



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.720505/2012-93
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.073 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente BANCO VOLKSWAGEN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010

DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO. AVALIAÇÃO PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A operação de desmutualização sob a forma de cisão parcial seguida de incorporação, não se faz possível, em razão do disposto no art. 61 do Código Civil de 2002, que veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio de associações a entes com finalidade lucrativa. 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.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

PAGAMENTO MENSAL. ESTIMATIVA. DEDUÇÃO DO DEVIDO EM MESES ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

O valor do imposto mensal pode ser reduzido ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, e a soma do imposto de renda devido, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora são devidos sobre os tributos e a multa de ofício desde o seu lançamento.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL). MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção da exigência fiscal decorrente dos mesmos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada, vencidos Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto. Vencidos em primeira votação os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Demetrius Nichele Macei que davam provimento em maior extensão para afastar a irregularidade referente à desmutualização.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES e DEMETRIUS NICHELE MACEI.

Relatório

BANCO VOLKSWAGEN S/A recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 8ª Turma da DRJ São Paulo/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Em procedimento de fiscalização, a empresa em referência foi autuada e notificada a recolher crédito tributário de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 28.355.064,15, incluindo acréscimos legais (fls. 2).

O contribuinte foi cientificado em 7/5/2012 (fls. 1326).

O Termo de Verificação tratou de infrações atinentes à participação do Banco Volkswagen S.A. no processo de desmutualização da CETIP, verificado no ano-calendário 2008, bem como da multa isolada decorrente da ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL no período em análise.

Infração nº 1 - Ausência de apuração de ganho de capital na desmutualização da CETIP

1. A CETIP foi constituída como uma entidade sem fins lucrativos por participantes do mercado de renda fixa privado com o apoio do Banco Central.
2. O objetivo da desmutualização da CETIP Associação, consubstanciada através de cisão parcial de seu patrimônio e simultânea subscrição de ações da CETIP S.A., foi o de transferir as atividades compreendidas no objeto social da associação civil sem fins lucrativos CETIP, para outra entidade, organizada sob a forma de sociedade anônima, a CETIP S.A.
3. Os títulos patrimoniais da CETIP detidos pelos associados apresentavam dois aspectos distintos. O primeiro, de conteúdo patrimonial, refletia o valor da participação dos associados no capital da CETIP. O segundo, de natureza operacional, permitia a eles o chamado "Direito de Acesso", ou seja, dava-lhes o direito de operar na CETIP.
4. Por meio da desmutualização os direitos patrimoniais dos antigos associados foram desvinculados dos Direitos de Acesso, e convertidos em participações acionárias. Assim, desde a desmutualização as atividades da CETIP passaram a ser desenvolvidas por uma sociedade por ações com fins lucrativos.
5. Caberia a cada detentor de título representativo do patrimônio da CETIP, a subscrição de um número de ações de emissão da CETIP S/A. Por sua vez, este número de ações foi determinado com base nos valores patrimoniais contábeis de cada título patrimonial, apurado no balancete de 31 de março de 2008 da CETIP, conforme item "V" do "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão

Parcial da CETIP -CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO" lavrado em 14 de Abril de 2008.

6. A Receita Federal do Brasil se manifestou, por meio da Solução de Consulta nº 10/07 -Cosit (ementa publicada no DOU de 30.10.2007) proposta pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, acerca das repercussões tributárias advindas do processo de desmutualização. Nela está expresso o entendimento segundo o qual se aplica, ao processo de desmutualização, a tributação prevista no artigo 17 da Lei 9.532/97.
7. O citado artigo determina que deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens recebidos a título de devolução de patrimônio de instituição isenta e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregues para a formação do patrimônio, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real.
8. O entendimento da Receita Federal do Brasil é de que, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP Associação para os seus associados, com a subsequente subscrição de ações da CETIP S.A.
9. O valor a ser tributado é, portanto, o representado pela diferença entre o valor recebido pelo BVW na forma de ações da CETIP S.A. e o valor por ele entregue para a formação do patrimônio da CETIP Associação, ou seja, o acréscimo patrimonial decorrente de um ativo mantido pela sociedade empresarial e que se realiza com a desmutualização, evidenciando renda tributável a teor do artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN.
10. Regularmente intimado, o BVW limitou-se a apresentar apuração de lucro na alienação de investimentos equivalente à totalidade das receitas obtidas com a venda das ações da CETIP S.A., donde se deduz não haver custo de aquisição a ser atribuído ao título patrimonial da CETIP Associação por ela detido.
11. Conforme demonstrativos CETIP ASSOCIAÇÃO - KPMG Demonstrações Financeiras 30.06.08 e 2007 (p. 28, último parágrafo) e CETIP S.A. KPMG Demonstrações Financeiras 01.07.08 (ver Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, p. 5) se verifica que a devolução de capital - que coincide com o patrimônio inicial da CETIP S.A foi de R\$ 220.452.594,00 - R\$ 201.698.400,00 mais R\$ 18.754.194,00 que por sua vez dá um valor individual para cada um dos 496 associados iguala R\$ 444.460,67.
12. Este valor de R\$ 444.460,67 foi o efetivamente auferido pelo BVW em 01 de julho de 2008 a título de devolução de patrimônio e que deve ser considerado como ganho de capital nesta data.
13. A não apuração de ganho de capital por ocasião da desmutualização configura infração à legislação tributária, pelo que se lavra a presente autuação, decorrente da não tributação do ganho de capital originado pela devolução de patrimônio de entidade isenta - CETIP Associação.

14. Ainda em decorrência da desmutualização, houve a subsequente aplicação da receita auferida em devolução de patrimônio na subscrição de ações da CETIP S. A., conforme acima descrito, pelo que o valor aqui autuado é atribuído como custo de aquisição destas mesmas ações, procedendo-se ao ajuste do lucro obtido na sua alienação no resultado do ano-calendário 2009.
15. No IRPJ não houve crédito tributário relativo à desmutualização porque foi efetuada compensação de prejuízos fiscais (fls. 1329).

Infração nº 2 - Multas isoladas - IRPJ 2008 e 2010 - CSLL 2008 e 2010

16. p) Os ajustes promovidos pela fiscalização na apuração do IRPJ e CSLL nos anos calendário 2008 a 2010 decorrentes da dedução indevida de ágio - IRPJ e CSLL - e exclusão indevida de receita de superveniência de depreciação - CSLL - conforme auto de infração processo administrativo fiscal de número 16327.720416/2012-47, bem como o ganho da desmutualização que não foi incluído na apuração da base de cálculo da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL do mês de julho de 2008, afetaram a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com insuficiência de recolhimento em alguns períodos de apuração.
17. q) No caso sob exame, conforme razões contábeis, balancetes contábeis e cópia das Fichas 11 e 16 das respectivas DIPJ (estimativas IRPJ e CSLL) evidencia-se que o BVW efetuou a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base, em alguns períodos de apuração, na receita bruta e acréscimos; e nos demais, em balancetes de suspensão/redução sem incluir o lucro decorrente da desmutualização - julho de 2008 - bem como com incorreção em relação aos demais ajustes acima mencionados.
18. r) Não há mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, a teor de intensa discussão que se travou no seio da jurisprudência administrativa, uma vez que a nova disposição legal trazida pela MP 351 fez a multa isolada incidir sobre diferente materialidade da multa de ofício, passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal não recolhido enquanto que na multa de ofício a incidência da multa é sobre a totalidade ou diferença de tributo.

A empresa apresentou impugnação, protocolizada em 8/2/2013 (fls. 442/461), alegando em síntese o seguinte:

Descabimento das multas isoladas - Impossibilidade de cominação das multas isoladas concomitantemente com as multas de ofício anteriormente lançadas a partir das mesmas e únicas infrações.

1. O exame das situações em que são aplicáveis as penalidades descritas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 indica que devam ser elas lançadas juntamente com a exigência do tributo recolhido ou, de maneira isolada, ao longo do exercício, quando não houver tributo devido a ser exigido de ofício. Conseqüentemente, a aplicação de uma das penalidades previstas no art. 44 exclui a possibilidade de aplicação da outra sobre o mesmo fato que se alega que o contribuinte teria

praticado. Essa é a interpretação correta que se extrai do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

2. Embora a Lei nº 11.488/2007 tenha reduzido o percentual de graduação da pena isolada, manteve inalterada a situação fática que autoriza sua imputação, qual seja: ausência de recolhimento de estimativa por pessoa jurídica que apure o resultado tributável pelo lucro real anual. Na hipótese em exame, não houve propriamente a aplicação da multa de 50% "isoladamente". Em verdade, ela foi imposta em conjunto com a exigência do tributo e somada à multa ordinária.
3. Devem ser canceladas as multas por falta de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL, uma vez demonstrado que as multas isolada e de ofício têm origem nas mesmas acusações (glosa do ágio amortizado, adições da superveniência de depreciação e ganho de capital da desmutualização) e foram apuradas sobre o mesmo valor.

Descabimento da cominação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas após o encerramento do respectivo período de apuração

4. d) A multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL aplica-se exclusivamente se: (i) forem impostas no mesmo ano em que tiver ocorrido a impontualidade e (ii) os valores vertidos aos cofres públicos forem inferiores aos até então devidos a título de IRPJ e CSLL. Não atendidas as duas condições, não há como impor a penalidade isolada.
5. Na ausência de regra expressa que determina a imputação simultânea das duas penas, deve se adotar interpretação que leva à impossibilidade de sua imputação conjunta, por força do disposto no art. 112 do CTN.
6. A autoridade fiscal examinou, em 2012, as antecipações que seriam obrigatórias em 2008 e 2010, o que lhe era vedado, já que tais períodos de apuração já haviam se encerrado, razão pela qual, neste caso, a única penalidade imputável seria a multa de ofício, oriunda da ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL que a fiscalização considerou devidos no encerramento do período.

Descabimento da multa isolada de CSLL de 2008

7. A fiscalização deixou de se aperceber que a impugnante, em um primeiro momento, apurou o lucro tributável de 2008 com adição da superveniência de depreciação. Ao assim fazer, calculou as estimativas devidas ao longo do período levando em consideração na sua quantificação a superveniência de depreciação, como se verifica da planilha anexa e da DIPJ originária do ano base de 2008, exercício 2009.
8. Somente em 2010 foi que a impugnante ao constatar ter agregado à base de CSLL de 2008 valores que, a seu ver, não seriam tributáveis, decidiu por retificar o resultado tributável deste período, mediante exclusão da superveniência de depreciação do resultado tributável. Em decorrência das alterações promovidas, apresentou DIPJ retificadora para o ano base de 2008, exercício 2009, a qual, devido às

mudanças promovidas, passou a espelhar saldo negativo, formado, em essência, a partir da configuração das antecipações calculadas sobre as superveniências de depreciação como recolhimentos indevidos.

9. Independentemente de as superveniências de depreciação serem ou não tributáveis pela CSLL, na hipótese em exame, não se configurou a ausência de recolhimento de estimativas do tributo no regime do lucro real anual em 2008. O pagamento previsto no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, a que alude o art. 44, II, "b" foi efetuado.

Ausência do cômputo das antecipações já realizadas

10. Deve ser cancelada a pena decorrente da ausência de recolhimento de estimativas de CSLL de 2008, uma vez que no caso não restou configurada a situação de fato que autorizaria o seu lançamento.
11. As estimativas tanto de IRPJ quanto de CSLL do período foram calculadas diretamente a partir dos valores que adicionou ao resultado tributável, desprezando os valores pagos nos meses primitivos a título de antecipação, e que, na forma do art. 2º, § 4º IV, da Lei nº 9.430/1996, podem ser descontados das importâncias devidas.
12. Caso a fiscalização levasse em consideração os recolhimentos de estimativas anteriores, não haveria saldo de IRPJ em aberto em qualquer dos meses em que apurou saldos insuficientes, pois o total de R\$ 1.755.444,88 que identificou foi inferior aos recolhimentos efetuados de R\$ 8.155.397,97, suficientes para cobrir as estimativas mensais que haviam sido realizadas espontaneamente pela impugnante e as que se afirmou serem obrigatórias. No que se refere à CSLL, a fiscalização apurou a suposta ausência de estimativas no valor de R\$ 17.327.957,03, que seria substancialmente reduzido se descontado os quase R\$ 30 milhões de antecipações feitas pela impugnante.
13. O procedimento da fiscalização está em desacordo com a legislação e fez com que houvesse a imputação de multa isolada em montante superior a que seria cabível ainda que o art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996 pudesse ser aplicado à situação concreta.

Suspensão da exigibilidade das multas isoladas

14. Na eventualidade de serem superados os argumentos anteriormente aduzidos, deve, ao rito, ser sobrestada a cobrança das penalidades em questão até o deslinde do processo administrativo nº 16327.720416/2012-47 e a apreciação em definitivo da legitimidade do crédito decorrente da desmutualização da CETIP.
15. Deve ser determinado o sobrestamento do feito em razão da prejudicialidade do crédito tributário vinculado ao feito em questão, caso haja a decretação da insubsistência das autuações que culminaram no processo nº 16327.720416/2012-47, assim como do crédito de CSLL vinculado ao presente caso, fruto da desmutualização da CETIP.

16. As constatações de que os fundamentos que servem de justificativa para a imputação das multas isoladas estão com a exigibilidade

suspensa e de que, na hipótese de serem declaradas improcedentes, deverá ser reconhecida a prejudicialidade das penalidades ora impugnadas, fazem com que a cobrança destas, ao menos, remanesçam sobrestadas até a definição quanto à procedência dos créditos tributários que lhes servem de suporte.

Inexistência de apuração de ganho de capital quando da desmutualização da CETIP

17. Os associados da CETIP deliberaram por desvincular dos direitos patrimoniais dos associados o acesso aos serviços e sistemas por ela coordenados e, ato subsequente, transmitir, mediante cisão da entidade, parte das atividades e patrimônio para uma nova sociedade (a cindida permaneceu em funcionamento para o fim de prestar serviços educacionais em relação à custódia de títulos, tal como já realizava).
18. O patrimônio cindido foi contribuído para a CETIP S/A - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos, sociedade empresária que passou a realizar as atividades então a cargo da associação CETIP e seus associados.
19. Em consequência da desmutualização, aqueles que até então eram titulares de títulos patrimoniais da associação CETIP tiveram parte de seus papéis (na proporção do patrimônio cindido) substituídos por ações da sociedade empresária CETIP. A troca se deu mediante o recebimento de participação societária pelo mesmo valor dos títulos patrimoniais da associação cindida, uma vez que o patrimônio transmitido foi avaliado a valor contábil.
20. A impugnante, a exemplo dos demais titulares de títulos patrimoniais substituídos por ações, não tributou a participação societária recebida, tão só por conta da desmutualização realizada. Foi aplicado ao caso o art. 21 da Lei nº 9.249/1995.
21. A cisão de associações é, de fato, em regra, vedada pelo Código Civil. Isso porque ele fixa que quaisquer mudanças nos atos das pessoas jurídicas por ele referidas serão regidas por suas disposições, as quais, ao tratar de associações, não prevêm a realização de cisão. Não obstante, o diploma citado assegura que legislação de caráter especial sobre dada matéria pode estabelecer tratamento diverso.
22. A associação CETIP, por força das atribuições que possuía, era regulada por lei específica. A Lei nº 6.385/1976 estabelece que serão disciplinadas de acordo com as suas disposições as seguintes atividades, dentre outras: a distribuição de valores mobiliários no mercado; a intermediação no mercado de valores mobiliários; e a administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários.
23. As atividades executadas tanto pela antiga associação CETIP, quanto pela atual sociedade empresária CETIP, consistentes no registro, custódia, negociação e liquidação de valores mobiliários e demais títulos negociados nos mercados de capitais, enquadram-se dentre as matérias cuja legislação regula de forma diferenciada e atribui à CVM a função de fiscalizar.

24. Por força da interpretação conjunta do art. 2.033 do Código Civil e das disposições da Lei nº 6.385/1976, as alterações nos atos constitutivos da associação CETIP não se sujeitavam ao estatuto civil. Tanto que nos instrumentos em que se promoveu a desmutualização foi fixado que "a eficácia dos atos previstos no Protocolo fica sujeita às autorizações societárias competentes e à autorização prévia da Comissão de Valores Mobiliários - CVM".
25. A cisão não se confunde com uma redução no patrimônio da entidade com transmissão dos bens e direitos aos associados ou sua dissolução, que pressupõe a extinção da pessoa jurídica sem fins lucrativos, interpretação que, no caso, não só seria contrária ao quanto deliberado, em que se acordou que a associação continua a existir para fins educacionais, como também com a própria realidade fática, já que basta o Fisco diligenciar para constatar que a atualmente denominada CETIP Educacional continua a existir.
26. Na cisão com versão do patrimônio destacado a outra pessoa jurídica a valor contábil, tal como se deu na hipótese, não há mutação patrimonial para o investidor. Na realidade, para este há uma mera atualização, se o caso, no nome do direito detido, que deixa de ser algo relacionado à cindida (na hipótese em exame, título patrimonial) e passa a dizer respeito à incorporadora (ações da sociedade empresária CETIP).
27. É vedado à Receita Federal pretender negar validade aos atos de cisão da associação CETIP, pois tal matéria é de competência da CVM. Não lhe cabe afastar a natureza da operação, tal como legitimamente realizada e reconhecida como correta pela CVM.
28. Se cada órgão da União pudesse adotar uma interpretação própria sobre a norma aplicável ao mesmo fato, não haveria coerência nos atos emanados pela Administração Federal, causando insuportável insegurança jurídica.
29. Se for cancelada a exigência de CSLL objeto do processo nº 16327.720416/2012-47 não haverá base tributável suficiente para a cobrança da contribuição sobre o ganho de capital auferido a partir da desmutualização CETIP.

Impossibilidade de cobrança dos juros sobre a multa de ofício

30. Não se pode admitir a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício, pois, a penalidade não tem natureza de capital passível de gerar rendimentos, tais como juros, bem como, em razão de tal incidência ter sido prevista em norma secundária e não primária.
31. Não há previsão legal para incidência de juros sobre a multa porque a expressão "sobre os débitos a que se refere este artigo", que inaugura o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

É o relatório."

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 16-46.968 (fls. 1.809-1.838) de 24/05/2013, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010

DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO. AVALIAÇÃO PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO. A operação de desmutualização sob a forma de cisão parcial seguida de incorporação, não se faz possível, em razão do disposto no art. 61 do Código Civil de 2002, que veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio de associações a entes com finalidade lucrativa. 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.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

PAGAMENTO MENSAL. ESTIMATIVA. DEDUÇÃO DO DEVIDO EM MESES ANTERIORES. POSSIBILIDADE. O valor do imposto mensal pode ser reduzido ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, e a soma do imposto de renda devido, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. Os juros de mora são devidos sobre os tributos e a multa de ofício desde o seu lançamento.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL). MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção da exigência fiscal decorrente dos mesmos fatos.”

Processo nº 16327.720505/2012-93
Acórdão n.º **1402-002.073**

S1-C4T2
Fl. 1.979

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 26/06/2013 (A.R. de fl. 1.843) a interessada interpôs recurso voluntário em 25/07/2013 (fls. 1.845-1.884) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

A DRJ recorreu de ofício tendo em vista o crédito exonerado ter ultrapassado o limite de alçada.

A autuada, conforme notificação de fls. 1.950/1.953, optou pelo pagamento do tributo no que se refere ao débito de CSLL decorrente do ganho de capital sobre as ações recebidas a partir da desmutualização da CETIP, desistindo da lide quanto a essa matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como relatado, a autuada desistiu da lide no que se refere ao débito de CSLL decorrente do ganho de capital sobre as ações recebidas a partir da desmutualização da CETIP.

Observa-se, no entanto, que a matéria em referencia, conforme consta no auto de infração, fl. 1.329, repercute na apuração do IRPJ, não havendo lançamento nesse tributo por conta de compensação com prejuízos fiscais da autuada. Há também repercussão na apuração da base de cálculo negativa da CSLL, fl. 1.335.

Dessa forma, ainda que haja desistência, por parte da recorrente, da discussão quanto à CSLL lançada, há que se analisar os argumentos de defesa, quanto a essa matéria, por conta de sua repercussão na redução no prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para o período.

Passo a análise.

Da ausência de apuração de ganho de capital na desmutualização da CETIP (infração nº 1)

Competência da Secretaria da Receita Federal para analisar os efeitos tributários da operação de desmutualização da CETIP

A competência da Secretaria da Receita Federal está definida no art. 15 do Decreto nº 7.482/2011. A seguir destacamos os itens que consideramos mais relevantes para o presente caso:

Art.15. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: (...)

III-interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;

(...)

VIII-planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União sob sua administração;"

Ao analisarmos os elementos contidos no processo, e em especial o Termo de Verificação Fiscal, constatamos que a fiscalização seguiu os seguintes passos: i) descreveu os fatos (item 2.1 - descrição dos fatos); ii) interpretou a legislação (item 2.2 - do direito

aplicado); iii) quantificou a base de cálculo e deu esclarecimentos sobre o lançamento (itens 2.3 e 4).

O trabalho fiscal resumiu-se à interpretação dos fatos à luz da legislação tributária, conforme demonstra trecho a seguir reproduzido com as conclusões específicas sobre a desmutualização (fls. 1399/1400):

"Este valor de R\$ 444.460,67 foi o efetivamente auferido pelo BVW em 1 de julho de 2008 a título de devolução de patrimônio e que deve ser considerado como ganho de capital nesta data.

(...)

A não apuração de ganho de capital por ocasião da desmutualização configura infração à legislação tributária, pelo que se lavra a presente autuação, decorrente da não tributação do ganho de capital originado pela devolução de patrimônio de entidade isenta - CETIP Associação, embasada nas razões de direito apresentadas no item 2.2 deste Termo de Verificação".

Em nenhum momento, a fiscalização apreciou questões relativas à aplicação da legislação que disciplina o funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação dos diversos integrantes do mercado. Nem tampouco, questionou a validade da operação sob a ótica do desenvolvimento dos negócios com valores mobiliários.

A fiscalização limitou-se a analisar a operação sob o ponto de vista fiscal, aplicando norma tributária relativa à apuração de ganho de capital.

É equivocado falar-se em "competência para afastar a natureza da operação".

No Direito Administrativo, competência é a aptidão de uma autoridade pública para a efetivação de certos atos.

As esferas de competência da Comissão de Valores Mobiliários e da Secretaria da Receita Federal são distintas e bem delimitadas, podendo um mesmo fato ser infração tributária mas não configurar ilícito à legislação que regula o funcionamento do mercado de valores mobiliários.

O escopo da CVM ao analisar a operação de desmutualização da CETIP é, grosso modo, zelar pelo bom funcionamento do mercado de valores mobiliários, garantindo a confiabilidade e a regularidade das informações divulgadas pelas companhias e os demais integrantes do mercado. A regularidade da operação perante as normas que estão na esfera de sua competência não implica a inexistência de ilícito na esfera fiscal.

A Secretaria da Receita Federal aprecia os fatos e as normas relativas à legislação dos tributos e demais receitas sob sua administração, exercendo a fiscalização e aplicando as penalidades nelas previstas.

Conclui-se, pois, que a autoridade fiscal exerceu a competência que lhe é atribuída pela legislação, não se identificando em sua atuação qualquer incoerência com atos de outros órgãos da Administração Federal, uma vez que as normas aplicadas ao mesmo fato são de naturezas distintas.

A matéria controvertida diz respeito ao processo de "desmutualização" da CETIP e suas consequências no patrimônio das associadas, de sorte a verificar se incide Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre as atualizações dos títulos patrimoniais da CETIP, que detinha a defendente quando de sua substituição por ações da sociedade que recebeu o patrimônio da CETIP associação no momento da cisão.

Para a fiscalização, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP Associação para os seus associados, com a subsequente subscrição de ações da CETIP S.A. Desta forma incide o art. 17 da Lei nº 9.532/1997, que assim dispõe:

"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."*

Já para a defendente, por força do art. 2.033 do Código Civil e das disposições da Lei nº 6.385/1976, a CETIP Associação não se sujeitava ao estatuto civil. Deste modo, o que ocorreu foi uma cisão, que não pode ser confundida com uma redução no patrimônio da entidade com transmissão dos bens e direitos aos associados ou sua dissolução.

Os arts. 2.033 e 44 do Código Civil assim dispõem:

"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.

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV- as organizações religiosas;(Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos.(Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada."

A Lei nº 6.385/1976 dispõe sobre o mercado de valores mobiliários. Não há nenhum dispositivo neste diploma legal que regule as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas integrantes do mercado de valores imobiliários, nem tampouco sobre as hipóteses de sua transformação, incorporação, cisão ou fusão. Ou seja, não há disposição expressa específica que regule a transformação da CETIP, que era uma associação constituída nos termos do inciso I, do art. 16 do Código Civil de 1916 (a CETIP foi instituída em 1984). Com o advento do novo Código Civil, não houve qualquer alteração de sua natureza jurídica, que continuou a ser civil, regulada pelo inciso I, art. 44, retro transcrito.

A defendente afirma que aplicou ao caso o art. 21 da Lei nº 9.249/1995:

"Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento."

Ocorre que tal norma não regula de maneira específica, distinta das regras do Código Civil, a alteração dos atos constitutivos das pessoas jurídicas integrantes do mercado de valores mobiliários, nem tampouco sobre as hipóteses de sua transformação, incorporação,

cisão ou fusão. A norma apenas fixa regras sobre os procedimentos a serem adotados quando uma pessoa jurídica tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão.

Não há discussão acerca do caráter associativo da CETIP. O que define a aplicação das regras do Código Civil é a natureza associativa da pessoa jurídica. Como exemplo deste raciocínio transcrevemos o enunciado nº 142 do CEJ:

"Os partidos políticos, sindicatos e associações religiosas possuem natureza associativa, aplicando-se-lhes o Código Civil".

Na ausência de disposição expressa estabelecendo um regime jurídico distinto de alteração, transformação, incorporação, cisão ou fusão, para as associações que têm por objeto atividades de registro, custódia, negociação e liquidação de valores mobiliários e demais títulos negociados nos mercados de capitais, não há como afastar a aplicação das regras do Código Civil.

Não é cabível a aplicação do regime da Lei nº 6.404/1976 (sociedades por ações), pois na época do fato gerador a CETIP possuía natureza associativa, não havendo que se falar em transferência de seu patrimônio, mediante cisão, para uma nova pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima.

Veja-se o entendimento expressado pela Conselheira Viviane Vidal Wagner, por ocasião do julgamento do processo nº 16327.000281/2010-38, que tratava de operação idêntica de desmutualização, levada a efeito pela Bovespa:

"Segundo a recorrente, não ficou configurada a hipótese de incidência tributária prevista no artigo 17 da Lei nº 9.532/97, na medida em que (i) inexistiu devolução de patrimônio e (ii) não houve ganho ou perda de capital que pudesse ensejar o fato gerador do imposto de renda, ocorrendo, apenas, uma substituição dos títulos patrimoniais que a Recorrente possuía na BOVESPA e na BM&F por ações da BOVESPA HOLDING e BM&F S/A sob o mesmo valor anteriormente contabilizado em decorrência da cisão parcial de tais entidades que caracterizou o processo de desmutualização.

Considera a recorrente que, na ausência de dispositivo legal que vede a realização de operações de cisão por parte de associações, não teria a fiscalização o direito de presumi-las proibidas e que, ao final das operações, as associações civis sem fins lucrativos estavam extintas e, em seu lugar, constituíram-se sociedades anônimas.

Ora, a autonomia da vontade privada deve observar as disposições legais.

Sabe-se que o Código Civil de 2002 reformulou todo o Direito Civil e criou o ramo do direito empresarial, com regras próprias, específicas para as sociedades, as quais, por sua própria natureza, possuem intenção de lucro.

Ao intérprete do Direito compete a tarefa de realizar a interpretação sistemática, considerando que "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito" (Juarez Freitas, 2002, p.70). E essa interpretação sistemática iniciase pelo próprio diploma normativo onde se insere a norma a ser interpretada.

A interpretação sistemática do Código Civil, por si só, afasta a interpretação extensiva que se pretende dar ao art. 2.033 do referido diploma como fundamento para aplicar às associações as normas referentes à cisão de sociedades e denegar a ocorrência de devolução patrimonial aos associados.

Veja-se o que dispõe o mencionado artigo, inserido no Livro Complementar, no capítulo das "Das disposições finais e transitórias", *litteris*:

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.

No referido art. 44, o Código Civil define quais são as pessoas jurídicas de direito privado, dentre elas:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I as associações;

II as sociedades; [...]

Doutrinariamente, consoante a lição de Caio Mário da Silva Pereira, a "associação de fins não lucrativos é aquela que se propõe realizar atividades não destinadas a proporcionar interesse econômico aos associados"¹. Assim, entende-se que associações civis são pessoas jurídicas com regras próprias, distintas das sociedades, por não visarem o lucro.

Ainda no Código Civil de 2002, as associações são tratadas no Capítulo II do Título II, referente às pessoas jurídicas, nos arts. 53 a 61, conforme abaixo:

TÍTULO II DAS PESSOAS JURÍDICAS

CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO II DAS ASSOCIAÇÕES

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos. Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I a denominação, os fins e a sede da associação;

II os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

III os direitos e deveres dos associados;

IV as fontes de recursos para sua manutenção;

V - o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos; (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

- a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (Incluído pela Lei nº 11.127, de 2005)

Art. 55. Os associados devem ter iguais direitos, mas o estatuto poderá instituir categorias com vantagens especiais.

Art. 56. A qualidade de associado é intransmissível, se o estatuto não dispuser o contrário.

Parágrafo único. Se o associado for titular de quota ou fração ideal do patrimônio da associação, a transferência daquela não importará, de per si, na atribuição da qualidade de associado ao adquirente ou ao herdeiro, salvo disposição diversa do estatuto.

Art. 57. A exclusão do associado só é admissível havendo justa causa, assim reconhecida em procedimento que assegure direito de defesa e de recurso, nos termos previstos no estatuto.

(Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Art. 58. Nenhum associado poderá ser impedido de exercer direito ou função que lhe tenha sido legitimamente conferido, a não ser nos casos e pela forma.

Art. 59. Compete privativamente à assembléia geral: (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

I - destituir os administradores; (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

II - alterar o estatuto. (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos I e II deste artigo é exigido deliberação da assembléia especialmente convocada para esse fim, cujo quorum será o estabelecido no estatuto, bem como os critérios de eleição dos administradores. (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Art. 60. A convocação dos órgãos deliberativos far-se-á na forma do estatuto, garantido a 1/5 (um quinto) dos associados o direito de promovê-la.

(Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, 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.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição,

atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União. (destaquei)

As sociedades, por sua vez, são tratadas em livro distinto, que traz regras próprias, incluindo a possibilidade de transformação, incorporação, fusão e cisão, como demonstra a divisão verificada no Código, reproduzida no esboço abaixo:

LIVRO II Do Direito de Empresa

TÍTULO II Da Sociedade

SUBTÍTULO II - Da Sociedade Personificada

CAPÍTULO X Da Transformação, da Incorporação, da Fusão e da Cisão das Sociedades

Como se vê, o Código Civil de 2002 distingue claramente as normas destinadas às associações das normas destinadas às empresas, sendo ressalvada a lei especial que rege as sociedades anônimas, como se extrai do seu art. 1.089 ("A sociedade anônima rege-se por lei especial, aplicando-se-lhe, nos casos omissos, as disposições deste Código.")

Note-se que, quando quis compartilhar as normas das associações com as sociedades, o legislador expressamente o fez, através de dispositivo específico no

corpo do próprio diploma legal, estendendo as normas do regime jurídico das associações às empresas, subsidiariamente, verbis:

Art. 44.

...

§ 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

De outro lado, inexistente qualquer dispositivo no Código Civil determinando a aplicação das regras das sociedades empresárias às associações. Apenas são estendidas as normas societárias sobre liquidação para as demais pessoas jurídicas privadas, quando cabíveis, verbis:

Art. 51 ...

§ 2º As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado.

§ 3º Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.

Ao intérprete cabe, necessariamente, observar as divisões internas de suas normas, ao realizar a interpretação sistemática do Código, o que se aplica na leitura da regra transitória do art. 2.033.

Assim, de acordo com os dispositivos mencionados, a única interpretação possível, a meu ver, é a de que, em relação às associações, dado seu caráter de entidade peculiar, sua extinção somente se dá através da dissolução, ainda que parcial, a qual deve obedecer às regras previstas no capítulo próprio do CC/2002, especialmente em seu art. 61.

No presente caso, o que se verifica não é a ocorrência de cisão ou transformação, mas de criação de uma nova personalidade jurídica (sociedade), após a dissolução parcial da entidade sem fins lucrativos (associação civil), com devolução parcial do patrimônio aos associados, já que não seria possível a versão direta de patrimônio da associação civil para a sociedade anônima.

O ilustre civilista Orlando Gomes fez a seguinte distinção entre ambas, pertinente ao presente litígio: "dissolvida uma sociedade ou associação, seu patrimônio terá destinação diversa: sendo sociedade, partilha-se entre os sócios, sendo associação, devolve-se à pessoa designada no estatuto e, sendo este omissivo, à que for indicada na lei".

Ademais, não pode restar dúvida de que a regra do art. 61 do Código Civil se aplica inclusive para as associações constituídas anteriormente à entrada em vigor da lei, já que o próprio legislador civil previu, dentre as disposições transitórias, um prazo de adaptação, inicialmente, de um ano e, depois com a alteração da Lei nº 10.833, de 2004, de dois anos, para que as pessoas jurídicas, inclusive as associações, se ajustassem ao novo Estatuto Civil.

Posteriormente, todas passaram a estar sujeitas às novas regras, como preceitua o art. 2.031, em sua redação atual:

Art. 2.031. As associações, sociedades e fundações, constituídas na forma das leis anteriores, bem como os empresários, deverão se adaptar às disposições deste Código até 11 de janeiro de 2007. (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Mesmo que, após a publicação do Código Civil de 2002, mas ainda durante a vigência do art. 22 do Código Civil de 1916, se pudesse tentar fazer cumprir disposição estatutária contrária às novas regras, após o prazo de transição, essa possibilidade se extingue, visto que todas as associações passam a ser inteiramente regidas pelos arts. 53 a 61 do novo Código.

Nesse sentido, quaisquer atos legais ou infralegais, tais como pareceres, publicados anteriormente à data de vigência do novo Código Civil, devem ser interpretados à luz da novel legislação.

Isso inclui a leitura do art. 16 da Lei nº 9.532/97, abaixo transcrito:

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.

Cabe observar que tal dispositivo sequer se aplica ao presente caso, que trata da entrega de bens para a formação do patrimônio de sociedade anônima, pois se refere à entrega de bens e direitos para a formação do patrimônio de instituição isenta, ou seja, à transferência entre patrimônios de entidades de mesma natureza.

Verifica-se que nos casos de entidades sem fins lucrativos detentoras de benefício fiscal, a preocupação do legislador leva em conta a versão do patrimônio para entidades de mesma natureza, para fins de continuidade do tratamento, como se depreende do disposto na mesma lei, em relação às entidades imunes. Veja-se:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.18949, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 215835, de 2001)

[...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

[...]

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo. (destaquei)

Logo, interpretando-se restritivamente a legislação que dispõe sobre entidades sem fins lucrativos, nos termos do art. 111 do CTN, toda forma de tributação privilegiada pode ser mantida apenas enquanto atendidos os requisitos legais, o que se estende às entidades dela derivadas nas hipóteses previstas em lei.

Ademais, em todo e qualquer processo de reorganização societária, tem-se a necessidade de registro específico dos atos de constituição e de dissolução das entidades envolvidas, em atendimento ao disposto no Código Civil de 2002, conforme abaixo:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

...

Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

§ 1o Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.

Enquanto as associações e demais entidades civis são registradas no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, consoante dispõe a Lei nº 6.015, de 31/12/73 (Lei dos Registros Públicos), as sociedades de caráter comercial são registradas nas Juntas Comerciais do Estado.

Considerando-se que o art. 45 do Código Civil estabelece que a existência da pessoa jurídica se dá com o registro de seus atos no órgão competente, não é possível a transformação de associação civil em sociedade mercantil, havendo a necessidade de se promover a baixa de seus atos no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e a subsequente inscrição na Junta Comercial, constituindo-se, portanto, em outra pessoa jurídica.

Assim, a par de ostentarem finalidades econômicas opostas, a manutenção de cadastros absolutamente distintos para entidades sem fins lucrativos e sociedades empresárias, por si só, evidencia a solução de continuidade do empreendimento e a impossibilidade de se considerar o processo de desmutualização como mera transformação.

Na transformação ocorre, necessariamente, a continuidade da sociedade que se modificou, mantendo-se a mesma personalidade jurídica adquirida. Nesse sentido, dispõe o CC/2002:

Artigo 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrições próprios do tipo em que vai converter-se.

Note-se que o referido dispositivo aplica-se unicamente às sociedades, considerando os diversos tipos societários: limitada, anônima, em comandita simples, em comandita por ações, dentre outros.

Aqui ressalto, novamente, a distinção entre a natureza jurídica de uma associação sem fins lucrativos e uma sociedade empresarial, vez que a intenção de se alterar o propósito operacional das Bolsas, de não lucrativo para lucrativo,

altera sua própria finalidade existencial. Ademais, não se pode olvidar que a isenção tributária das associações pertine à natureza jurídica de não distribuição dos resultados positivos.

Em suma, não se pode negar que há evidente solução de continuidade entre a dissolução de uma associação, ainda que parcialmente, e a criação de uma sociedade comercial, o que é reforçado pela necessidade de distintos registros -no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e na Junta Comercial, a demonstrar a impossibilidade de se registrar uma mera transformação de associação civil sem fins lucrativos em sociedade anônima.

(...)

Na seara tributária, a legislação é clara ao prever a incidência do IRPJ e da CSLL na hipótese dos autos, através do art. 17 da Lei nº 9.532, de 10/12/97:

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.

§ 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: considerado tributação exclusiva; 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 diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;

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

Como se viu, a hipótese dos autos enquadra-se no art. 61 do Código Civil, pela dissolução parcial de associação (BOVESPA e BM&F), com devolução parcial de patrimônio aos associados, gerando o consequente ganho de capital da diferença do custo de aquisição e do valor contábil pelo qual foi realizada a capitalização, respectivamente, da Bovespa Holdings e da BM&F S.A.

Assim, em razão do processo de desmutualização, representa receita tributável, na forma do art. 17 da Lei nº 9.532/97, 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 representativos do patrimônio segregado das bolsas de valores", apurada no momento da substituição dos títulos patrimoniais pelas ações.

A exigência da CSLL decorre de expressa previsão do §4º do mesmo dispositivo, ao estabelecer que a base de cálculo expressa no caput prestase também para determinação da base de cálculo da CSLL.

Diante de todo o exposto, não se pode concluir pela possibilidade de realização de cisão de associações, com base simplesmente nos termos do art. 2.033 do Código Civil e do art. 16 da Lei nº 9.532/97, de modo a afastar a apuração de ganho de capital no processo de desmutualização."(Acórdão nº 1202-000,745)

Nesta esteira descabido o argumento de que houve uma mera atualização no nome do direito detido, que deixa de ser algo relacionado à cindida (na hipótese em exame, título patrimonial) e passa a dizer respeito à incorporadora (ações da sociedade empresária CETIP). Ao contrário, ocorreu verdadeira modificação da natureza jurídica do bem possuído

pela defendente, que de contribuição para o patrimônio de uma entidade sem fins lucrativos transformou-se em valor mobiliário negociável no mercado.

Por fim, não há como deixar de reconhecer a ocorrência da hipótese legal prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/1997, uma vez que o processo de desmutualização trouxe, efetivamente, ganhos patrimoniais à defendente, que passou de simples associada da CETIP à detentora de ações na CETIP S/A, acrescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia dispendido para a formação da associação e que lhe fora devolvido - devidamente corrigido, em razão da desmutualização.

Das multas isoladas - IRPJ 2008 e 2010 - CSLL 2008 e 2010 (infração nº 2)

Da concomitância de multas

Quanto a essa matéria este Conselho possui entendimento firmado, para fatos geradores anteriores à mudança legislativa trazida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a edição da Súmula CARF nº 101, *in verbis*.

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.

Com efeito, a inteligência da citada súmula é clara quanto à aplicação a fatos geradores anteriores a junho de 2007, nada aclarando, no meu entender, quanto a fatos geradores a partir daquela data.

Nesse esteira, quanto a fatos geradores posteriores à citada mudança legislativa, este Colegiado possui entendimento sedimentado, embora não unânime, no sentido da inaplicabilidade da multa isolada quando concomitante com a multa de ofício proporcional ao tributo apurado. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

A jurisprudência no e.Superior Tribunal de Justiça também se coaduna com esse entendimento. Veja-se, nesse sentido, o REsp 1496354/PR, julgado pela segunda Turma daquela Corte, que, à unanimidade, confirmou o entendimento quanto à impossibilidade da aplicação das duas multas, quando concomitantes.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado, com os fundamentos que adoto:

"[...]"

Para fins de esclarecimento da controvérsia, cito as normas que, segundo a parte recorrente, foram violadas:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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)

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

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; (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)"

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de *"totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata"*.

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)"*.

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 implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de 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 caso 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 as multas 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.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e

também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

[...]"

Portanto, as multas de ofício isoladas, naquilo em que forem concomitantes com as multas de ofício proporcionais, devem ser exoneradas. Em outras palavras, a multa isolada será cancelada até o montante de base de cálculo menor ou igual à base de cálculo da multa de ofício proporcional.

Dito isso, passa-se à análise fática da questão.

Na decisão recorrida foi exonerada parte das multas isoladas lançadas. Os quadros a seguir resumem a situação do crédito tributário após o julgamento de primeira instância.

P.A	CSLL			Multa de Ofício (75%)		
	Exigida	Exonerada	Mantida	Exigida	Exonerada	Mantida
2008	66.669,10	0,00	66.669,10	50.001,83	0,00	50.001,83
Total	66.669,10	0,00	66.669,10	50.001,83	0,00	50.001,83

Data Referência	Multa Isolada s/ IRPJ Estimativa (50%)		
	Exigida	Exonerada	Mantida
30/04/2008	1.030.531,69	1.030.531,69	0,00
31/05/2008	363.883,51	363.883,51	0,00
30/06/2008	361.029,67	361.029,67	0,00
Total	1.755.444,87	1.755.444,87	0,00

Data Referência	Multa Isolada s/ IRPJ Estimativa (50%)		
	Exigida	Exonerada	Mantida
31/01/2010	352.689,72	0,00	352.689,72
28/02/2010	598.710,69	0,00	598.710,69
31/03/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
30/04/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
31/05/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
30/06/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
31/07/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
31/08/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
30/09/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
31/10/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
30/11/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
31/12/2010	475.700,20	0,00	475.700,20
Total	5.708.402,41	0,00	5.708.402,41

Fato Gerador	Multa Isolada s/ CSLL Estimativa (50%)		
	Exigida	Exonerada	Mantida
30/04/2008	2.562.875,09	1.128.021,58	1.434.853,51
31/05/2008	2.476.267,11	0,00	2.476.267,11
30/06/2008	2.845.799,49	0,00	2.845.799,49

Processo nº 16327.720505/2012-93
Acórdão n.º **1402-002.073**

S1-C4T2
Fl. 1.996

31/07/2008	2.577.429,68	0,00	2.577.429,68
31/08/2008	2.374.245,82	0,00	2.374.245,82
30/09/2008	4.222.807,33	0,00	4.222.807,33
31/10/2008	268.532,51	0,00	268.532,51
Total	17.327.957,03	1.128.021,58	16.199.935,45

Fato Gerador	Multa Isolada s/ CSLL Estimativa (50%)		
	Exigida	Exonerada	Mantida
31/01/2010	285.420,12	0,00	285.420,12
28/02/2010	285.420,12	0,00	285.420,12
31/03/2010	285.420,12	0,00	285.420,12
30/04/2010	285.420,12	0,00	285.420,12
31/10/2010	721.446,97	0,00	721.446,97
30/11/2010	1.276.493,89	0,00	1.276.493,89
31/12/2010	285.420,12	0,00	285.420,12
Total	3.425.041,46	1.128.021,58	3.425.041,46

Ressalte-se que o julgamento de primeira instância exonerou a multa isolada quanto ao IRPJ no ano-calendário 2008.

Importa destacar, de outro lado, a repercussão do lançamento objeto do processo 16327.720416/2012-47 no presente caso.

Em primeiro lugar, tendo em vista que o julgamento naquele processo, quanto à superveniência de depreciação no cálculo das estimativas de CSLL devidas em 2008 foi favorável à recorrente, não há que falar em multa isolada por falta de estimativas a título de CSLL para aquele ano-calendário.

Ademais, perscrutando-se aquele processo constata-se as seguintes bases de cálculo para as multas de ofício proporcionais, relativas ao ano-calendário 2010:

IRPJ 2010: R\$11.416.804,92, fl. 1.022 do processo 16327.720416/2012-47

CSLL 2010: R\$6.850.082,95 fl. 1.031 do processo 16327.720416/2012-47

Assim, recompondo-se as bases de cálculo das multas isoladas e proporcionais, chega-se aos valores mostrados no quadro a seguir, para o ano-calendário de 2010.

Ano-calendário	BC multa proporcional	BC multa isolada	(2)-(1)
	(1)	(2)	
IRPJ	11.416.804,92	11.416.804,82	-0,10
CSLL	6.850.082,95	6.850.082,95	0,00

Tendo em vista que a base de cálculo da multa isolada foi inferior à base de cálculo da multa de ofício proporcional, há que se reconhecer que a concomitância atinge a multa isolada por inteiro.

Dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirmar que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que amparam sua tese.

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

Em Seguida, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está, pois, na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”.

De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

Também nesse sentido é a multa de ofício débito decorrente de tributos e contribuições. Isso porque ela resulta, nos exatos termos da alínea *a* do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização à *falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*.

A jurisprudência neste Conselho é predominante no sentido de que é cabível a apreciação da matéria pelo contencioso administrativo e de que a aplicação da taxa Selic à multa de ofício é correta.

Nesse sentido já se manifestou este E. Colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Aplicável, portanto, a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

Do recurso de ofício

A DRJ exonerou crédito tributário relativo às multas isoladas de IRPJ, para os fatos geradores de 30/04/2008, 31/05/2008 e 30/06/2008, e reduziu a multa isolada de CSLL, para o fato gerador de 30/04/2008, de R\$2.562.875,09 para R\$1.434.853,51 alegando o que segue.

Aduz a impugnante que a fiscalização não levou em consideração os recolhimentos de estimativas anteriores, descumprindo o disposto no art. 2º, § 4º, IV, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

"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, 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.

(...)

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

(...)

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

De fato, conforme orientações explicitadas pela própria Secretaria da Receita Federal, nas instruções de preenchimento da DIPJ, a seguir reproduzidas, o imposto de renda e a contribuição social devidas em meses anteriores podem ser deduzidos para efeito de cálculo do tributo a pagar:

"Linha 11/06 - (-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores

Esta linha deve ser utilizada somente nos meses em que a pessoa jurídica levantou balanço ou balancete de suspensão ou redução (ver subitem 15.1.6.3).

Informar o somatório do imposto de renda devido nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.

O imposto devido em cada mês corresponde ao somatório, se positivo, dos valores informados nas Linhas 11/02 + 11/03 + 11/04 - Linha 11/05 - Linha 11/06."

Ao analisarmos a planilha elaborada pela fiscalização (fls. 1322) constatamos os seguintes equívocos: i) não foram deduzidas as estimativas devidas nos meses de janeiro a março de 2008; ii) o valor do adicional do imposto de renda não foi determinado mediante a aplicação da alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

No mês de abril de 2008 o cálculo correto do adicional do imposto de renda deveria ser o seguinte: $(8.252.253,56 - 20.000 \times 4 \text{ meses}) \times 10\% = 817.225,36$.

Refizemos o cálculo da fiscalização sanando os equívocos na planilha de fls. 1745/1746.

Por concordar com o procedimento da DRJ, acima transcrito, nego provimento ao recurso de ofício, que exonerou crédito tributário relativo às multas isoladas de IRPJ, para os fatos geradores de 30/04/2008, 31/05/2008 e 30/06/2008, e reduziu a multa isolada de CSLL, para o fato gerador de 30/04/2008, de R\$2.562.875,09 para R\$1.434.853,51 conforme tabelas constantes da conclusão do acórdão recorrido, às fls. 1.837/1.838.

Conclusão

Por todo o exposto, Voto por rejeitar a preliminar de nulidade, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada concomitante com a multa de ofício proporcional.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

Processo nº 16327.720505/2012-93
Acórdão n.º **1402-002.073**

S1-C4T2
Fl. 2.000

CÓPIA