Resultado da Atividade Geral - com supedâneo na fundamentação legal indicada à fl. 15.

3.2.3. Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base de Cálculo Estimada - com base na fundamentação legal indicada à fl. 16.

3.2.4. O crédito tributário totalizou o montante de R\$ 178.847,14.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada (75,00%) é o artigo 44, Inciso I, da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007); o enquadramento legal dos juros de mora aplicado é o artigo 61, § 3º, da mesma Lei nº 9.430/1996 (fls. 11 e 21).

A impugnação alegou que não teria ocorrido "Devolução do Patrimônio" e que a Autoridade Fiscal fundamentou a exigência do IRPJ e da CSLL no art. 17 da Lei nº 9.532/1997 o qual não seria aplicável ao presente caso, pois, quando da transformação do Título Patrimonial detido pela Impugnante em ações, teria ocorrido devolução do patrimônio que fora aplicado pela Impugnante na CETIP Associação para aquisição de referido título, o que justificaria, no entender da Autoridade Fiscal, a incidência do IRPJ e da CSLL no momento da desmutualização (em 1º/07/2008). Para a Autoridade Fiscal, portanto, essa devolução seria desdobramento jurídico inevitável da suposta extinção da Associação CETIP para posterior constituição de nova sociedade.

Em outras palavras, pressupôs-se que a operação de desmutualização foi fracionada em duas etapas: (i) a extinção da associação (o que justificaria a suposta devolução do patrimônio investido); e (ii) a criação da sociedade anônima. Essa, entretanto, claramente não seria a hipótese dos autos. Isso porque a transformação dos títulos em ações decorreu de operação societária de cisão parcial da associação civil e posterior incorporação por uma sociedade por ações, operação, aliás, expressamente prevista pelo art. 2.033 do Código Civil de 2002.

Fundamentou a Impugnação que o artigo 2.033 deveria ser interpretado à luz do que determina o artigo 61 do Código Civil, que trata da dissolução das Associações, pois este dispositivo é inaplicável ao caso, já que não houve a dissolução da associação - o que ocorreu de fato foi a transformação em sociedade anônima e que a suposta extinção, portanto, não ocorreu nem de fato, haja vista que nenhuma corretora/distribuidora foi convocada para receber seus ativos de volta, nem de direito, pois o que ocorreu foi a cisão e posterior incorporação da associação por uma sociedade anônima, do que se infere que nem mesmo a partir de um enfoque estritamente jurídico poder-se-ia falar em uma devolução virtual desses valores.

Afirmou a Impugnação que não tem razão a Autoridade Fiscal ao afirmar que teria ocorrido uma suposta devolução do patrimônio descrita no artigo 17 da Lei nº 9.532/1997, pois, para isso, seria imprescindível que a associação CETIP tivesse deixado de existir e, conseqüentemente, os respectivos títulos fossem extintos, o que, não teria ocorrido e que a

própria Fiscalização, ao descrever a "desmutualização" da CETIP, definiu a operação como "uma série de alterações na estrutura societária da CETIP Associação (...), que por meio de cisão parcial, entre outras alterações, transformou a CETIP Associação (associação sem fins lucrativos) em CETIP S/A -Balcão Organizado de Ativos e Derivativos (sociedade com finalidade lucrativa), que recebeu 99,84% do patrimônio cindido". Assim, ficaria claro que não houve extinção da associação CETIP, mas mera reestruturação societária, conforme expressamente reconheceu a Autoridade Fiscal no Termo de Verificação.

Argumentou a Impugnação que após a referida "alteração da estrutura societária" da associação, a entidade continuou a existir e a operar, porém sob a forma de sociedade anônima e, conseqüentemente, os títulos transformaram-se em ações. Assim, não tendo ocorrido a extinção da associação, não haveria que se falar em extinção dos títulos respectivos, tampouco em "devolução do patrimônio" que justifique a pretensa aplicação do artigo 17 da Lei nº 9.532/1997 - não houve, portanto, a subsunção do fato à norma.

Aduziu que operação análoga, que envolveu a transformação de títulos patrimoniais da Bovespa em ações da Clearing, atual CBLC, já foi objeto de apreciação pela Receita Federal, que, na Decisão nº 13 da COSIT de 1997, acentuou que tal operação é, efetivamente, mera permuta, conforme se infere do excerto abaixo transcrito:

"8. A respeito do valor pelo qual as corretoras-membros devem registrar as ações do capital social da CLEARING, que receberam em substituição de parte do valor do título patrimonial da BOVESPA, em virtude de cisão em que os bens são avaliados a valor contábil, esclareça-se que, para a legislação do imposto de renda, este é um fato meramente permutativo, o que significa dizer que as ações serão registradas no ativo das corretoras pelo mesmo valor da parcela do título patrimonial que substituírem"

Afirmou que esse ato permutativo é previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/1995, que assevera não haver incidência do Imposto sobre a Renda em decorrência de operações dessa natureza, conforme bem pontuou a decisão da Receita Federal ora em foco:

"8.1 - A esse respeito, e só para compreensão, pois não é o caso presente, compare-se o efeito desse ato à situação da BOVESPA devolver o capital para a associada e esta, ato contínuo, integralizar o valor recebido em empresa (no caso, a CLEARING) para os mesmos fins. Essa situação está clarificada, do ponto de vista fiscal, no art. 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995".

Alegou que a operação de desmutualização implica mera mudança na denominação de um direito, pela qual um determinado bem (título) é transformado em outro de igual valor (ações) e que não haveria dúvidas de que inexistente devolução, o que ocorre é simples transformação e que estando demonstrado que, na desmutualização da CETIP, não houve devolução do patrimônio investido pela Impugnante, seria impossível a incidência de tal preceito legal, de modo que não haveria como se justificar a incidência do IRPJ e da CSLL, o que deverá ser reconhecido desde já por essa E. Turma Julgadora, a fim de que os autos de infração ora combatidos sejam cancelados.

Argumentou a Impugnação que, de acordo com a Portaria nº 785/1977 do Ministério da Fazenda, referidas atualizações, quando positivas, não estão sujeitas à tributação pelo IRPJ:

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

Afirma a Impugnação que tal fato foi reconhecido pela própria d. Autoridade Fiscal no T.V.F. que acompanhou os AI ora combatidos, confira-se:

"Este ganho obtido pela atualização dos Títulos Patrimoniais estava sujeito à tributação conforme definido pelo parágrafo único do artigo 219 d RIR/99 (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, combinada com a Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

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

(...)

A conclusão acima deriva da leitura da referida Portaria que não menciona qual o procedimento a ser adotado no caso de alienação ou devolução dos Títulos Patrimoniais, pois a mesma apenas trata da tributação da atualização dos referidos Títulos e da reserva constituída com estas atualizações." (p. 3-4 do TVF, g.n.) (grifos do original).

Afirmou que como reconhecido pela própria Fiscalização, há previsão legal expressa, que permanece em vigor até hoje, que estabelece a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o valor correspondente à atualização dos títulos patrimoniais que a Impugnante detinha e, já por essa razão, não poderiam ser mantidos os lançamentos objeto do presente processo e que aplicam-se ao caso objeto do presente processo os preceitos legais que versam sobre o tratamento tributário das avaliações procedidas pelo método da equivalência patrimonial (arts. 225 e 389 do RIR), que estabelecem a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização dos títulos das bolsas e que estaria mesmo sentido, a conclusão da Receita Federal na Decisão nº 13/97 da COSIT:

"6.8 - Dos textos transcritos fica evidente que o tratamento tributário dos aumentos e das reduções de valor dos Títulos Patrimoniais das sociedades corretoras, membros da BOVESPA, em virtude de acréscimos no patrimônio desta, decorrentes de suas operações, é exatamente o dispensado a acréscimos e reduções no valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial praticado por qualquer pessoa jurídica que tenha por finalidade o lucro, ou seja: os acréscimos não constituem receita tributável, devendo ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real [...]"

Defendeu a Impugnação que considerando-se que é aplicável ao caso dos presentes autos o regime jurídico da equivalência patrimonial, deve-se afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização do título patrimonial da CETIP detido pela Impugnante, já que,

apesar de a Autoridade Fiscal informar que está tributando a "devolução do patrimônio", o que está sendo tributado, de fato, é a "atualização" dos títulos e que a operação de desmutualização consistiu em mera transformação dos títulos em ações da companhia resultante da reorganização. Vale repetir que não houve extinção da associação CETIP e de seus títulos, como equivocadamente entendeu a Autoridade Fiscal no presente caso, mas apenas a alteração da sua forma de atividade para a de sociedade anônima, com a permuta desses títulos por ações e que tal operação permite, exclusivamente, a transformação de determinados ativos (Títulos Patrimoniais) em outros ativos de mesmo valor que os representem (Ações), de modo que às referidas ações, recebidas pela Impugnante quando da desmutualização, aplica-se o tratamento contábil e tributário idêntico àquele dispensado ao Título Patrimonial por ela detido.

Afirmou que a substituição do título patrimonial da CETIP Associação por ações da CETIP S/A poderia ser classificada como uma operação de alienação (e, conseqüentemente, como a realização da reserva de atualização dos títulos), pois a desmutualização não possibilitou às corretoras qualquer alternativa que não fosse a transformação dos títulos nas ações correspondentes e que não houve a prerrogativa de venda dos títulos ou de permuta por um outro ativo e que na desmutualização não se verifica, em qualquer momento, a intenção de as associadas se desfazerem de seus ativos antigos (títulos patrimoniais).

Nesse cenário, não haveria que se falar na realização de qualquer ganho por parte da Impugnante, uma vez que inexiste qualquer pagamento em dinheiro por ocasião da desmutualização. Insista-se: há apenas uma mudança na denominação do mesmo ativo (títulos x ações) e que foram recebidas, pela Impugnante, ações de valor total idêntico ao do título patrimonial, que já estava contabilizado na conta "Títulos Patrimoniais", motivo pelo qual não há que se falar em ganho.

Alegou que ainda que se entenda que, no momento da transformação do título patrimonial em ações, essa atualização do valor deste título pelo regime jurídico da equivalência patrimonial representasse ganho de capital, o que se alega apenas a título argumentativo, certo é que esse ganho não foi realizado, uma vez que não ocorreu a disponibilidade econômica desse valor, passível de ser tributada e que caso se entenda que a Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais representaria acréscimo patrimonial, certo é que esse acréscimo só poderia ser tributado quando da venda, pela Impugnante, dessas ações.

Assim, entende que ainda que a atualização dos títulos representasse acréscimo patrimonial, o momento de incidência do IRPJ e da CSLL ocorreria apenas quando o acréscimo patrimonial se mostrasse disponível, e não quando fosse quantificado. A quantificação é relevante para a mensuração da dívida, jamais para indicar o momento em que o tributo é devido e que é certo que não houve a realização de qualquer ganho por parte da Impugnante no momento da desmutualização, uma vez que inexiste qualquer pagamento em dinheiro em razão da transformação do título patrimonial da CETIP Associação em ações da CETIP S/A. Daí porque a reserva de atualização do título, anteriormente contabilizada, se for entendida como tributável, não foi realizada nesse momento e, por conseguinte, não deve ser oferecida à tributação na

desmutualização. Isso porque, ao conceito de receita deve-se atrelar à noção de acréscimo “plus” ao patrimônio, que não seja precário nem temporário. Assim, enquanto a atualização do investimento não for realizada, ela tem caráter provisório e não representa receita efetiva para a Impugnante.

Argumentou que da mesma forma como houve acréscimo do valor do título, em razão do aumento do Patrimônio Líquido da CETIP, poderia ter ocorrido a desvalorização, pela diminuição do Patrimônio Líquido da investida. Assim, como o ativo está sujeito tanto à valorização quanto à desvalorização, somente no momento da efetiva venda, em havendo atualização positiva, existirá receita ou disponibilidade econômica passível de tributação. Dessa forma, a atualização do título/ações não poderia ser tributada antes da realização desses ativos, pois tais valores, por sua precariedade, ainda não se encaixavam no conceito de receita e não representavam disponibilidade econômica para a Impugnante (cita e transcreve doutrina).

Aduziu que 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 (cita e transcreve jurisprudência).

Defende não ser possível a cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa e que teria ocorrido duplicidade de cobrança, sendo impossível a Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício.

Defende a Impugnação a Existência Suficiente de Saldo de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL ao Final do Ano-calendário de 2008 e que além de exigir o IRPJ e a CSLL incidentes sobre um ganho decorrente de uma suposta devolução de patrimônio, a Fiscalização constituiu créditos destes mesmos tributos sobre uma suposta compensação indevida de prejuízos fiscais operacionais e de base de cálculo negativa da CSLL da atividade geral e que o Agente Fiscal utilizou-se, única e exclusivamente, das informações constantes em um sistema interno de acompanhamento (SAPLI), da RFB, para fundamentar os AI, sem qualquer justificativa adicional para não acolher os saldos de prejuízo fiscal e base negativa declarados pela Impugnante como existentes e por ela compensados e que utilizando-se desse sistema interno, chegou à conclusão (de foram presuntiva) de que a Impugnante teria compensado de forma indevida o valor de R\$ 15.536,38 a título de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, que, presumidamente não existiria.

Defendeu que apenas pela análise dos relatórios SAPLI de 2007 e 2008, que foram apresentados pelo Sr. Agente Fiscal juntamente com os AI, não foi possível à Impugnante identificar o motivo pelo qual, no sistema interno da RFB, o saldo de prejuízo fiscal e base negativa estava "zerado" no início do ano-calendário de 2008, e, o Sr. Agente Fiscal, por sua vez, tampouco apresentou justificativas para tal fato e que ficou a Impugnante impossibilitada de se defender das acusações que lhe são feitas ("compensação indevida de prejuízo fiscal operacional e de base de cálculo negativa da CSLL"), pois sequer consegue identificar a real motivação da divergência

apontada pelo Sr. Agente Fiscal no valor de R\$ 15.563,38, a qual só pode ser justificada pelos "Agentes Internos" da RFB que são responsáveis pela "Revisão Interna" ou pela "Malha Fazenda".

Alegou que não obstante as parcas informações existentes para o controle dos saldos de prejuízo fiscal no SAPLI, a Impugnante demonstraria, com base na sua DIPJ e em seu controle extrafiscal, que efetivamente tinha um saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, ambos no valor de R\$ 15.536,38. Nesse sentido, apresentou o histórico dos valores registrados a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, de acordo com as DIPJ entregues pela Impugnante e que analisando-se o demonstrativo ficaria evidente que a Impugnante detinha, ao final do ano-calendário de 2008, exatamente o saldo de R\$ 15.563,38 a compensar, o que ficaria comprovado, inclusive pela análise da linha 56 da Ficha 09B e Linha 59 da Ficha 17 da DIPJ relativa ao referido ano-base.

Aduziu que apesar de ter um limite de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa substancialmente superior, a Impugnante compensou apenas e tão somente o saldo que tinha registrado na parte B do seu LALUR, qual seja, os R\$ 15.563,38 desconsiderados pelo Sr. Agente Fiscal sem maiores explicações e que essa conclusão teria sido constatada pela Fiscalização caso tivesse sido solicitado à Impugnante seus documentos fiscais e extrafiscais comprobatórios, ao invés de trilhar o cômodo caminho da presunção para "fundamentar" a suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, o que não pode ser admitido.

Defendeu que o ônus da prova, no processo administrativo tributário, cabe ao Fisco. Assim, eventual ato administrativo tendente a desconsiderar as informações declaradas pelo contribuinte, caso não esteja calçado por uma prova, mas apenas baseado em mera suposição, carecerá de motivo e será nulo de pleno direito e que restaria clara a impossibilidade da utilização dos extratos do SAPLI para justificar qualquer glosa de prejuízos fiscais ou bases negativas utilizadas, o que torna os AI evidentemente ilícitos e incertos no que tange a esse ponto, além de inviabilizar o direito de defesa da Impugnante.

Alegou haver falta de liquidez e certeza às autuações fiscais porque teria restado claro que a divergência existente no controle interno da RFB - SAPLI (utilizadas para fundamentar a autuação de IRPJ e de CSLL) não se sustentam, afirmando que esse sistema interno de acompanhamento é impreciso, obscuro e não possui informações suficientes para descrever o motivo pelo qual os saldos de prejuízo fiscal e base negativa apurados, declarados e compensados pela Impugnante seriam inexistentes e que um dos erros mais comuns seria a desconsideração de saldos de prejuízo fiscal e de base negativa com fundamento em autos de infração que não foram definitivamente julgados e autos de infração que já foram cancelados.

Aduziu que conforme se depreende das planilhas denominadas "Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI)" e "Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI)", não há, insista-se, qualquer elemento que permita identificar o fundamento que justificou a glosa do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa conforme declarado e compensado pela

Impugnante ao final do ano-calendário de 2008 e que não seria razoável que se admita a lavratura de autos de infração com base apenas em referências vagas como essas, pois com elas não é possível se " verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido", nos termos do artigo 142 do CTN.

Argumentou a Impugnação ser ilegal a cobrança de juros sobre a multa.

A DRJ julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação apresentada contra os lançamentos discutidos neste processo, mantendo em parte o crédito tributário exigido. Em face do argumento da impugnante no sentido de que a Fiscalização constituiu créditos de IRPJ e CSLL sobre uma suposta compensação indevida de prejuízos fiscais operacionais e de base de cálculo negativa da CSLL da atividade geral a DRJ entendeu ser pertinente conceder à Impugnante a exoneração do crédito tributário lançado nesta rubrica (IRPJ e CSLL), conforme tabela abaixo constante no final do voto da DRJ:

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	EXONERADO DRJ	SALDO
15.563,38	15.563,38	0,00
GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BC CSLL		
15.563,38	15.563,38	0,00
IRPJ - CÓDIGO 2917		
113.131,07	3.890,35	109.240,72
CSLL - CÓDIGO 2973		
67.878,64	2.334,50	65.544,14

Destarte, entendeu a DRJ que uma vez comprovado, nos sistemas da RFB, que a fiscalizada dispunha de saldo de prejuízo para compensação, caberia exonerar a autuação neste quesito.

Portanto, a DRJ aceitou o argumento da Recorrente sobre a Existência Suficiente de Saldo de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL ao Final do Ano-calendário de 2008, tendo, por esse motivo, julgado procedente em parte a Impugnação. Esse tópico não foi objeto de Recurso de Ofício em face do valor envolvido.

O Recurso Voluntário reafirmou os fundamentos da Impugnação, exceto com relação ao tópico "Existência Suficiente de Saldo de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL ao Final do Ano-calendário de 2008".

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/04/2013 (fl. 69) que constituiu crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL, multa proporcional, multa isolada e juros de mora, referentes ao ano-calendário 2008.

Conforme descrito no Auto de Infração (fls. 13 a 22) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 25 a 29), a Recorrente foi acusada de ter cometido as infrações de ausência de apuração de ganho de capital, falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada, e compensação indevida de prejuízo operacional.

Assim, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ e CSLL por ganho de capital não oferecido à tributação decorrente do processo de desmutualização da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação), que deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial na forma de sociedade anônima, com fins lucrativos. Com a desmutualização, houve a devolução de capital, por meio da entrega de ações da CETIP S/A, para cada detentor de título patrimonial da CETIP Associação.

Tendo em vista o apurado, foram lavrados os seguintes Autos de Infração nos termos do Relatório da DRJ:

3.1. IRPJ (fls. 3 a 12):

3.1.1. Outros Resultados Não Operacionais – Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidades Isentas - com base nos artigos 239 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), 3º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, 17, “caput” e §§ 1º, 3º e 4º, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

3.1.2. Saldo Insuficiente – Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral - com base nos artigos 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510, do RIR/1999, e 3º da Lei nº 9.249/1995.

3.1.3. Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada - com base nos artigos 222 e 843 do RIR/1999, e 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

3.1.4. O crédito tributário totalizou o montante de R\$ 297.478,58.

3.2. CSLL (fls. 13 a 22):

3.2.1. Receitas – Falta/Insuficiência de Recolhimento da CSLL sobre Receitas -com fulcro na fundamentação legal indicada à fl. 15.

3.2.2. Saldo Insuficiente – Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da Atividade Geral com Resultado da Atividade Geral - com supedâneo na fundamentação legal indicada à fl. 15.

3.2.3. Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base de Cálculo Estimada - com base na fundamentação legal indicada à fl. 16.

3.2.4. O crédito tributário totalizou o montante de R\$ 178.847,14.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada (75,00%) é o artigo 44, Inciso I, da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007); o enquadramento legal dos juros de mora aplicado é o artigo 61, § 3º, da mesma Lei nº 9.430/1996 (fls. 11 e 21).

De acordo com a fiscalização, a Recorrente detinha um título patrimonial da Câmara de Liquidação e Custódia CETIP, destacando que ela foi inicialmente construída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos para ter direito de acesso aos serviços e sistemas disponibilizados por esta entidade.

A autoridade fiscalizadora alegou que teria ocorrido "Devolução do Patrimônio", fundamentando a exigência do IRPJ e da CSLL com base no artigo 17 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito:

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

A Recorrente alega que referido artigo não seria aplicável ao presente caso, pois, quando da transformação do Título Patrimonial detido pela Recorrente em ações, teria ocorrido devolução do patrimônio que fora aplicado pela Recorrente na CETIP Associação para aquisição de referido título.

Para a Autoridade Fiscal essa devolução seria desdobramento jurídico inevitável da suposta extinção da Associação CETIP para posterior constituição de nova sociedade. Em outras palavras, pressupôs-se que a operação de desmutualização foi fracionada em duas etapas: (i) a extinção da associação (o que justificaria a suposta devolução do patrimônio investido); e (ii) a criação da sociedade anônima.

A DRJ entendeu que se sujeita à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio e que o instituto da cisão, disciplinado nos artigos 229 e segs. da Lei nº 6.404/1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406/2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplicaria o regime jurídico estatuído nos artigos 53 a 61 Código Civil.

De acordo com a fiscalização (Termo de Verificação Fiscal fls. 25 a 29, com anexos às fls. 30 a 35) os motivos que conduziram a autuação seguem abaixo transcrito:

Descrição dos Fatos

13.1. O chamado processo de “desmutualização” da CETIP -Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação) nada mais foi que a transformação da sua estrutura

societária, que deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial, na forma de sociedade anônima e com fins lucrativos.

13.2. Em 29/05/2008, foi aprovada em Assembleia Geral Extraordinária a desmutualização da CETIP, e como consequência de um processo de reestruturação, houve uma série de alterações na estrutura societária da CETIP Associação, denominada desmutualização, que por meio de cisão parcial, entre outras alterações, transformou a CETIP Associação (associação civil sem fins lucrativos) em CETIP S/A -Balcão Organizado de Ativos e Derivativos (sociedade com finalidade lucrativa), que recebeu 99,84% do patrimônio cindido. De acordo com o Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, as decisões só produziram efeitos a partir de 1º de julho de 2008.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

13.17. A devolução dos Títulos Patrimoniais foi tratada especificamente pela Lei nº 9.532/1997, em seu artigo 17, enquanto a alienação caracteriza ganho de capital, sendo regida pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, §3º.

13.18. Com efeito, a Portaria MF nº 785/1977 provocou um diferimento no momento da tributação do Imposto de Renda devido, mas jamais afastou por definitivo a tributação do ganho obtido pela Infinity Corretora em virtude da atualização dos Títulos Patrimoniais.

13.19. Diante do exposto, fica evidenciado que o valor tributável, na desmutualização da CETIP, será a diferença entre o valor das ações da CETIP recebidas pelo contribuinte e o custo de aquisição do Título Patrimonial da CETIP que foi convertido em ações.

Valores Tributáveis

13.20. Em 01/07/2008, ocorreu o processo de desmutualização, no qual 01 (um) título patrimonial da CETIP foi convertido em 406.650 ações da CETIP S/A. Estas ações foram recebidas pelo valor de R\$ 444.460,88.

13.21. Regularmente intimado, o contribuinte informou o valor de aquisição do título no montante de R\$ 7.500,00.

13.22. A diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição do título patrimonial, que resultou no montante de R\$ 436.960,88 (444.460,88 - 7.500,00), representa a base de cálculo prevista no artigo 17 da Lei nº 9.532/1997.

13.23. Esse valor deveria ter sido oferecido à tributação nas estimativas de IRPJ e CSLL de julho/2008.

13.24. Como consequência da omissão do ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta, ocorreu a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada no mês de julho de 2008.

(...)

15. Como resultado da mutação patrimonial desencadeada (processo de desmutualização), a fiscalização constatou a ocorrência de ganho de capital, em consonância com o art. 17 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997:

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

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

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

a) considerado tributação exclusiva;

b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores.

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

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

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

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

16. Em termos quantitativos, o ganho de capital devido à valorização do título foi de R\$ 436.960,88, conforme já expresso acima e devidamente consignado pelo autuante, consoante planilha constante do Termo de Verificação Fiscal), que neste Acórdão se reproduz novamente:

A Recorrente argumentou que não teria ocorrido a "Devolução do Patrimônio" e que a exigência do IRPJ e da CSLL, com supedâneo no art. 17 da Lei nº 9.532/1997, ocorreu em razão do entendimento da fiscalização de que quando da transformação do Título Patrimonial por ela detido em ações, teria ocorrido devolução do patrimônio no momento da desmutualização (em 1º/07/2008).

Acrescenta a Recorrente que a Autoridade Fiscal considerou que essa devolução seria desdobramento jurídico inevitável da suposta extinção da Associação CETIP para posterior constituição de nova sociedade anônima. Todavia, entende que ocorreu situação distinta, pois a transformação dos títulos em ações decorreu de operação societária de cisão parcial da associação civil e posterior incorporação por uma sociedade por ações. Complementa que a própria Fiscalização, ao descrever a "desmutualização" da CETIP, definiu a operação como "*uma série de alterações na estrutura societária da CETIP Associação (...), que por meio de cisão parcial, entre outras alterações, transformou a CETIP Associação (associação sem fins lucrativos) em CETIP S/A - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos (sociedade com finalidade lucrativa), que recebeu 99,84% do patrimônio cindido*".

Enfatiza a Recorrente que não houve extinção da associação CETIP, mas mera reestruturação societária e que após a referida "*alteração da estrutura societária*" da associação, a entidade continuou a existir e a operar, porém sob a forma de sociedade anônima e, conseqüentemente, os títulos transformaram-se em ações, não sendo cabível aplicação do art. 17 da Lei nº 9.532/1997.

Todavia, entendo que os fundamentos da Recorrente não são suficientes para afastar o auto de infração, estando correta a interpretação da DRJ, abaixo transcrita, a qual adoto como razão de decidir:

28. Portanto, em razão do que restou asseverado pela RFB, as bolsas de valores, dentre as quais se inclui CETIP Associação são constituídas sob a forma de associações, e a elas não se aplica o instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, que somente é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade.

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

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

Ora, o lançamento decorreu do ganho de capital no processo de "desmutualização" da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação), que deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial (CETIP S.A.) com fins lucrativos, a partir da versão total do patrimônio da CETIP Associação para a CETIP S.A., por meio da devolução do patrimônio da entidade a seus associados que, assim, submeteram-se ao disposto no art. 17, da Lei nº 9.532/97.

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

Nesse sentido, o caso em apreço não comporta maiores discussões, sendo matéria na qual deve ser aplicada a Súmula CARF nº 118, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018, abaixo transcrita:

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

O enunciado da Súmula 118 afirma caracterizar ganho tributável o valor (recebido menos despendido) das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio, concluindo a ocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL quando da mera substituição do título por ações, em função da desmutualização, dado que passível de ganho de capital tributável. Já, quando da alienação de tais ativos, restaria caracterizada a ocorrência de novo fato gerador e apurados IRPJ e CSLL, sobre o correspondente ganho de capital, considerando como custo do ativo, o valor pelo qual foram recebidas as ações.

Em conclusão, não há qualquer reparo a ser feito aos fundamentos da decisão recorrida pela ocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL pelo processo de desmutualização, reconhecendo o ganho de capital auferido na devolução do patrimônio social da CETIP Associação.

Por outro lado, defende a Recorrente que a Autoridade Fiscal pretendeu tributar o valor correspondente à valorização do título patrimonial por ela detido, mas de acordo com a Portaria nº 785/1977, do Ministério da Fazenda, referidas atualizações, quando positivas, não estão sujeitas à tributação pelo IRPJ, fato que foi, no seu entendimento, reconhecido pela Autoridade Fiscal no T.V.F.

Acrescenta a Recorrente que se aplicam ao presente processo os preceitos legais que versam sobre o tratamento tributário das avaliações procedidas pelo método da equivalência patrimonial (arts. 225 e 389 do RIR/1999), que estabelecem a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização dos títulos das bolsas, questão esclarecida, em sua visão, na Decisão nº 13/1997, da RFB/COSIT. Complementa que apesar de a Autoridade Fiscal informar que está tributando a devolução do patrimônio, o que está sendo tributado, de fato, é a atualização dos títulos.

Aduz a Recorrente que a operação de desmutualização consistiu em mera transformação dos títulos em ações da companhia resultante da reorganização, e que não houve extinção da associação CETIP e de seus títulos, como equivocadamente entendeu a Autoridade Fiscal, mas apenas a alteração da sua forma de atividade para a de sociedade anônima, com a permuta desses títulos por ações, devendo-se aplicar a elas o tratamento contábil e tributário idêntico àquele dispensado ao Título Patrimonial por ela detido.

Assevera a Recorrente que não é cabível o entendimento de que a substituição do título patrimonial da CETIP Associação por ações da CETIP S/A poderia ser classificada como uma operação de alienação (e, conseqüentemente, como a realização da reserva de atualização dos títulos), pois a desmutualização não possibilitou às corretoras qualquer outra alternativa que não fosse a transformação dos títulos nas ações correspondentes, e não há que se falar na realização de qualquer ganho, uma vez que inexistiu qualquer pagamento em dinheiro por ocasião da desmutualização. Conclui que caso se entenda que a Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais representaria acréscimo patrimonial, tal acréscimo só poderia ser tributado quando da venda dessas ações.

Ocorre que de fato, em nenhum momento a Portaria nº 785/1977 determinou que se aplicassem as normas da Lei nº 6.404, de 1976, que disciplinam o MEP para avaliação dos investimentos das sociedades corretoras nas bolsas de valores.

Portanto, improcedente também o argumento da Recorrente de que não estaria sujeita à tributação em razão do que preconiza a Portaria nº 785/1977, do Ministério da Fazenda, bem como de que deveria ser aplicado o método da equivalência patrimonial, que implicaria em não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização dos títulos das bolsas.

EXISTÊNCIA SUFICIENTE DE SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL AO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO DE 2008

Argumentou a Recorrente que a Fiscalização constituiu créditos de IRPJ e CSLL sobre uma suposta compensação indevida de prejuízos fiscais operacionais e de base de cálculo negativa da CSLL da atividade geral.

Em face desse argumento, a DRJ entendeu ser pertinente conceder à Recorrente a exoneração do crédito tributário lançado nesta rubrica (IRPJ e CSLL), conforme tabela abaixo constante no final do voto da DRJ:

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	EXONERADO DRJ	SALDO
15.563,38	15.563,38	0,00
GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BC CSLL		
15.563,38	15.563,38	0,00
IRPJ - CÓDIGO 2917		
113.131,07	3.890,35	109.240,72
CSLL - CÓDIGO 2973		
67.878,64	2.334,50	65.544,14

Destarte, entendeu a DRJ que uma vez comprovado, nos sistemas da RFB, que a fiscalizada dispunha de saldo de prejuízo para compensação, caberia exonerar a autuação neste quesito.

Portanto, a DRJ aceitou o argumento da Recorrente sobre a Existência Suficiente de Saldo de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL ao Final do Ano-calendário de 2008, tendo, por esse motivo, julgado procedente em parte a Impugnação. Esse tópico não foi objeto de Recurso de Ofício em face do valor envolvido, devendo, portanto, ser mantida a redução em favor da Recorrente já reconhecida pela DRJ.

MULTA ISOLADA

O auto de infração foi lavrado com base nos artigo 2º e art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, abaixo transcritos:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos

percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

(...)

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

(...)

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

Defende a Recorrente que ao cumular a multa de ofício com a multa isolada no mesmo lançamento, o Fisco pune a Recorrente duas vezes pelo mesmo ilícito tributário, ocorrendo o chamado “bis in idem”.

Ocorre que o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 112 que a lei tributária que comine penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado (contribuinte) na hipótese de existir dúvida quanto à capitulação legal do fato ou quanto às suas circunstâncias materiais ou extensão dos seus efeitos.

Assim, em se tratando de contribuinte inserido na sistemática do Lucro Real Anual, o IRPJ e CSLL são apurados no final do ano (em 31/12), momento no qual opera-se o aspecto temporal e, conseqüentemente, a obrigação de calcular o tributo efetivamente devido sobre suas materialidades.

Nesse cenário, o CARF consolidou entendimento, por meio da Súmula nº 82, no sentido de que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Desta maneira, entendo que a multa isolada ora em discussão, por ter sido cobrada diretamente sobre as estimativas mensais apuradas não se sustenta diante do princípio da legalidade.

A C. Câmara Superior já decidiu nesse mesmo sentido quando do Acórdão nº 9101-00.520 (Sessão de 26/01/2010), que restou assim ementado:

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.

Desta maneira, entendo que a multa isolada pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano calendário e uma vez findo o período de apuração, deve ser exigida sobre o montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando como base o final do período de apuração.

Entendo que não pode a contribuinte ser punida novamente pela mera prorrogação da mesma conduta.

Conforme mencionado, não se pode permitir a exigência de débitos de estimativas mensais após o encerramento do respectivo ano-calendário.

De fato, o mecanismo de recolhimento por estimativa mensal prevê que, ao final do exercício, o contribuinte deve apurar o Lucro Real (Ajuste) – e, conseqüentemente, a IRPJ/CSLL efetivamente devida – e deduzir do tributo apurado os valores já recolhidos ao longo do exercício a título de antecipação (estimativas), de modo a averiguar a eventual existência de saldo de imposto a pagar ou de saldo negativo de IRPJ/CSLL, hipótese essa em que apurará crédito passível de compensação com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Isso significa que o inadimplemento dos pagamentos antecipados não implica, necessariamente, existência de débitos de IRPJ/CSLL a serem exigidos pelo Fisco, porquanto o contribuinte, ao apurar IRPJ/CSLL, no momento do ajuste anual, poderá constatar que teve prejuízo no exercício ou que os demais pagamentos efetuados a título de estimativas mensais foram suficientes para extinguir integralmente IRPJ/CSLL apurado naquele ano calendário.

De fato, as estimativas mensais são antecipações de um tributo (IRPJ/CSLL) que poderá ser devido no encerramento do respectivo ano-calendário. Assim, encerrado o período de apuração, a exigência do recolhimento por estimativas deixa de ter eficácia, uma vez que efetivado o ajuste pertinente à existência (ou não) de tributo devido, apurado com base no lucro real ao final do ano calendário.

Entendo que as estimativas mensais se configuram obrigações autônomas que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual e que, depois do encerramento do ano-calendário, não há lugar para exigência de estimativas eventualmente inadimplidas pelo contribuinte, tampouco de eventual multa por não recolhimento, uma vez que essa já será aplicada em relação a mesma conduta em relação ao não recolhimento no ajuste anual, como ocorreu no caso concreto.

Entendo, portanto, que merece ser reconhecido, no caso em tela, a impossibilidade da exigência da multa por não recolhimento de estimativas mensais.

DOS JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente requer o afastamento da incidência dos juros moratórios sobre as multas de ofício lançadas. Afirmo que, no âmbito dos tributos administrados pela RFB, a legislação atualmente em vigor não autoriza a exigência de juros sobre multa.

Ocorre que com relação à aplicação da Taxa Selic aponto a existência da **Súmula CARF nº 4, a qual dispõe:**

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Também alega a Recorrente que não poderia ocorrer a incidência dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício sobre este tema também deve ser aplicada Súmula do CARF, qual seja, **Súmula CARF nº 108** abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 108

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

Portanto, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Diante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para afastar a multa por não recolhimento de estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Peço vênua ao i. Relator para divergir e fazer prevalecer o entendimento da maioria qualificada deste colegiado quanto à manutenção da multa isolada.

A controvérsia cinge-se à exigibilidade da multa isolada prevista no Art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96, nos casos em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura prejuízo fiscal:

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

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

Para o correto deslinde da questão, é imperativo distinguir os fatos geradores. O fato gerador do IRPJ, obrigação principal (Art. 43, CTN), é a aquisição da disponibilidade econômica apurada no ajuste anual (31/12). Em contrapartida, o fato gerador da *sanção* ora discutida é o inadimplemento de uma **obrigação legal autônoma**: o dever de recolher o pagamento por estimativa (Art. 2º da Lei nº 9.430/96) no seu respectivo vencimento mensal.

Não prospera a tese jurídica que busca afastar a sanção sob o argumento da "acessoriedade", que defende que, sendo o tributo principal (IRPJ) inexistente (prejuízo), a obrigação de antecipá-lo e a multa pelo seu descumprimento perderiam o objeto ou a "causa subjacente”.

Esta lógica falha por duas razões fundamentais.

Primeiro, a obrigação de antecipar (Art. 2º) e a sanção por seu descumprimento (Art. 44, II) não são "acessórias" (no sentido do Direito Civil) ao resultado do IRPJ/CSLL apurado em 31/12. Tratam-se de **deveres instrumentais autônomos**, criados pelo legislador por razões de política fiscal, visando garantir o fluxo de caixa da União e mitigar a concentração de recolhimento ao final do exercício. A lei sanciona o descumprimento desse dever instrumental de forma independente.

Segundo, e de forma definitiva, o próprio legislador *previu e rejeitou expressamente* a tese da inexigibilidade da multa.

Ao redigir o Art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96, o legislador fez questão de incluir uma ressalva textual que impede essa exata linha de defesa, impondo a multa sobre os pagamentos mensais que deixaram de ser efetuados e concluindo, de forma inequívoca: **"ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal..."**

A expressão "ainda que" não é supérflua. Ela foi inserida pelo legislador justamente para confirmar a autonomia das obrigações e afastar, de modo inequívoco, qualquer interpretação de que o resultado final (prejuízo) anularia a sanção pelo descumprimento da obrigação mensal.

Portanto, acolher a tese da inexigibilidade da multa significaria ignorar, por completo, a literalidade do dispositivo legal ("ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal"). Isso não é interpretar a norma, mas sim "legislar negativamente", revogando, na prática, um texto legal expresso, o que é vedado a este Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Pelo exposto, voto por **negar provimento ao Recurso Voluntário** neste ponto, mantendo a exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral