

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 16327.720505/2012-93
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.572 – 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2018
Matéria DESMUTUALIZAÇÃO. ESTIMATIVAS MENSAIS - MULTA ISOLADA.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANCO VOLKSWAGEN S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO.

1- O processo de desmutualização trouxe ganhos patrimoniais à contribuinte, que passou de simples associada da antiga CETIP a detentora de ações da CETIP S/A, acrescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia despendido para a formação da associação e que lhe foram devolvidos.

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

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

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendario 2010

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A

MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO.
INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada, fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Esses recursos buscam reverter o que foi decidido no Acórdão nº 1402-002.073, de 20/01/2016, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de, entre outras questões, cancelar a exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL (relativamente ao ano-calendário de 2010), e manter o lançamento referente a IRPJ/CSLL com fundamento nos valores recebidos de instituição isenta a título de devolução de patrimônio - desmutualização (relativamente ao ano-calendário de 2008).

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

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.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em seu recurso especial, a PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à parte da decisão que cancelou a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os seguintes argumentos:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- a e. Câmara *a quo*, julgou que não existe a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda;

- ocorre que a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1202-000.964 de 10/04/2013) e a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1302-001.080 de 07/05/2013), ao analisarem caso similar, interpretaram o art. 44 da Lei 9.430/96, de modo diverso ao esposado pela e. Câmara *a quo*;

- com efeito, os acórdãos paradigmas acima citados mantiveram a cobrança de multa isolada exigida de contribuinte, devido ao não recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, e, também, mantiveram a cobrança da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido, senão vejamos:

Acórdão nº 1202-000.964

***MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.***

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Acórdão nº 1302-001.080

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

- nas hipóteses dos acórdãos paradigmas, tanto como na hipótese analisada pela Câmara *a quo*, os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes;

- vê-se, portanto, que as câmaras deste Conselho de Contribuintes deram soluções diferentes para o mesmo caso. Enquanto que a Câmara *a quo* entende que não pode ser exigida a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1202-000.964 de 10/04/2013) e a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1302-001.080 de 07/05/2013) julgaram que ambas as multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional, por se tratar de hipóteses legais distintas;

- assim, estando devidamente prequestionada a matéria, e demonstrada a divergência jurisprudencial entre Câmaras do CARF, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- por outro lado, não há óbice de que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo. Ora, como se sabe, a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a

penalidade tributária, não se confundindo com os fatos/atos que lhe dão origem. Assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- ainda nessa linha, é de se notar que a utilização de uma mesma base de cálculo (medida de quantificação) para penalidades diversas, não representa qualquer ofensa aos direitos do contribuinte, uma vez que essa identidade de bases de cálculos apenas indica que as duas penalidades foram quantificadas a partir das mesmas bases ou critérios. A sobrecarga indevida em relação ao contribuinte apenas existiria se as penalidades fossem aplicadas em razão do cometimento da mesma infração;

- na hipótese dos autos, a legitimidade, ou não, da cumulação entre a multa de ofício e a multa isolada não dependerá da análise em torno das bases de cálculos dessas penalidades, se idênticas ou não, mas sim do exame acerca das infrações que motivaram a aplicação das mesmas;

- no passo, tem-se como ocorrido o *bis in idem* se as referidas multas decorrerem de uma mesma infração; ao contrário, será lícita a concomitância se as multas resultarem de infrações diversas, ainda que possuam bases de cálculo idênticas;

- analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, resultou falta de recolhimento de tributo (IRPJ e CSLL) por parte da empresa. A denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal da CSLL;

- como se sabe, no Imposto de Renda e na CSLL tem-se o chamado fato gerador complexo, expressão criticada por alguns doutrinadores, mas aceita pela maioria. Significa dizer que, apesar de a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ser adquirida no decorrer de todo ano calendário, o fato gerador apenas será considerado ocorrido no dia 31 de dezembro de cada ano;

- entretanto, apesar de o fato gerador se concretizar apenas no dia 31 de dezembro, o que, a princípio, faria com que o tributo fosse considerado devido a partir de tal data, foi criada a sistemática do recolhimento antecipado, a ocorrer mensalmente, nos termos previstos no art. 2º da Lei 9.430/96, e seus parágrafos;

- observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento antecipado nos termos do referido art. 2º se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IR e da CSLL ao final do ano calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do ajuste anual;

- vê-se, portanto, que com recolhimento mensal antecipado, conforme o art. 2º da lei 9.430/96, o contribuinte do IRPJ e da CSLL auxilia a União a fazer frente às despesas

incurridas durante o ano calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte;

- sob essa ótica, o não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário. Nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; enquanto que do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea “b”, da mesma Lei;

- note-se, que a multa de ofício somente será devida caso exista tributo a pagar por ocasião do Ajuste Anual;

- por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, tenha sido apurado prejuízo fiscal, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento do regime de recolhimento mensal por estimativa, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do atual art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha “apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”. Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram *bis in idem*, como defendido pela parte;

- portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade sobre o mesmo fato infracional. A contribuinte cometeu dois atos ilícitos distintos, previstos em lei, e há uma pena para cada um deles;

- o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

- o fato de estar sendo exigida a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo, não elide a incidência da multa prevista no art. 44, inciso II, alínea ‘b’, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos;

- uma vez constatada a falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica. Não existe limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto;

- apenas para corroborar as conclusões acima expostas, cumpre trazer alguns acórdãos do CARF sobre a matéria: [...];

- especificamente, quanto à base de cálculo das duas penalidades, normalmente elas não são coincidentes. A multa de ofício incide sobre o tributo devido pela parte e que não foi recolhido no momento oportuno. Já a multa isolada deve ser calculada sobre

as antecipações que não foram pagas pela empresa no decorrer do ano. Nem sempre o conjunto dessas antecipações equivalerá ao tributo cobrado;

- o limite admitido no auto de infração é corroborado pela Lei nº 8.981/95, pois ela autoriza o sujeito passivo reduzir ou suspender o pagamento devido em cada mês, desde que demonstre por balancete/balanço mensal que o valor acumulado já recolhido excede o valor devido apurado até o mês corrente: [...];

- considerando que o limite máximo da multa isolada, após o encerramento do ano-calendário, é mesmo o tributo anual devido e como a empresa não efetuou qualquer recolhimento de CSLL, excepcionalmente, a base de cálculo das penalidades será a mesma. Lembrando que tal fato não configura ilegalidade, pois, como visto acima, as multas são aplicadas para punir infrações distintas;

- com efeito, a teor art. 44, §1º, “IV” (art. 44, II, “b”), da Lei 9.430/96, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

- no caso, não há dúvida de que a Recorrida optou por recolher o IRPJ/CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que a Recorrida descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o IRPJ/CSLL, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução;

- sobre o tema objeto deste recurso especial fazendário são esclarecedores os judiciosos argumentos contidos nos votos-condutores dos acórdãos paradigmas, *in verbis*: [...];

- portanto, conclui-se que, a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução;

- quando deixar de recolher os tributos devidos, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução, estará sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96;

- no presente caso, restou plenamente configurado o desrespeito da Recorrida à Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser mantido o lançamento da multa isolada;

DA CONCLUSÃO

- assim, face ao exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja dado provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a multa isolada aplicada.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 31/05/2016, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Primeiramente, cumpre destacar que o Acórdão recorrido entendeu não ser aplicável a súmula CARF nº 105, pois tal enunciado trata especificamente da multa isolada lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, na redação original do dispositivo legal, antes, portanto, das alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

Com relação à divergência, temos que, no recorrido, a Turma *a quo* exarou entendimento no sentido da inaplicabilidade da multa isolada quando concomitante com a multa de ofício proporcional ao tributo apurado.

Entretanto, nos paradigmas, decidiu-se que a incidência de multa isolada não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Ante o exposto, diante da necessária similitude fática, evidenciou-se a divergência jurisprudencial exigida para prosseguimento do Recurso Especial.

Tendo sido atendidos os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial (arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF/2015), e uma vez demonstradas as divergências de entendimentos para a matéria exposta, conclui-se que deve-se DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Em 11/08/2016, a contribuinte teve ciência do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 24/08/2016 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

PRELIMINARMENTE. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO DOS PRESSUPOSTOS CONDICIONANTES DA ADMISSÃO DE RECURSO ESPECIAL À CSRF.

AUSÊNCIA DO PREENCHIMENTO DO REQUISITO DE “INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE” NO TOCANTE À VEDAÇÃO À APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO.

- no caso concreto, com relação à aplicação concomitante de multa isolada e de ofício, a Recorrente não comprova a necessária divergência jurisprudencial para o cabimento da via recursal, porquanto as situações fáticas são diversas;

- o acórdão 1202-000.964, indicado como primeiro precedente a lastrear a divergência, tem o seguinte escopo fático:

“Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas

anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração”.

- em igual sentido é o acórdão 1302-001.080, arrolado como segundo precedente a pretensamente demonstrar a divergência nessa parte:

“A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem”.

- por todo o exposto, constitui premissa para o entendimento exarado em ambos os casos paradigmas o fato de as bases de cálculo das multas isolada e de ofício não se justaporem, ou seja, restar uma diferença de tributo em aberta;

- situação diversa é a do acórdão recorrido. Veja-se:

“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.

(...)

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. 1022 do processo 16327.720416/2012-47

CSLL 2010: R\$ 6.850.082,95 fl. 1031 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.

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

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” (destacamos).

- como é possível perceber, a Turma julgadora que prolatou a decisão recorrida afastou a multa isolada sobre as estimativas, pois no caso em questão, considerando o encerramento do período de apuração, a base de cálculo aplicada à multa pelo não pagamento de tributo (multa de ofício) equivale àquela da multa isolada, não restando quaisquer diferenças devidas a título de estimativas. Foi esta sobreposição de penalidades, presente no caso concreto e inexistente nos processos objeto dos paradigmas colacionados, que constitui a razão de decidir do acórdão recorrido;

- não há, por conseguinte, a divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos 1202-000.964 e 1302-001.080. Nestes as respectivas bases de cálculo das multas de ofício e isolada divergiam, ou seja, restava uma diferença a ser submetida à última espécie de penalidade, algo que não se tem no caso do Recorrido;

- assim sendo, conclusão inequívoca é o não reconhecimento do recurso especial igualmente neste tocante, uma vez que a Recorrente não demonstrou o requisito para a apreciação da divergência jurisprudencial, tal como já consolidado na jurisprudência da CSRF:

“Recurso Especial de Divergência. Admissibilidade. A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido. Consequentemente, não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.” (Acórdão 9303-003.429, Con. Rel. Henrique Pinheiro Torres, DJ: 27/01/2016)

“ADMISSIBILIDADE. REQUISITOS. Não se conhece Recurso Especial que não tenha sido instruído com as decisões divergentes para os mesmos pressupostos fáticos, nos termos do RICARF” (Acórdão 9303-002.131, Con. Rel. Rodrigo da Costa Póssas, DJ: 16/10/2012)

- ante o exposto, não restam dúvidas de que a Recorrente não se desincumbiu de sua obrigação de demonstrar a divergência jurisprudencial que enseja o cabimento da via recursal eleita. Portanto, o que se requer, é o necessário reconhecimento da inadmissibilidade do recurso especial pela Câmara Superior;

MÉRITO.

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.

- as multas isoladas ora contestadas têm por origem antecipações que se tornaram obrigatórias a partir dos ajustes das bases de IRPJ e CSLL realizados pela

Fiscalização nos autos que resultaram na formação do processo nº 16327.720416/2012-47 e na adição de ganho de capital decorrente da substituição dos títulos patrimoniais da "associação CETIP" por ações da "sociedade empresária CETIP". Quer dizer, as estimativas que servem de substrato às multas isoladas decorrem de autuações promovidas pela mesma Fiscalização, todas elas acompanhadas de multas de ofício, por conta da: (1) glosa do ágio amortizado; (2) adição da superveniência de depreciação; e (3) tributação da "desmutualização" da CETIP;

- contudo, o lançamento de multas isoladas, quando os valores sobre os quais são calculadas foram igualmente apenados com multas de ofício (impostas com a exigência de tributos), afigura-se em desacordo com a legislação. Isto porque equivale a exigir duas multas para uma única e mesma infração que se acusa o Recorrido de ter cometido, procedimento evidentemente vedado;

- realmente, tanto a penalidade de ofício quanto a penalidade isolada decorrem da mesma suposta infração imputada ao Recorrido, qual seja, recolhimento considerado a menor de IRPJ e CSLL por conta da dedução de despesas tidas por indevidas e da ausência de tributação de receitas cujas adições ao resultado seriam, no entender da fiscalização, obrigatórias (tanto que a base de cálculo para a aplicação dos percentuais das multas é a mesma: resultado reajustado após a glosa do ágio indevidamente amortizado e consideração da superveniência de depreciação e do ganho de capital oriundo da "desmutualização");

- o exame das situações em que são aplicáveis as penalidades descritas no artigo 44 da Lei 9.430/96, o que inclui a multa de ofício, indica que elas devem ser lançadas juntamente com a exigência do tributo não recolhido ou, de maneira isolada, ao longo do exercício, quando não houver tributo devido a ser exigido de ofício;

- consequentemente, a aplicação de uma das penalidades previstas no artigo 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 artigo 44 da Lei 9.430/1996;

- ilação contrária, no sentido de ser admissível a imposição de duas sanções a uma só infração, com mesma base de cálculo, implica, como apontado, reconhecer a possibilidade de o contribuinte ser penalizado mais de uma vez pela prática do mesmo e único ilícito ocorrido;

- esta última conclusão, no entanto, é incongruente com a finalidade da pena, na medida em que ela pretende reprimir condutas contrárias aos interesses da sociedade e servir como medida educativa, com objetivo de desestimular a prática de novas condutas condenáveis e não se prestar como meio arrecadatário de receitas para os entes tributantes. Deste modo, a partir de uma interpretação sistemática, conclui-se que a aplicação da multa de ofício acompanhada da exigência de tributos exclui a possibilidade de imposição da multa isolada;

- neste mesmo sentido, entendeu-se no acórdão recorrido que: [...];

- a interpretação descrita tem, outrossim, fundamento no disposto no artigo 112 do CTN, uma vez que o dispositivo determina que, diante da inexistência de norma que fixe quando se aplica uma ou outra pena, deve ser necessariamente adotado o entendimento que conduz à aplicação da sanção isolada de forma restrita aos casos em que inexiste a cobrança de tributos acompanhados de multas de ofício;

- a conclusão exposta é de rigor, independentemente de a multa isolada ter, a partir da redação dada ao artigo 44 da Lei 9.430/1996 pela Lei 11.488/2007, passado a ser calculada no percentual de 50%, enquanto a multa de ofício padrão é calculada pelo percentual de 75% do tributo lançado. Isto porque, embora a Lei 11.488/2007 tenha reduzido o percentual de graduação da pena isolada, manteve inalterada a situação fática que autoriza sua imputação, qual seja, a ausência de recolhimento de estimativa por pessoa jurídica que apure o resultado tributável pelo lucro real anual;

- portanto, verifica-se do exposto que, 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 de ofício ordinária. Pior, a multa de 50% decorre da falta de recolhimento de tributos que a mesma Fiscalização julgou devidos;

- daí porque se conclui ter havido a desconsideração expressa do disposto no artigo 44 da Lei 9.430/96 ao se aplicar duas penalidades para a mesma infração, o que, por absurdo, não pode prevalecer;

- por conseguinte, são descabidas as alegações da Recorrente no sentido de que:

“[...] as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram bis in idem, como defendido pela parte. Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade sobre o mesmo fato infracional. A contribuinte cometeu dois atos ilícitos distintos, previstos em lei, e há uma pena para cada um deles”.

- ora, tendo em vista que a penalidade de ofício e a penalidade isolada decorrem da mesma suposta infração imputada ao Recorrido (recolhimento considerado a menor de IRPJ e CSLL nos anos de 2008 e 2010), é evidente o desacerto das ilações supra-transcritas (tratam-se de infrações idênticas);

- além disto, o fato de o recolhimento mensal e a apuração anual do tributo ocorrerem em momentos diferentes (esse em 31/12 e aquele ao longo do ano-calendário), não significa que se possa concluir pela inexistência de dupla punição por um só fato, como argumenta a Recorrente. O que é fundamental para o entendimento da questão é o motivo que levou a aplicação das duas penalidades, o que no caso concreto é o mesmo (a suposta infração cometida pelo Recorrido) e demonstra a existência de dupla punição para o mesmo fato;

- não por outra razão que o CARF tem sistematicamente se manifestado pela inaplicabilidade da multa isolada conjuntamente com a multa de ofício sempre que as suas bases forem as mesmas, a exemplo do que sucede no caso presente, inclusive em casos em que a primeira tenha sido quantificada no percentual de 50%, como se vê, exemplificativamente, das ementas das seguintes decisões: [...];

- o Superior Tribunal de Justiça também não aceita a aplicação concomitante das multas já com a análise da nova legislação (Lei 11.488/07): REsp 1496354/PR [...];

- o posicionamento citado não é isolado. Ao inverso: expressa o entendimento que está se consolidado nas Turmas de Direito Público da Corte sobre a matéria, conforme se percebe dos precedentes abaixo ementados: [...];

- portanto, na esteira da sedimentada jurisprudência administrativa e judicial, devem ser canceladas as multas isoladas por falta de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL, uma vez demonstrado que as multas isoladas e de ofício têm origem nas mesmas acusações e foram apuradas sobre o mesmo valor (IRPJ e CSLL que supostamente teriam deixado de ser recolhidos no caso concreto);

DESCABIMENTO DA COMINAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS POR AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS APÓS O ENCERRAMENTO DO RESPECTIVO PERÍODO DE APURAÇÃO.

- as multas isoladas no percentual de 50% descritas no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1996 são aplicáveis ao sujeito passivo que, tendo optado pela sistemática do lucro real anual, deixa de efetuar o pagamento mensal de IRPJ e CSLL a título de estimativa (regime previsto no artigo 2º da mesma Lei 9.430/1996);

- a partir de tais características, é correto assumir que a multa isolada não é passível de ser imposta após o encerramento do período fiscalizado, quando:

(i) a autoridade fiscal, ao rever o resultado do sujeito passivo em período já encerrado, considerar ter ocorrido infrações que impõem a cobrança de IRPJ e CSLL, uma vez que tais valores são lançados acompanhados de multa de ofício. Neste caso, não há razão para impor a penalidade isolada, pois, a análise da obrigatoriedade de efetuar ou não a antecipação perde qualquer sentido, na medida em que toda a apuração do período é examinada para haver a autuação das diferenças apuradas ao final do período a título de IRPJ e CSLL; e

(ii) antes do encerramento do período, caso a sociedade apure prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSLL), bem como se os valores que eram devidos a título de antecipação tornem-se desnecessários para compor o devido até então (como, por exemplo, quando há antecipações superiores às devidas nos meses seguintes ou retenções que suplantam o total devido). Em ambos os cenários, o que se tem é que, no momento averiguado, o fato passível de ser punido ficou superado. Daí segue-se a conclusão de que não se justifica a imposição de multa, uma vez que a pena só é imposta se o sujeito passivo estiver em estado de ilicitude perante o Fisco.

- verifica-se, assim, que 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 antes mencionadas, não há como impor a penalidade isolada;

- a conclusão indicada, decorrente da interpretação conjunta das diferentes normas que disciplinam a apuração do IRPJ, da CSLL e das espécies de multas previstas na legislação, aplica-se especialmente ao caso concreto, até porque, como também já indicado, 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 artigo 112 do CTN;

- na hipótese em exame, as condições necessárias para a imputação das multas isoladas não estavam presentes em nenhum dos anos em que foram lançadas (2008 e 2010);

- de fato, por primeiro, tendo em vista que a Fiscalização revisou a apuração do resultado tributável do Recorrido, impondo exigências de ofício sobre valores que considerava devidos, conforme descrito no tópico anterior. Neste caso, o artigo 44 da Lei 9.430/1996 não autoriza a imputação das duas penalidades – multa de ofício com a exigência de tributos e multa isolada a título de estimativa – de maneira concomitante;

- em segundo lugar, porque 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, como, aliás, acabou por realizar;

- por esses motivos, a Primeira Turma da CSRF do CARF tem, em repetidas oportunidades, adotado o entendimento pelo descabimento da multa isolada em situações semelhantes, como se percebe dos julgados a seguir descritos: [...];

- portanto, dada a impossibilidade de no caso concreto serem impostas as multas isoladas, seja por ter havido a exigência de tributos acompanhados de multas de ofício, seja por terem sido lançadas após o encerramento do período de apuração das estimativas a que se correlacionam, impõe-se o seu cancelamento;

- a referência aos inúmeros precedentes do CARF, inclusive por intermédio da sua CSRF, bem como do Superior Tribunal de Justiça, os quais adotam o entendimento pelo descabimento da multa isolada em situações como a ora em exame, objetiva consignar tratar-se de matéria já definida em inúmeras e reiteradas decisões proferidas no decorrer de vários anos pelo tribunal administrativo competente para tanto e pela Corte Superior competente para julgar questões legais. Assim, ao contrário do que sugere a Recorrente, não se trata de mera tese acerca da melhor interpretação da legislação pertinente (artigo 44 da Lei 9.430/1996), mas sim de questão já intensamente debatida no âmbito do CARF e do STJ;

- em suma, por qualquer ângulo que se examine a questão, é de rigor o cancelamento das multas isoladas cominadas pelos lançamentos de ofício, em estrita observância da remansosa jurisprudência administrativa e judicial sobre a questão;

DA APRECIÇÃO DOS DEMAIS ARGUMENTOS CONSTANTES DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

- na remota hipótese de se entender possível o provimento do apelo especial fazendário, o que se admite apenas para argumentar, deve essa CSRF determinar o retorno dos autos à instância “*a quo*”, para que haja a apreciação dos demais argumentos aduzidos no recurso voluntário;

- com efeito, foi aduzido que: (i) é descabida a cominação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas após o encerramento do respectivo período de apuração, (ii) impossibilidade de exigência de multa isolada de CSLL de 2008, visto que as importâncias sobre as quais a Fiscalização calculou as estimativas integraram o resultado inicialmente apurado (foram excluídas apenas em 2010, quando se procedeu à retificação do resultado do período) e (iii) quando menos, deve ser determinada a suspensão da exigibilidade das multas isoladas, uma vez que a procedência das importâncias que suportam sua cobrança é objeto de contestação em processo administrativo diverso (processo nº 16327.720416/2012-47) e ainda em trâmite;

- nesse sentir, como nem todos os argumentos referidos foram analisados no acórdão recorrido, dar provimento ao recurso especial fazendário para restabelecer a exigência acarretará em supressão de instância, com ofensa à ampla defesa e contraditório do Recorrido, já que os pontos não foram debatidos na decisão recorrida, de modo que a sua avaliação ofenderia a Constituição Federal e as normas do processo administrativo, o que essa CSRF não admite (p.ex. acórdãos 9101-002.02912, 9101-002.10713);

CONCLUSÃO.

- diante de todo o exposto, requer o Recorrido seja inadmitido o recurso interposto pela Fazenda Nacional, uma vez não atendidos os pressupostos que condicionam a sua recepção ou, alternativamente, ultrapassada a questão da admissibilidade, seja negado provimento para manter, nessa parte, o quanto decidido no acórdão 1402-002.073, reconhecendo-se em definitivo a insubsistência das multas isoladas. Quando menos, os autos devem ser remetidos à instância “*a quo*”, de modo que haja a apreciação das outras questões aduzidas no recurso voluntário, as quais não foram abordadas pelo acórdão recorrido.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito às exigências fiscais apuradas a partir de valores recebidos de instituição isenta a título de devolução de patrimônio (desmutualização).

A contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

INEXISTÊNCIA DE APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL QUANDO DA "DESMUTUALIZAÇÃO" DA CETIP.

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUE AUTORIZA O PROCESSAMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

- o aresto recorrido desconhece da cisão parcial de associação seguida de incorporação, dizendo tratar-se, na realidade, de subscrição de ações, mediante recursos provenientes da devolução de patrimônio de entidade isenta. Entretanto, em sentido diametralmente oposto, analisando caso idêntico ao presente, esse Conselho já entendeu pelo reconhecimento da operação de desmutualização como mera permuta de ativos, mesmo em se tratando de pessoa jurídica com natureza de associação, sem auferimento de receita ou mesmo ganho de capital, conforme se vê do seguinte acórdão paradigma da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

Acórdão Paradigma nº 1103-001.047

“BOLSAS DE VALORES CONSTITUÍDAS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÕES CIVIS. DESMUTUALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CISÃO. Os acréscimos de valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos não constituem receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas, autorizando-se a sua exclusão na apuração do lucro real desde que não sejam distribuídos e formem reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital. As

associações civis são passíveis de cisão, não se limitando tal instituto apenas às pessoas jurídicas reguladas especificamente pela Lei Societária (Lei 6.404/1976). A desmutualização das bolsas de valores - processo de reorganização da sua estrutura societária, alterando-as de associações civis sem fins lucrativos para sociedades anônimas - não resulta em receita tributável sujeita à incidência de IRPJ e CSLL nas corretoras decorrente da valorização dos títulos patrimoniais (avaliados pelo valor contábil atualizado pelo patrimônio líquido das bolsas) permutados por ações. Descabida a alegação do Fisco de devolução de patrimônio das bolsas às corretoras associadas”.

- depreende-se do voto condutor do referido *decisium* tomado como paradigma o seguinte:

“Conclui-se, pois, que as associações podem sim, legalmente, ser objeto de cisão e que os títulos patrimoniais das bolsas de valores constituídas como associações devem ser avaliados para fins de registro contábil nas corretoras associadas pelo valor do patrimônio líquido das bolsas, da mesma forma que o são os investimentos avaliados segundo o método da equivalência patrimonial (MEP), conforme critério determinado por disposição expressa da Portaria MF 785/1977.

(...)

Quanto à alienação de títulos patrimoniais anterior ao referido processo na BM&F, na forma de integralização de aumento de capital realizado pela autuada na Prosper Gestão, não ocorreu qualquer ganho, tendo em vista a entrega dos títulos pelo valor contábil com base no PL da bolsa, tal qual determinam a Portaria MF 785/1977 e o art. 426 do RIR/1999”.

- assim, enquanto o aresto recorrido entende que, por se tratar de pessoa jurídica com natureza de associação, seria impossível a cisão, sendo que a operação havida configuraria uma devolução patrimonial seguida de subscrição de ação, com o consequente auferimento de ganho de capital, o paradigma rechaça tal hipótese e afirma que as associações podem ser objeto de cisão, tratando-se, por consequência, de mera troca de ativos, de modo que essa operação não gera qualquer acréscimo patrimonial à pessoa jurídica antes associada e posteriormente sócia;

- portanto, é patente que a decisão recorrida adotou solução diversa da orientação do precedente colacionado, o que caracteriza a necessária divergência jurisprudencial e demanda o conhecimento do presente recurso especial nesse ponto;

DO MÉRITO DA QUESTÃO.

- até meados de 2008 as atividades de registro, custódia, negociação e liquidação de valores mobiliários e demais títulos negociados nos mercados de capitais eram coordenados pela CETIP – Câmara de Compensação e Custódia e Liquidação (CNPJ 28.719.664/0001-24), associação sem fins lucrativos. À época, somente aqueles que fossem seus associados poderiam executar as atividades descritas. Por esse motivo, os interessados em exercê-las deveriam ter títulos patrimoniais para que fossem associados da CETIP;

- em 29.05.2008, decidiu-se alterar a forma de prestação dos serviços descritos. 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);

- 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 (CNPJ 09.358.105/0001-91);

- a esta operação deu-se o nome de "desmutualização". Isso porque foram assim denominadas transações equivalentes em diferentes Países, em que as atividades atinentes ao mercado de capitais, até então executadas por associações civis, foram transferidas para sociedades empresárias;

- em consequência da "desmutualização", aqueles que até então eram titulares de títulos patrimoniais da "associação CETIP" tiveram parte 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 (item 4.1. do Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação);

- o Recorrente, 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 artigo 21 da Lei nº 9.249/95, segundo o qual: "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". Como, a partir da "desmutualização", não houve alteração no valor patrimonial da investida, não foi igualmente realizada qualquer mudança no registro da participação societária, que manteve o preço dos títulos patrimoniais anteriormente detidos;

- a Fiscalização, ao examinar os fatos, discordou do procedimento descrito. A seu ver, não teria havido cisão da "associação CETIP" com incorporação do seu patrimônio na "sociedade empresária CETIP". Nas suas palavras, "a operação decorrente do processo de desmutualização se deu por 'subscrição' de ações de sociedades anônimas de capital aberto, mediante recursos provenientes da devolução de patrimônio de entidade isenta";

- fixada a premissa de que a transação efetuada compreenderia a devolução de patrimônio de entidade sem fins lucrativos, asseverou que seria aplicável ao caso o artigo 17 da Lei nº 9.532/97, segundo o qual o patrimônio recebido em decorrência de devolução feita por entidade isenta será tributado pelo beneficiário. Logo, o "valor a ser tributado é, portanto, o representado pela diferença entre o valor recebido pelo BVW, na forma de ações de ações da CETIP S.A. e o valor por ele entregue para a formação do patrimônio da CETIP Associação (...)";

- para assim concluir, o Fisco assevera que, após a entrada em vigor do Código Civil editado em 2002 (Lei nº 10.406/02), é vedada a cisão de associações, sendo tal forma de divisão patrimonial de pessoa jurídica admitida unicamente às sociedades

empresárias. Nessa medida, a retirada de patrimônio da associação para subsequente transmissão à sociedade por ações por conta da subscrição de seus papéis dá-se, necessariamente, mediante devolução de seu acervo patrimonial e, como tal, estaria sujeita ao tratamento fixado no artigo 17 da Lei nº 9.532/97;

- o entendimento aplicado, no entanto, não pode prosperar;

- 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 (arts. 53 a 61). Não obstante, o diploma citado assegura que legislação de caráter especial sobre dada matéria pode estabelecer tratamento diverso. É o que determina o artigo 2.033: "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";

- a "associação CETIP", por força das atribuições que possuía, era regulada por lei específica. A Lei nº 6.385/76 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 (art. 1º). O mesmo diploma atribui à Comissão de Valores Mobiliários – CVM, entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios (art. 5º), competência para regulamentar as matérias expressamente previstas na Lei nº 6.385/76, administrar os registros por ela instituídos e fiscalizar permanentemente as atividades e os serviços do mercado de valores mobiliários (art. 7º);

- 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. Assim o faz a Lei nº 6.385/76 por conta de os negócios conduzidos pela CETIP (antes associação, hoje sociedade empresária) compreenderem todo o mercado de capitais, envolvendo recursos de diferentes pessoas, destinados, dentre outros, aos investimentos em sociedades anônimas de capital aberto. O agente que conduz negócios de tal natureza integra o sistema de distribuição de valores mobiliários, o qual, dentre outros, envolve "as entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários" (art. 15, VII);

- não por outra razão, a Lei nº 6.385/76 é expressa em fixar: (1) que dependem de prévia autorização da CVM as atividades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários (art. 16, IV); (2) a competência da CVM para estabelecer as diretrizes para o funcionamento "das entidades de compensação e liquidação", a exemplo da "associação CETIP", sem prejuízo de elas averiguarem, por meios próprios, as condutas dos seus associados (art. 8º, § 1º); e, de forma bastante objetiva, que (3) "As Bolsas de Valores, as Bolsas de Mercadorias e Futuros, as entidades do mercado de balcão organizado e as entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários terão autonomia administrativa, financeira e patrimonial, operando sob a supervisão da Comissão de Valores Mobiliários";

- por essas razões, dado o caráter especial de seus serviços relacionados ao mercado de capitais, as atividades da "associação CETIP" eram reguladas pela Lei 6.385/76 e pelas disposições editadas pela CVM. Ficava a cargo desta editar normas gerais, dentre outros temas, sobre: condições para obter autorização ou registro necessário ao exercício das atividades de compensação e liquidação e condições de constituição e extinção das Bolsas de Valores, entidades do mercado de balcão organizado e das entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários, forma jurídica, órgãos de administração e seu preenchimento (art. 18, I);

- dessa maneira, por força da interpretação conjunta do artigo 2.033 do Código Civil e das disposições da Lei nº 6.385/76, antes citadas, as alterações nos atos constitutivos da "associação CETIP" não se sujeitavam ao estatuto civil. Tanto é verdade que nos instrumentos em que se promoveu a "desmutualização" foi fixado que: "A eficácia dos atos previstos no presente Protocolo fica sujeita às autorizações societárias competentes e à autorização prévia da Comissão de Valores Mobiliários - CVM" (item 7.3. do Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP- Câmara de Custódia e Liquidação);

- a proposta de cisão da "associação CETIP" com incorporação do patrimônio destacado na "sociedade empresária CETIP" foi levada ao conhecimento da CVM, que aprovou as deliberações na forma da documentação apresentada (processo RJ -2008 -10085 - doc. 06 que acompanhou a impugnação). Por meio deles, é possível verificar que se praticou "operação de cisão parcial da CETIP ASSOCIAÇÃO, com versão da parcela cindida de seu patrimônio para a CETIP S.A. e a consequente atribuição de novas ações, a serem emitidas pela CETIP S.A. para os associados da CETIP ASSOCIAÇÃO" (item 1.1. do Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP- Câmara de Custódia e Liquidação);

- a cisão de qualquer pessoa jurídica se dá quando "transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida, se houver total transferência de seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a transferência". A operação 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;

- 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");

- é o que reconhece a própria Administração Fiscal: "2.1 – Segundo entendimento consagrado em atos normativos da Secretaria da Receita Federal, nos casos de incorporação, fusão e cisão não acontece descontinuidade na vida das empresas, tendo em vista que as obrigações tributárias nas sucedidas continuam a ser cumpridas pelas sucessoras, como se não houvesse alteração nas firmas ou sociedades. Não há, a rigor, baixa de bens e direitos de

um patrimônio e ingresso em outro, mas, sim, a transposição de patrimônio de uma para outra pessoa jurídica, que sucede a primeira nos direitos e obrigações”;

- embora os fundamentos expostos revelem o descabimento da exigência fiscal, tanto a DRJ, quanto a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, mantiveram a exação;

- as razões para assim concluírem são de que a Lei nº 6.385/76 não contemplaria dispositivo que disciplinasse de forma expressa e específica “as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas integrantes do mercado de valores imobiliários (sic), 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)”. Disso resultaria que: “Na ausência de disposição expressa estabelecendo um regime jurídico distinto da 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”;

- sucede que, diferentemente do alegado, para o funcionamento de pessoa jurídica regida por lei especial, não se faz necessário que as disposições que a regulem estejam integralmente descritas em lei. Basta que o texto legal determine que a espécie de pessoa jurídica subordina-se a regra especial e que a sua formação e funcionamento será regrado por ato editado pela entidade que regule o mercado em que atue;

- é o que sucede, por exemplo, com os escritórios de advocacia. A Lei 8.906/94 - Estatuto da Advocacia - resume-se a estabelecer que “Os advogados podem reunir-se em sociedade civil de prestação de serviço de advocacia, na forma disciplinada nesta lei e no regulamento geral” (art. 15). Os detalhes acerca da constituição e outras operações envolvendo sociedades de advogados são regidos pelo Provimento 112/06 da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB, regras que afastam a possibilidade de adoção das prescrições do Código Civil a tais espécies de pessoas jurídicas, nos termos do artigo 983, parágrafo único, do Estatuto Civil, conforme Deliberação 14/04, da Comissão de Sociedade de Advogados da OAB-SP (segundo o qual é possível se recorrer ao Código Civil apenas de forma subsidiária e sem contrariar as normas especiais);

- dentre as operações especialmente reguladas pelas normas inerentes às sociedades de advogados consta a cisão, sujeita, portanto, a disciplina própria, conforme se depreende, aliás, de rito descrito no *site* da OAB-SP. Portanto, a despeito não constar de lei, a cisão de sociedade de advogados é matéria regida de forma autônoma ao quanto estabelece o Código Civil;

- algo semelhante se verifica em relação à CETIP;

- a disciplina quanto ao funcionamento da antiga associação CETIP estava sob a tutela e autorização do Conselho Monetário Nacional (CMN) e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Por esses motivos, tais entidades é que disciplinavam o seu funcionamento, bem como a viabilidade de sua cisão e versão de seu patrimônio a sociedade empresária, destinada a explorar o mesmo objeto, independentemente de a forma específica de como fazê-lo não constar detalhadamente regrada na Lei nº 6.385/76, sendo descabida a assertiva de que caberia a aplicação do regime geral do Código Civil. Isso porque a legislação

conferiu diretamente ao CMN e à CVM a faculdade para fixarem como deveria se dar o funcionamento e as mudanças patrimoniais da associação CETIP e da sociedade empresária CETIP, a exemplo do que o Estatuto da Advocacia fez em relação às sociedades de advogados, conferindo à OAB ampla liberdade para estabelecer as condições acerca das pessoas jurídicas prestadoras de serviços legais;

- assim, diferente do quanto afirmado pela *decisum* recorrido, depreende-se que não houve uma devolução de patrimônio da associação aos seus membros, seguida da subscrição e aumento de sociedade por ações com bens. Houve, concretamente, a troca dos títulos patrimoniais pelas ações, mediante cisão, cujos efeitos são de uma permuta, a qual não configura ganho de capital ou receita operacional para o Recorrente;

- observe-se, ainda, ser vedado, de todo modo, à Receita Federal pretender negar validade aos atos de cisão da "associação CETIP" com incorporação de seu patrimônio a valor contábil na "sociedade empresária CETIP". É que, como apontado, a constituição, funcionamento e alterações nos atos regulamentares de sociedade liquidação e custódia de valores mobiliários, a exemplo da antiga "associação CETIP", são matérias legalmente reservadas à CVM pela Lei nº 6.385/76. Como decorrência, se o tratamento do tema foi reservado à entidade pública diversa da Receita Federal, é vedado a esta pretender não aceitar o regime jurídico conferido por aquela à operação de "desmutualização". Nessas circunstâncias, deve o Fisco averiguar se o regime fiscal aplicado está de acordo ou não com as normas tributárias que os disciplinam. No caso, se o tratamento está condizente com as regras tributárias cabíveis na cisão de pessoas jurídicas. Entretanto, não lhe cabe afastar a natureza da operação, tal como legitimamente realizada e reconhecida como correta pela CVM;

- afinal, 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. É por isso que o artigo 11 da Lei nº 9.784/99 estabelece que: "A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos";

- o acórdão recorrido, tratando do ponto, assevera 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";

- entretanto, o Fisco não tem competência para descaracterizar a natureza da operação de "desmutualização" (uma cisão), afirmando tratar-se de devolução de patrimônio sujeita aos ditames do art. 17 da Lei nº 9.532/97, tendo em vista que se trata de matéria legalmente reservada à CVM pela Lei nº 6.385/76;

- com efeito, se o ato praticado pelo particular é qualificado pela autoridade competente - CVM - como cisão, é vedado ao Fisco, a pretexto de avaliar a correta aplicação das normas tributárias, afirmar-se que se trata de dissolução de associação e constituição de sociedade empresária. Ora, se nem mesmo a lei pode alterar o conteúdo dos atos de direito privado utilizado para definir as competências tributárias (CTN, art. 110), muito menos os agentes fiscais – individualmente – podem negar os seus efeitos para fins tributários e aplicar regime previsto para figuras diversas. Isto é, ao contrário do que apontou o acórdão guerreado, um único ato não pode ser ao mesmo tempo cisão (classificação dada pela CVM) e dissolução (assunção da peça fiscal em questão);

- daí porque a decisão paradigma, em consonância com a jurisprudência do CARF, afasta a pretensão do Fisco de desqualificar as cisões realizadas e requalificá-las como devoluções de patrimônio de entidade isenta com ganho de capital e subsequentes entregas do acervo em aumento de capital em sociedades anônimas. No mesmo sentido, as seguintes decisões do CARF: [...];

- também as decisões judiciais caminham no mesmo sentido, conforme se percebe das seguintes decisões: [...];

- em resumo, resta demonstrado que o Código Civil expressamente admite a cisão de associações, desde que assim autorizado em legislação especial. As atividades anteriormente desempenhadas pela "associação CETIP" são regidas pela Lei nº 6.385/76, que atribui à CVM competência para disciplinar o funcionamento e as alterações das entidades responsáveis pelo registro, custódia, negociação e liquidação de valores mobiliários e demais títulos negociados nos mercados de capitais. A CVM examinou e autorizou que fosse implementada a cisão parcial da "associação CETIP" com incorporação do seu patrimônio na "sociedade empresária CETIP";

- tal como consignado nas decisões antes referidas, tratando-se de mera permuta de ativos de mesmo valor, não há como caracterizar acréscimo patrimonial ou lucro tributáveis;

- por esses motivos, aplicam-se ao caso as normas fiscais que tratam de cisão de pessoas jurídicas, tal como feito pelo Recorrente, sendo vedado ao Fisco desconsiderar a transação feita e o regime fiscal adotado, razão pela qual deve ser reformada a decisão recorrida e decretada a insubsistência do lançamento efetuado;

PEDIDO

- por todo o exposto e demonstrado o cabimento do presente recurso, pede e espera a Recorrente seja o mesmo conhecido e provido para, reformando-se o r. aresto recorrido, determinar-se o restabelecimento do prejuízo fiscal em questão.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 30/09/2016, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

I - Matéria objeto do recurso especial

No RECURSO ESPECIAL a contribuinte afirma que o acórdão recorrido apresentaria divergência jurisprudencial com os acórdãos paradigma nº 1103-001.047, nº 3403-003.384 e 3403-001.734 em relação à matéria: ausência de adição ao resultado de acréscimo proporcionado a partir da troca de títulos patrimoniais de associação sem fins lucrativos por ações de sociedade empresária, efetuada por cisão parcial da primeira com incorporação na segunda do patrimônio desmembrado - procedimento denominado "desmutualização".

[...]

III.1. O acórdão paradigma nº 1103-001.047, de 08/01/2015, trouxe em ementa:

[...]

Trata o acórdão paradigma do processo de 'desmutualização' da Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) e da Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F), assim entendido o processo pelo qual aquelas bolsas, que se constituíam em sociedades civis sem fins lucrativos, transformaram-se em uma sociedade anônima de capital aberto.

Segundo o relatório no acórdão paradigma, as associadas à Bovespa – as corretoras de câmbio e valores mobiliários – detinham seus títulos patrimoniais, condição exigida para a intermediação dos negócios. No momento da "desmutualização" da Bovespa, a recorrente naquele acórdão recebeu em devolução sua participação no patrimônio de uma entidade isenta, a bolsa. Na devolução do patrimônio da entidade isenta, a diferença entre o valor devolvido e o originalmente entregue para a formação do patrimônio da bolsa, o custo original dos títulos patrimoniais, constituiu ganho tributável, na forma do art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.

Mas, o voto vencedor do acórdão paradigma asseverou que não ocorreu qualquer ganho, tendo em vista a entrega dos títulos pelo valor contábil com base no PL da bolsa, tal qual determinam a Portaria MF 785/1977 e o art. 426 do RIR/1999 (e-fl. 2097).

Concluimos que houve diferentes interpretações legais para a mesma legislação e para semelhantes situações fáticas, tendo-se em vista que, para o acórdão paradigma, no momento da "desmutualização", a diferença entre o valor do patrimônio da entidade isenta devolvido e o entregue para a formação do patrimônio da nova sociedade empresária não constituiu ganho tributável, na forma do art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997. Mas, para o acórdão recorrido haveria ganho de capital tributável.

III.2. O acórdão paradigma nº 3403-003.384 trouxe em ementa: [...];

O acórdão paradigma afirma já na ementa que a "desmutualização" envolve um conjunto de atos típicos das operações societárias de cisão e incorporação, com o que não haveria concretamente um ato de restituição do patrimônio pela associação aos associados, tampouco um ato sucessivo de utilização destes recursos para a aquisição das ações. Como este entendimento é oposto ao contido no acórdão recorrido, reputo configurada a divergência.

III.3. O acórdão paradigma nº 3403-001.734.

O terceiro acórdão paradigma volta a trazer entendimento divergente, já suscitado nos acórdãos paradigmas anteriores, de que a desmutualização, envolve um conjunto de atos típicos das operações societárias de cisão e incorporação, com o que não haveria concretamente um ato de restituição do patrimônio pela associação aos associados, tampouco um ato sucessivo de utilização destes recursos para a aquisição das ações.

Como já se analisou dois acórdãos paradigmas para esta matéria, e com base no prescrito no § 7º do art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado

pela Portaria MF nº 343, de 2015, deixo de apreciar este acórdão paradigma.

IV - CONCLUSÃO

Tendo a recorrente demonstrado a divergência de entendimentos para a matéria e acórdãos paradigmas mencionados conclui-se que se deve DAR SEGUIMENTO ao seu Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF).

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 25/10/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 27/10/2016 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PELA QUAIS O ACÓRDÃO RECORRIDO DEVE SER MANTIDO.

BREVE HISTÓRICO FÁTICO SOBRE A DESMUTUALIZAÇÃO.

- a Bovespa e a BMF (Bolsas) nasceram, respectivamente em 1967 e 1985, com contornos jurídicos de Associações sem Fins Lucrativos. Tal característica assim permaneceu até o ano de 2007, data em que sucederam as alterações na estrutura jurídica daquelas entidades que adiante serão mencionadas;

- durante sua existência, essas associações emitiram diversos títulos, representativos de frações do seu patrimônio, cuja propriedade dos mesmos era condição necessária ao acesso às operações por elas intermediadas;

- em outras palavras, as pessoas físicas e jurídicas que desejassem participar de operações organizadas pelas bolsas (Bovespa e BMF, posteriormente BM&F) deveriam adquirir tais títulos patrimoniais;

- a recorrente detinha alguns desses títulos patrimoniais (mais adiante abordaremos esta circunstância com maior profundidade);

- é oportuno notar que a característica de associações sem fins lucrativos, somada ao fato de realizar atividades de extrema relevância para os interesses nacionais, permitiram às Bolsas gozar de tratamento diferenciado pela legislação nacional;

- como exemplos desses favores legais podemos citar, de antemão, o disposto no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 e no artigo 14 da Lei nº 6.385/76, com a redação dada pela Lei nº 10.303/2001:

Lei nº 9.532/1997

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Lei nº 6.385/76

Art. 14. A Comissão de Valores Mobiliários poderá prever, em seu orçamento, dotações de verbas às Bolsas de Valores e às Bolsas de Mercadorias e Futuros. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

- foi justamente neste cenário de favor fiscal (isenção) e de íntima relação com o poder público (possibilidade de dotação orçamentária) que as Bolsas construíram um patrimônio robusto e invejável;

- ocorre que em 2007, seguindo uma tendência mundial iniciada em março de 1997, quando o OMX Group (reunião de bolsas de valores Nórdicas) abriu o seu capital e deflagrou a oferta inicial de ações, a Bovespa decidiu afastar-se do modelo de associação sem fins-lucrativos para adotar a forma de sociedade anônima e sua inexorável finalidade lucrativa;

- foi denominado “Desmutualização” justamente o conjunto de alterações societárias que culminaram na transferência das atividades das Bolsas, até então desempenhadas por associações sem fins lucrativos, para companhias abertas, com propósitos econômicos;

- a literatura sobre o tema nos dá conta de que os principais motivos para a abertura de capital das bolsas de valores em todo o mundo foram: 1. progresso da tecnologia da informação; 2. ambiente favorável para a concorrência criado pela liberalização da economia associada à menor proteção e controle de capitais; 3. temor de que transações migrassem para outros mercados; 4. necessidade de captação de recursos, cada vez mais necessários para fazer frente aos investimentos em tecnologia;

- é de extrema relevância para o presente caso a menção dos reais motivos que levaram as bolsas a abrirem seu capital em todo o mundo;

- afasta-se, com isso, qualquer pretensão (fundada em interpretação deturpada e pontual da Resolução CNM nº 2.690/2000) no sentido de aproximar o processo de desmutualização (criação de sociedades anônimas) com qualquer determinação estatal;

- em outras palavras, a desmutualização das Bolsas brasileiras partiu de decisão *interna corporis* das associações e de seus associados, detentores dos títulos de propriedade, seguindo tendências mundiais do setor; não houve, repita-se, qualquer determinação estatal para tanto;

DO REGIME JURÍDICO APLICÁVEL ÀS ASSOCIAÇÕES E SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

- em seu recurso voluntário, a recorrente defende que não auferiu nenhum ganho de capital no processo de desmutualização, pois o valor das ações da Bovespa Holding e da BM&F S.A. foi idêntico ao valor dos títulos patrimoniais detidos nas respectivas bolsas;

- em sua óptica, teria havido um simples fato permutativo, no qual ocorreu uma troca de elementos patrimoniais entre a Bovespa e a Bovespa Holding, bem como entre a BM&F e a BM&F S.A., não se podendo considerar que houve alteração do patrimônio da recorrente. A simples substituição dos títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F não se traduziria em acréscimo ou incremento patrimonial;

- tais assertivas, contudo, não se sustentam.

- a correta solução da presente controvérsia passa necessariamente por uma análise do regime jurídico a que se submetiam as Bolsas de Valores (Bovespa e BM&F) ao tempo das “operações societárias”. Primeiramente, é preciso ser dito que não encontra respaldo no ordenamento jurídico brasileiro a tese de que a incorporação, a cisão e a fusão de bolsas de valores eram plenamente aplicáveis ao caso em análise;

- em casos semelhantes a este, já em apreciação no CARF, verifica-se argumentação baseada em uma leitura pontual e isolada do artigo 5º da Resolução CNM nº 2.690/2000, que assim dispõe:

Art. 5º O estatuto social das bolsas de valores deve estabelecer, além do que for exigido pela legislação aplicável, regras básicas relativas à adoção de estrutura administrativa e operacional que permitam assegurar o pleno atendimento do seu objeto social e dos requisitos inerentes à sua condição de instituição auxiliar da Comissão de Valores Mobiliários enquanto entidade reguladora e fiscalizadora do mercado, dispondo, ainda, sobre:

[...]

VII - incorporação, fusão, cisão e dissolução da bolsa de valores;

[...]

- os Contribuintes esquecem, ou optam por não mencionar, que a leitura integral e sistemática da Resolução CNM nº 2.690/2000 demonstra a plena possibilidade de convivência de bolsas de valores constituídas como associações civis ou como sociedades anônimas;

- em outros termos, o poder público instituiu uma faculdade para as bolsas de valores: ou elas se constituem sob a forma de associações civis ou sob a forma de sociedades anônima;

- esse é o teor do artigo 1º, bem como de diversos dispositivos daquela resolução CMN:

Art. 1º As bolsas de valores poderão ser constituídas como associações civis ou sociedades anônimas, tendo por objeto social:

(...)

Parágrafo único. As bolsas de valores que se constituírem como associações civis, sem finalidade lucrativa, não podem distribuir a sociedades membros parcela de patrimônio ou resultado, exceto se houver expressa autorização da Comissão de Valores Mobiliários.

(...)

Art. 6º O Patrimônio ou o capital social das bolsas de valores deve ser formado, quando da constituição, mediante realização em dinheiro, e será

dividido, conforme o caso, em títulos patrimoniais ou ações ordinárias com direito de voto pleno, devendo a quantidade e o valor inicial de emissão de títulos patrimoniais ser fixados pela Comissão de Valores Mobiliários.

(...)

Art. 7º As bolsas de valores podem emitir títulos patrimoniais ou ações com direito de voto pleno, cuja colocação será realizada mediante leilão, com pré-qualificação para os licitantes, ou na forma prevista em lei.

(...)

- como se observa, a Resolução CMN nº 2.690/2000 faculta a adoção de qualquer das formas – associação civil sem fins lucrativos ou sociedade anônima – para as bolsas de valores. Igualmente, traça diretrizes tanto para as que adotaram a estrutura jurídica de associação quanto para aquelas que adotaram a forma de S.A.;

- ocorre, porém, que os Contribuintes autuados em razão da desmutualização desejam a aplicação de dispositivos previstos apenas para quem adotou a forma de S.A. quando, indiscutivelmente, a estrutura jurídica da Bovespa e da BM&F era de associações civis;

- por mais engenhosas que tenham sido as operações societárias que culminaram com a transferência das atividades das Bolsas para uma S.A., não há como fugir da simplicidade dos fatos. Ou seja, ao final das operações, as associações civis sem fins lucrativos estavam extintas e, em seu lugar, constituíram-se sociedades anônimas;

- ora, os institutos da fusão, cisão e incorporação não são de utilização permitida pelas associações por força do disposto no artigo 1.113 e seguintes do Código Civil, cuja localização topográfica indica sua aplicação somente às sociedades empresárias (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);

- corrobora esse entendimento de aplicação daqueles institutos jurídicos somente às sociedades mercantis a Instrução Normativa Nº 88 do DNRC, que, em pleno vigor, dispõe sobre o arquivamento dos atos de transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades mercantis;

- a referida IN assim dispõe:

Art. 23. As operações de transformação, incorporação, fusão e cisão abrangem apenas as sociedades mercantis, não se aplicando às firmas mercantis individuais.

- como se observa, ilustres Conselheiros(as), uma vez que a cisão e a incorporação não podem ser aplicadas às sociedades civis, as operações societárias resultaram, em verdade, na extinção das sociedades civis Bovespa e BM&F. Em casos como estes, a regra aplicável não é outra senão o artigo 61 do Código Civil:

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.

- como se vê, o artigo 61 do Código Civil veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa;

- os Contribuintes defendem a aplicação de institutos próprios de sociedades empresárias com fundamento em interpretação literal e isolada do artigo 2.033:

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.

- ora senhores(as) Conselheiros(as), uma interpretação de dispositivo legal não pode retirar todo o conteúdo normativo de um outro artigo da lei. Neste caso específico, ainda que se admita a aplicação de cisão, incorporação, etc, às sociedades civis, não se pode fugir das consequências estipuladas no artigo 61 do Código Civil;

- em outras palavras, caso se entenda aplicáveis os institutos da cisão e incorporação às sociedades civis, por força de interpretação isolada do art. 2.033 do CC, as estipulações próprias à natureza de sociedades civis sem fins lucrativos não podem ser desprezadas, sob pena de ofensa ao critério da especificidade, prestigiado até mesmo pelo citado artigo 2.033;

- com efeito, o art. 2.033 ressalva sua aplicação em caso de legislação específica. No que se refere às associações civis, a legislação específica trata-se da Lei nº 6.015, de 1973, que nada fala sobre tais institutos (fusão, cisão, incorporação, transformação) para esses entes associativos;

- assim sendo, a matéria possui tratamento específico nos artigos 53 a 61 do Código Civil. Em todos os artigos do Código sobre as associações fica claro o distanciamento entre elas e a finalidade econômica;

- parece-nos suficientemente claro, a partir de interpretação sistemática e teleológica dos artigos, que a exploração de atividade econômica por pessoa jurídica submetida a regime incompatível com a mercancia exigiria sua prévia extinção;

- ainda que admitíssemos a aplicação de institutos como a transformação, cisão e incorporação de sociedades empresárias ao presente caso, apenas para se evitar eventual solução de continuidade das atividades desenvolvidas pelas bolsas, ainda assim, dada a nítida disparidade de regimes, não há como fugir à conclusão (como manda a lei) de que os

associados receberam de volta patrimônio e, ato contínuo, dele se utilizaram na integralização de ações em sociedade anônima;

- entender de maneira diversa, ou seja, admitir a utilização indiscriminada dos institutos da transformação, cisão e incorporação de sociedades empresárias ao presente caso, é negar vigência ao regime jurídico que disciplina as associações civis sem fins lucrativos, mormente ao Art. 61 do Código Civil;

- acrescente-se, Senhores(as), não havia qualquer determinação ou exigência estatal para que as Bolsas passassem a adotar a forma de sociedade anônima. Como vimos acima, a decisão foi tomada seguindo uma tendência mundial e em observância aos reclames do setor;

- os beneficiários da desmutualização não podem se furtar aos efeitos jurídicos dessa decisão, inclusive os efeitos tributários;

- assim, a recorrente deveria ter oferecido à tributação os valores do patrimônio das associações extintas que lhe foram devolvidos, uma vez que se tratavam de entidades isentas. Esse é o comando do artigo 17 da Lei nº 9.532/1997, senão vejamos:

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.

(...)

§ 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.

(...)

- vale a pena destacar que a matéria já recebeu manifestação do Poder Judiciário, que acolheu todos os argumentos aqui enunciados e manteve os lançamentos tributários, senão vejamos: [...];

- recentemente, em 3 julgamentos ocorridos em 11 de abril de 2012, este CARF acolheu os argumentos aqui defendidos e reconheceu a impossibilidade de versão do patrimônio de associação isenta a pessoa jurídica com finalidade lucrativa;

- prestigiando a sistemática do art. 61 do Código Civil, o CARF reconheceu na Sessão de abril de 2012 ter havido devolução de patrimônio aos associados das bolsas de valores, atraindo a incidência do art. 17 da Lei nº 9.532/97, que determina a tributação. Confirmam-se: [...];

- assim, Senhores(as) Conselheiros(as), por não ter o Contribuinte Recorrente observado as disposições legais que regem a matéria, mormente o artigo 61 do Código Civil e o artigo 17 da Lei nº 9.532/1997, o lançamento tributário realizado não merece reparo, como já amplamente reconhecido pelo Judiciário e, mais recentemente, pelo próprio CARF;

DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO: APURAÇÃO DO VALOR DOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DAS BOLSAS DE VALORES.

- a contribuinte aduz que o procedimento contábil a ser utilizado para as atualizações dos títulos patrimoniais seria análogo ao da equivalência patrimonial. Além disso, afirma que a utilização do MEP teria sido imposta pelo Conselho Monetário Nacional e pela CVM às instituições financeiras e equiparadas. Assim, dever-se-ia aplicar ao presente processo as normas que tratam das avaliações procedidas pelo método da equivalência patrimonial. Entretanto, tais alegações não merecem prosperar;

- percebe-se que a recorrente, mais uma vez, visa à aplicação do regime jurídico próprio das sociedades anônimas. Isso porque pretende utilizar o método da equivalência patrimonial – previsto na Lei nº 6.404, de 1976 – para avaliar o ativo correspondente ao título patrimonial que lhe assegurava a condição de associada das Bolsas de Valores;

- diante disso, necessário verificar porque o regime da Lei nº 6.404/76 (sociedade por ações) não podia ser aplicado, à época dos fatos geradores, às operações de alienação de títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F – concretizadas com a desmutualização. Além disso, também é imprescindível demonstrar porque a contribuinte deveria ter oferecido à tributação o acréscimo patrimonial auferido com mencionada operação;

INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÕES.

- a Bovespa e a BMF nasceram, respectivamente, em 1967 e 1985, com contornos jurídicos de Associações sem Fins Lucrativos. Durante sua existência, essas associações emitiram diversos títulos, representativos de frações do seu patrimônio. Nesse ponto, vale ressaltar que a propriedade desses títulos era condição necessária para ter acesso às operações intermediadas pelas bolsas de valores acima mencionadas. Em outras palavras, as pessoas físicas e jurídicas que desejassem participar de operações organizadas pela Bovespa e pela BM&F deveriam adquirir tais títulos patrimoniais;

- ao tempo das operações que culminaram com a desmutualização, o regime jurídico das Bolsas de Valores permanecia o mesmo, ou seja, aquele próprio das associações sem fins lucrativos. Diante disso, não restam dúvidas de que as normas aplicáveis à Bovespa e à BM&F eram as previstas nos arts. 53 a 61 do Código Civil de 2002. Isso porque o regime jurídico das associações está previsto nos aludidos dispositivos legais – em local apartado dos dispositivos que tratam das sociedades;

- ora, é sabido que uma sociedade é caracterizada por ser uma pessoa jurídica decorrente de um estatuto social ou de um contrato, pelo qual duas ou mais pessoas se obrigam a prestar certa contribuição de bens ou serviços, formando um patrimônio destinado ao exercício de atividade econômica, e com a intenção de partilhar lucros entre si. Nessa perspectiva, as antigas Bovespa e BM&F, para serem consideradas sociedades, deveriam partilhar os resultados advindos da atividade econômica desenvolvida. Todavia, por terem sido constituídas sob a forma de associações civis SEM FINS LUCRATIVOS, não há que se falar em distribuição de lucros e, portanto, em equiparação de tais entidades a sociedades;

- dessa maneira, a legislação aplicável às sociedades não pode ser estendida às associações em razão das próprias características que diferenciam um e outro tipo de pessoa jurídica. Portanto, resta inviabilizada a pretensão de estender à Bovespa e à BM&F a legislação de regência das sociedades empresárias;

- as razões utilizadas acima servem para se refutar o entendimento da contribuinte, no sentido de que seria aplicável o método da equivalência patrimonial (MEP) para a avaliação do título patrimonial das bolsas de valores. Ora, o MEP foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 6.404, de 1976, e deve ser aplicado de acordo com os preceitos firmados por este diploma legal. Assim, o primeiro aspecto que deve ser ressaltado é que a Lei nº 6.404, de 1976, tem como destinatárias as sociedades por ações, que possuem natureza jurídica totalmente diversa das associações. Com efeito, basta lembrar que a Bovespa e a BMF foram instituídas como associações sem fins lucrativos, enquanto as sociedades por ações servem para o desenvolvimento de atividades empresariais – cujo objetivo é proporcionar lucro aos seus sócios. Desse modo, fica evidente a incompatibilidade da Lei nº 6.404, de 1976, com o regime jurídico das associações;

- não obstante, nada impede que uma lei possa autorizar que as associações civis utilizem as regras previstas para as sociedades empresárias. Apesar das inúmeras disparidades entre as sociedades empresárias e as associações civis sem fins lucrativos, se a lei previsse que estas poderiam ser regidas pelas normas da Lei nº 6.404, de 1976, caberia apenas obedecer ao comando legal. Nessa perspectiva, o contribuinte teria razão se houvesse uma lei que autorizasse as associações civis a seguirem as normas contábeis específicas para as sociedades por ações. Entretanto, não existe tal suporte legal que fundamente a pretensão do contribuinte – pois os dispositivos do Código Civil que regulamentam as associações não trouxeram norma com este conteúdo, tampouco a Lei nº 6.404, de 1976;

- feitas estas considerações, não há como se distanciar das conclusões exaradas na Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, ao afirmar que:

(...) nunca estiveram as sociedades corretoras autorizadas a avaliar as cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores pelo MEP. Estavam, sim, autorizadas pela Portaria nº 785, de 1977, a postergar a tributação sobre o valor dos acréscimos efetuados ao valor nominal das cotas ou frações ideais recebidos em virtude de aumento do capital social das bolsas de valores para o momento em que houvesse a redução do capital ou até mesmo a extinção dessas associações.

- conforme se verifica no trecho acima transcrito, não havia autorização legal para que as corretoras avaliassem seus títulos patrimoniais da Bovespa e da BMF utilizando o MEP. Esse entendimento apenas confirma que o regime jurídico das Bolsas de Valores era distinto das sociedades por ações – e não poderia ser diferente, visto que a Bovespa e a BMF eram entidades sem fins lucrativos, ao contrário das sociedades empresárias. Assim, resta evidenciado que nenhuma lei ou Decreto-Lei fundamentou a pretensão do contribuinte de avaliar seus títulos patrimoniais das Bolsas de Valores pelo MEP;

- por sua vez, cumpre destacar que a Portaria nº 785/1977, do Ministro de Estado da Fazenda, regulamentou a tributação dos acréscimos patrimoniais auferidos pela Bovespa e pela BMF. Ocorre que a mencionada Portaria em momento algum determinou a utilização da Lei das Sociedades por Ações para contabilização dos acréscimos de valor dos títulos patrimoniais das Bolsas. Confira-se:

Portaria nº 785, de 20 de dezembro de 1977

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições e, com, fundamento no que dispõe o art. 223, 'm', do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

Resolve:

I. Os acréscimos 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.

II. Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no Decreto-Lei nº 1.109/70, art. 3º, § 3º (RIR, art. 237).

- inicialmente, chama a atenção que a citada Portaria foi editada para regulamentar a alínea “m” do art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75. Significa dizer que a Portaria nº 785, de 1977, retirou fundamento de validade de uma norma anterior ao próprio surgimento do MEP – que passou a vigorar apenas a partir da Lei nº 6.404, de 1976. Dessa forma, fica patente que a interpretação ministerial explicitada na mencionada Portaria não se referia ao MEP. Para confirmar essa constatação, vejamos o que dispunha a alínea “m” do art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

Art. 223. – Serão excluídos do lucro real para os efeitos de tributação:

(...)

m) o valor das ações, quotas ou quinhões de capital, recebidos em decorrência dos aumentos de capital efetuados nos termos e condições dos artigos 197, §§ 6º e 9º, 223, alínea l, 223, § 31, 236, 243, alínea d, 250, 254, § 3º, 283, 297, 577, 578 e 583 (Decreto-lei nº 1.096/70, art. 1º, §§ 6º e 7º, Lei nº 4.862/65, art. 49, Decreto-lei nº 1.260/73, art. 4º, Decreto-lei nº 1.109/70, art. 3º e § 1º, Lei nº 4.357/64, art. 3º, § 6º, Decreto-lei nº 756/69, art. 25, Decreto-lei nº 1.338/74, art. 15, § 4º, Decreto-lei nº 1.191/71, art. 9º, § único, Decreto-lei nº 221/67, art. 80, § 4º, Lei nº 5.508/68, art. 36, Decreto-lei nº 756/69, art. 24, § 4º, Decreto-lei nº 1.346/74, arts. 6º, § 3º, e 11, e Decreto-lei nº 1.370/74, art. 2º, § 3º);

- dessa forma, percebe-se que a norma acima tratava dos quinhões ou frações ideais recebidas pelos associados em decorrência de meros aumentos de capital da bolsa de valores. Assim, não há que se confundir a situação tratada nos referidos atos normativos com o MEP;

- não merecem prosperar, igualmente, alegações no sentido de que o Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 teriam obrigado as sociedades corretoras de valores a avaliarem seus títulos patrimoniais das bolsas de valores (associações) pelo MEP. Com efeito, infere-se da leitura do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, que o MEP só se aplica aos investimentos em sociedades controladas ou coligadas. Diante disso, não se pode admitir que o Poder Regulamentar conferido à CVM, pela Lei nº 6.404 de 1976, possa servir para autorizar a extensão do MEP para as Bolsas de Valores constituídas sob a forma de associação civil. Isso porque o art. 4º da referida lei evidencia que as normas expedidas pela CVM sujeitam apenas as companhias abertas;

- por outro lado, se o Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 conferiram tal prerrogativa às corretoras, o fizeram desrespeitando o art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976. Isso porque o citado dispositivo legal restringe a aplicação do MEP para avaliação de investimentos em sociedades coligadas ou controladas. Ora, Srs. Conselheiros, é possível conceber que as corretoras eram coligadas ou controladoras das Bolsas de Valores? Se prevalecer o entendimento de que as corretoras poderiam avaliar seus títulos patrimoniais nas Bolsas de Valores pelo MEP, restaria desconfigurada ou simplesmente ignorada a natureza jurídica das próprias Bolsas de Valores. Significa dizer que o MEP serviria para associados avaliarem sua participação no patrimônio da associação – o que é totalmente incompatível com a finalidade e a estrutura de uma associação sem fins lucrativos;

- acrescente-se ainda que a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 determina apenas que as sociedades corretoras observem normas consubstanciadas no COSIF, mas, de forma alguma autorizou que se avaliassem investimentos em associações pelo MEP. Vale a pena transcrever as disposições da referida Circular:

Às Instituições Financeiras e demais Entidades Autorizadas a Funcionar pelo Banco Central do Brasil Comunicamos que a Diretoria do Banco Central do Brasil, em sessão realizada em 16.12.87, com fundamento no art. 4., inciso XII, da Lei n. 4.595, de 31.12.64, por competência delegada pelo Conselho Monetário Nacional, decidiu instituir, para adoção obrigatória a partir do Balanço de 30.06.88, o anexo PLANO CONTÁBIL DAS INSTITUIÇÕES DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL - COSIF.

2. As normas consubstanciadas no COSIF aplicam-se aos bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimento, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de arrendamento mercantil, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, sociedades de crédito imobiliário, associações de poupança e empréstimo, caixas econômicas e cooperativas de crédito.

3. O período compreendido entre janeiro e junho de 1988 é considerado como de implantação, devendo as instituições financeiras tomar as providências necessárias para que a sua escrituração esteja em condições de fornecer, em 30.06.88, os dados indispensáveis ao levantamento das demonstrações financeiras exigidas.

4. Observar-se-á também o seguinte:

a) considerada a data-base de 30.06.88, remeter-se-á ao Banco Central o Balancete Geral Analítico (Doc. n. 01), confeccionado de acordo com os planos contábeis vigentes, ou na forma usual, no caso de instituições que não possuam, ainda, demonstrações padronizadas pelo Banco Central;

b) juntar-se-ão ao Balancete Geral Analítico, indicado no item 4.a, as demonstrações financeiras previstas no COSIF, dispensada a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR (Doc. n.12);

c) a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR, relativa ao Balanço de 31.12.88, será elaborada segundo as variações patrimoniais que afetarem o disponível no período de 01.07 a 31.12.88;

d) dispensar-se-á, em 30.06 e 31.12.88, a publicação das demonstrações financeiras de forma comparada com as de outros períodos.

- como se vê, não há na Circular acima transcrita qualquer autorização ou determinação para que as sociedades corretoras avaliem seus ativos representativos dos títulos patrimoniais das bolsas de valores pelo MEP;

- de forma a evidenciar ainda mais o desacerto do entendimento sustentado pelo contribuinte, analisemos também o já revogado art. 10 da Resolução Bacen nº 1.656/1989, que aprovou o Regulamento que disciplinava a constituição, a organização e o funcionamento das bolsas de valores, por força do disposto, à época, no art. 18 da Lei nº 6.385, de 1976, que assim dispunha:

Art. 10. Ao término de cada exercício social, o valor do patrimônio social deve ser atualizado com base nas demonstrações financeiras correspondentes, feitas de acordo com os procedimentos e critérios adotados pelas sociedades anônimas.

Parágrafo 1. O valor do patrimônio, apurado anualmente, dividido pelo número de títulos patrimoniais, computados, inclusive, os que não tenham sido ainda colocados ou que estejam em tesouraria, dará o valor nominal destes, e terá vigor nos 12 (doze) meses subsequentes.

Parágrafo 2. A atualização anual do patrimônio deve ser submetida, até 10 (dez) dias depois de aprovada pela assembléia geral, à Comissão de Valores Mobiliários, para sua homologação.

Parágrafo 3. A falta de manifestação da Comissão de Valores Mobiliários, após 30 (trinta) dias da apresentação dos respectivos processos de atualização, implicará aceitação da proposta.

Parágrafo 4. O prazo previsto no parágrafo anterior poderá ser interrompido, uma única vez, por no máximo 30 (trinta) dias, caso a Comissão de Valores Mobiliários requirir à Bolsa de Valores informações ou documentos adicionais.

- ocorre que o parágrafo 1º do artigo 10 acima transcrito não foi repetido na Resolução CMN nº 2.690/2000, que atualmente consolida as normas que disciplinam a constituição, a organização e o funcionamento das bolsas de valores. Com efeito, o disposto nos artigos 6º, 7º e 9º da Resolução em vigor indicam que as bolsas de valores não podem mais alterar o valor dos títulos patrimoniais, pois agora, se quiserem, podem emitir novos títulos e colocá-los em leilão, conforme se depreende da inteligência dos referidos artigos. Confira-se:

Art. 6º. O Patrimônio ou o capital social das bolsas de valores deve ser formado, quando da constituição, mediante realização em dinheiro, e será dividido, conforme o caso, em títulos patrimoniais ou ações ordinárias com direito de voto pleno, devendo a quantidade e o valor inicial de emissão de títulos patrimoniais ser fixados pela Comissão de Valores Mobiliários.

Art. 7º As bolsas de valores podem emitir títulos patrimoniais ou ações com direito de voto pleno, cuja colocação será realizada mediante leilão, com pré-qualificação para os licitantes, ou na forma prevista em lei.

Parágrafo 1º O preço mínimo de emissão ou colocação de título patrimonial ou ação não será inferior ao seu valor nominal.

Parágrafo 2º A emissão e colocação de títulos patrimoniais ou de ações de forma diversa da prevista no caput depende de prévia autorização da Comissão de Valores Mobiliários ou de previsão legal.

Parágrafo 3º O desdobramento de títulos patrimoniais ou de ações depende, igualmente, de prévia autorização da Comissão de Valores Mobiliários ou de previsão legal.

.....
Art. 9º Ao término de cada exercício social, o valor do patrimônio social deve ser apurado com base nas demonstrações financeiras correspondentes, feitas de acordo com os procedimentos e critérios adotados pelas sociedades anônimas.

Parágrafo 1º A apuração anual do patrimônio deve ser submetida, até dez dias depois de aprovada pela assembléia geral, à Comissão de Valores Mobiliários, para sua homologação.

Parágrafo 2º A falta de manifestação da Comissão de Valores Mobiliários, após trinta dias da apresentação dos respectivos processos de apuração, implicará aceitação da proposta.

Parágrafo 3º O prazo previsto no parágrafo anterior poderá ser interrompido, uma única vez, por no máximo trinta dias, caso a Comissão de Valores Mobiliários requisiar à bolsa de valores informações ou documentos adicionais.

- como se vê, o que tais dispositivos determinam não se confunde com equivalência patrimonial, pois o MEP é método de avaliação de investimento e não, método de apuração de patrimônio social. O que os aludidos dispositivos tratam é da apuração do próprio patrimônio das bolsas de valores, de como ele deve ser repartido pelo número de títulos patrimoniais e da emissão de novos títulos;

APLICAÇÃO DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÕES: DA DEFINIÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS SEGUNDO AS NORMAS TRIBUTÁRIAS.

- no tópico anterior, procurou-se demonstrar as razões que impedem a utilização do MEP para avaliar os títulos patrimoniais emitidos pela Bovespa e pela BM&F. No entanto, caso se entenda que o MEP poderia ser utilizado pelas corretoras que detinham títulos patrimoniais das Bolsas de Valores – situação da recorrente – ainda assim há que se diferenciar os efeitos meramente contábeis dos efeitos tributários das operações realizadas pela contribuinte recorrente;

- primeiramente, relevante explicitar quais seriam as consequências da pretensão da contribuinte, no sentido de utilizar o MEP para avaliar seus títulos patrimoniais da Bovespa e BM&F. Primeiramente, deveria ser considerado o valor contábil dos títulos patrimoniais no momento de sua alienação. Significa dizer que, segundo a contribuinte, para verificar se houve ganho de capital, a Fiscalização teria que cotejar o valor registrado em sua contabilidade – que correspondia ao valor originário do título patrimonial acrescido das atualizações efetivadas ao longo dos anos – e o valor recebido na alienação título patrimonial. Assim, a recorrente discorda da metodologia empregada pela autoridade administrativa, que

considerou o custo de aquisição do título patrimonial para apurar o ganho de capital da operação;

- o problema da proposta da contribuinte é que ela não condiz com a realidade da Bovespa e da BM&F. Em outras palavras, a recorrente tenta fazer prevalecer os efeitos tributários do MEP para as associações sem fins lucrativos – apesar de notória a disparidade entre o regime jurídico das sociedades empresárias e o regime jurídico das associações sem fins lucrativos. Assim, vale a pena explicar por qual motivo um investimento avaliado pelo MEP, ao ser alienado pela investidora, tem como parâmetro o valor contábil. Nesse ponto, importante transcrever trecho da obra Manual de Contabilidade Societária:

O método da equivalência patrimonial concentra grandes complexidades e dificuldades de aplicação prática. Todavia, apresenta resultados significativamente mais adequados. Esse critério traz reflexos relevantes nas demonstrações contábeis das empresas com participação em coligadas, em controladas e em controladas em conjunto, com repercussões positivas particularmente nos mercados de capitais e de crédito. Por esse critério, as empresas reconhecem os resultados de seus investimentos nessas entidades no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas, e não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendo, como ocorre no método de custo. (destaques não constam no original)

Dessa forma, o método da equivalência patrimonial acompanha o fato econômico, o que é a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição de tal resultado.

- percebe-se, portanto, que a lógica do MEP é oportunizar às sociedades investidoras a possibilidade de registrar os resultados ainda não distribuídos pelas suas coligadas ou controladas. Especificamente quanto aos lucros, não é preciso que a sociedade investida reconheça e distribua os dividendos dos seus acionistas para que estes registrem os ganhos provenientes da coligada ou controlada. Dessa maneira, os investidores obtêm a vantagem de refletir em seus balanços contábeis os resultados de seus investimentos em coligadas ou controladas mesmo sem o efetivo recebimento;

- partindo desse contexto, se um ativo foi avaliado pelo MEP significa que os dividendos não distribuídos integram o valor do investimento, ou seja, o investidor reconhece em sua contabilidade, por meio do MEP, os dividendos ainda não disponibilizados pela coligada ou controlada. É por essa razão que, no momento da alienação do investimento deve-se considerar o seu valor contábil. Com efeito, os valores a que teria direito o investidor – produzidos e não disponibilizados pelas suas coligadas ou controladas – serão realizados com a alienação do ativo. A lógica é relativamente simples: o lucro será tributado na investida, ficando retido nesta o dividendo ainda não entregue ao investidor. Assim, os dividendos serão “recebidos” pelo investidor quando este vender um investimento pelo seu valor contábil. Isso porque o preço pago pelo ativo será composto pelo custo de aquisição mais os resultados da coligada ou controlada ainda não distribuídos;

- diante disso, fica evidente que a apuração do ganho de capital decorrente das operações de desmutualização da BOVESPA e da BMF não segue a mesma lógica demonstrada acima. Com efeito, para o investimento ser avaliado pelo MEP presume-se que a investida – coligada ou controlada – não tenha distribuído seus resultados aos acionistas. Nesse ponto reside o primeiro obstáculo à pretensão da contribuinte, qual seja: a BOVESPA e a

BMF, entidades sem fins lucrativos, não possuíam lucro e tampouco poderiam cogitar distribuírem seus resultados. Ora, Srs. Conselheiros, como aplicar o MEP às Bolsas de Valores se estas ostentavam natureza jurídica de associações sem fins lucrativos? Se não havia lucros a distribuir, qual a razão que justificaria a aplicação do MEP?

- não obstante essas constatações indicarem que o MEP não é compatível com o regime jurídico da BOVESPA e da BMF – enquanto associações sem fins lucrativos – é possível admitir que a CVM e o Banco Central tenham determinado que as corretoras utilizassem uma técnica contábil parecida com o MEP para avaliarem os títulos patrimoniais das Bolsas de Valores. Ao que parece, a preocupação da CVM e do Banco Central era conferir transparência ao mercado de capitais. Desse modo, editaram regras específicas para que os valores dos títulos patrimoniais da BOVESPA e da BMF fossem atualizados na contabilidade das corretoras;

- entretanto, é preciso ressaltar que essas regras criadas pela CVM e pelo Banco Central tem efeitos meramente contábeis, não atingindo a relação jurídico-tributária da contribuinte com a Fazenda Pública. Isso porque, se entendermos que a manifestação da CVM e do Banco Central teria determinado a utilização do MEP levando em consideração a relação jurídica mantida entre as Bolsas de Valores e as corretoras, teremos a seguinte consequência: a BOVESPA e a BM&F não são e nunca foram verdadeiras associações sem fins lucrativos; eram, na realidade, sociedades coligadas ou controladas das corretoras. Por seu turno, se esta for a linha adotada, implica dizer que as Bolsas de Valores nunca estiveram abrangidas pelos benefícios fiscais que, é bom frisar, usufruíram durante décadas;

- percebam, Srs. Conselheiros, que a contribuinte almeja a produção do mesmo sentido e dos mesmos efeitos das normas societárias e contábeis no âmbito do direito tributário. Entretanto, essa pretensão somente se concretizaria se houvesse normas tributárias que prevíssem os efeitos pretendidos pela contribuinte. Diante disso, há que se reconhecer o acerto da decisão recorrida, que afastou a aplicação do MEP e apurou o ganho de capital auferido na alienação dos títulos patrimoniais tomando por parâmetro o custo de aquisição dos mencionados ativos;

DO PEDIDO

- pelo exposto, espera a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento ao recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento referente ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2008, e também lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais destes tributos nos anos-calendário de 2008 e 2010 (e-fls. 1325/1342).

A infração apurada nos presentes autos diz respeito ao fato de a contribuinte não ter reconhecido o ganho de capital auferido na operação de desmutualização da CETIP em 2008.

Mas o presente lançamento também guarda relação com um lançamento anterior, formalizado nos autos do processo nº 16327.720416/2012-47, referente ao IRPJ e à CSLL no ajuste anual dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 (e-fls. 1016/1044).

Esse lançamento anterior foi motivado por outras duas infrações: dedução indevida de despesas com amortização de ágio (IRPJ e CSLL 2008/2009/2010) e exclusão indevida de receita de superveniência de depreciação (CSLL 2008).

Naquele outro processo, as duas infrações apuradas resultaram, para o IRPJ: na redução do prejuízo fiscal em 2008 e 2009, e exigência de imposto em 2010; para a CSLL: na redução da base negativa em 2009, e exigência da contribuição em 2008 e 2010.

Como mencionado, esse lançamento anterior teve reflexos no lançamento formalizado nos presentes autos. O conjunto das infrações mencionadas acima repercutiu no presente processo na forma descrita a seguir.

Para o IRPJ: mais redução do prejuízo fiscal em 2008 (em decorrência da infração relativa à desmutualização); lançamento de multa isolada por falta de estimativas mensais em 2008 (em decorrência da dedução indevida de ágio e da infração relativa à desmutualização); e lançamento de multa isolada por falta de estimativas mensais em 2010 (em decorrência da dedução indevida de ágio).

Para a CSLL: exigência de uma parcela adicional da contribuição em 2008 (em decorrência da infração relativa à desmutualização); lançamento de multa isolada por falta de estimativas mensais em 2008 (em decorrência da dedução indevida de ágio, da exclusão indevida de receita de superveniência de depreciação, e da infração relativa à desmutualização); e lançamento de multa isolada por falta de estimativas mensais em 2010 (em decorrência da dedução indevida de ágio).

As infrações relativas à exclusão indevida de receita de superveniência de depreciação e à operação de desmutualização da CETIP dizem respeito ao ano-calendário de 2008.

A composição das bases de cálculo para a aplicação da multa isolada está demonstrada na planilha de e-fls. 1322/1324.

A decisão de primeira instância administrativa proferida no presente processo:

- manteve a infração referente à desmutualização da CETIP em 2008;
- cancelou integralmente as multas isoladas por falta de estimativas de IRPJ nos meses de 2008, e reduziu a multa isolada por falta de estimativas de CSLL referente ao mês de abril de 2008, nos dois casos, em razão do aproveitamento de estimativas que tinham sido recolhidas pela contribuinte; e
- manteve as multas isoladas por falta de estimativas de IRPJ nos meses de 2010; as multas isoladas por falta de estimativas de CSLL nos demais meses de 2008 em que houve lançamento (excluindo abril, onde houve redução da multa isolada); e as multas isoladas por falta de estimativas de CSLL nos meses de 2010.

A recomposição das bases de cálculo para a aplicação da multa isolada, feita pela Delegacia de Julgamento, está demonstrada na planilha de e-fls. 1745/1746.

A decisão de segunda instância administrativa proferida no presente processo (acórdão ora recorrido), por sua vez:

- manteve a infração referente à desmutualização da CETIP em 2008;
- esclareceu que no processo nº 16327.720416/2012-47 foi cancelada a infração relativa à superveniência de depreciação (Acórdão nº 1402-002.072), e que, em consequência disso, não havia mais que se falar em multa isolada por falta de estimativas a título de CSLL para o ano-calendário de 2008; e
- cancelou integralmente as multas isoladas por falta de estimativas de IRPJ e de CSLL nos meses de 2010, em razão de concomitância com a multa de ofício lançada no processo nº 16327.720416/2012-47 (referente ao ajuste anual de 2010).

O recurso especial da PGFN questiona o afastamento da multa isolada em razão da concomitância de multas, e, dessa forma, busca restabelecer o lançamento da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL no ano-calendário 2010.

A multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL no ano-calendário 2010 guarda relação direta com a infração relativa à dedução indevida de despesas com amortização de ágio naquele ano-calendário (matéria tratada no processo nº 16327.720416/2012-47).

O recurso especial da contribuinte, por sua vez, ataca o acórdão recorrido na parte em que ele manteve a infração referente à desmutualização da CETIP em 2008.

É oportuno destacar que a infração referente à desmutualização da CETIP em 2008 não tem mais reflexos na questão da multa isolada por falta de estimativas de IRPJ/CSLL neste ano-calendário. Com efeito, as multas isoladas para esse período foram canceladas por motivos que não guardam relação com o que se decidiu sobre a mencionada infração, e esses motivos não são objeto de recurso especial, nem no presente processo, nem no processo nº 16327.720416/2012-47.

Por uma questão de cronologia, inicio o julgamento pelo recurso especial da contribuinte, que trata de infração apurada no ano-calendário 2008.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

O recurso especial da contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que manteve a infração referente à desmutualização da CETIP em 2008.

Com seu recurso especial, a contribuinte procura demonstrar, em síntese, que não houve devolução de patrimônio da associação aos seus membros, seguida da subscrição e aumento de sociedade por ações com bens; que houve, concretamente, a troca dos títulos patrimoniais pelas ações, mediante cisão, cujos efeitos são de uma permuta, a qual não configura ganho de capital ou receita operacional para a Recorrente; que a constituição, funcionamento e alterações nos atos regulamentares de sociedade liquidação e custódia de valores mobiliários, a exemplo da antiga "associação CETIP", são matérias legalmente reservadas a outros órgãos (CMN e CVM); e que seria vedado à Receita Federal negar validade aos atos de cisão da CETIP.

A primeira observação a fazer é que as referidas normas infra-legais editadas pelo CMN e CVM não tem o escopo de definir efeitos tributários para o caso ora examinado, até porque não é essa a finalidade das normas editadas pelos referidos órgãos.

O acórdão recorrido já tratou adequadamente dessa questão:

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:

[...]

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):

[...]

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.

O lançamento fiscal não buscou desconstituir os eventos societários que, a partir da antiga CETIP (organizada como associação sem fins lucrativos), criaram a CETIP S/A (estruturada como sociedade anônima), ou obstruir (nem mesmo tentar reverter) a destinação dos bens que já foi consumada nesse referido processo de transmutação da mencionada entidade.

O que se buscou com o lançamento foi simplesmente dar o devido tratamento tributário para a operação em questão, e isso é competência legal da Receita Federal.

Penso que o entendimento defendido pela contribuinte (e corroborado pelo acórdão paradigma) procura descaracterizar a devolução de patrimônio a partir de uma interpretação bastante formal e restritiva da hipótese de tributação prevista no art. 17 da Lei 9.532/1997, onde o lançamento está fundamentado:

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.

Em síntese, a CETIP, durante o tempo em que foi organizada na forma de associação civil sem fins lucrativos, desfrutando de benesses fiscais próprias para esse tipo de

entidade, acumulou grande patrimônio, e a forma de apropriação desse patrimônio foi radicalmente alterada na chamada operação de desmutualização.

É importante perceber, conforme já mencionado que o lançamento fiscal não buscou desconstituir os eventos societários aprovados pela CVM. O que se buscou com o lançamento foi simplesmente dar o devido tratamento tributário que está previsto em lei, e que a contribuinte pretende neutralizar adotando extremo formalismo na sua linha de interpretação.

Ficou bem evidente que o patrimônio que pertencia a uma associação sem fins lucrativos, obrigada a destinar seu resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, passou a pertencer a uma sociedade anônima, com evidente finalidade econômica e sem qualquer vinculação às regras impostas às entidades sem fins lucrativos, no que diz respeito à destinação dos resultados e do próprio patrimônio acumulado ao longo de muitos anos.

O fato é que esse processo transferiu para a sociedade anônima destinatária a disponibilidade sobre os resultados auferidos durante todo o período no qual a associação se beneficiou de isenções tributárias, os quais, após esta operação, são passíveis de destinação aos agora acionistas da S/A sem as restrições legais anteriores.

O texto do referido art. 17 da Lei nº 9.532/1997 não dá margem para uma linha de interpretação que coloca as hipóteses de devolução e de substituição (de patrimônio) como possibilidades tão excludentes uma da outra, como se fossem conceitos jurídicos com conteúdos específicos e contrapostos.

Devolver significa enviar de volta, restituir algo a alguém. E substituir significa colocar em lugar de, trocar.

Nas próprias palavras do referido dispositivo legal, a devolução é de patrimônio, que pode estar representado por dinheiro, ou por quaisquer bens ou direitos.

O que se devolve não são os próprios títulos (porque estes já pertenciam ao associado), e nem o mesmo patrimônio que o associado um dia entregou à associação para nela ingressar (o mesmo bem, o mesmo direito, etc.).

O que se devolve é algum bem, algum direito, ou mesmo uma quantia em dinheiro que vai "substituir" os antigos títulos. No caso do art. 17 da Lei nº 9.532/1997, a devolução "de patrimônio" vai sempre se dar com a substituição dos títulos por alguma outra coisa.

Aliás, se for para se apegar ao significado literal da palavra, nem se pode defender a idéia de que só haveria devolução se o que estivesse sendo devolvido fosse o próprio patrimônio da sociedade, porque o patrimônio da sociedade, na maioria dos seus itens, nunca pertenceu ao associado. O que se entrega para o associado é um patrimônio (representado por quaisquer bens, direitos ou dinheiro) em devolução (ou em substituição) de um patrimônio antigo do associado (também representado por quaisquer bens, direitos ou dinheiro), que ele um dia entregou para a associação.

Até daria para aceitar a tese de que houve mera "substituição", na forma defendida pela contribuinte, se tivesse havido a troca dos títulos de uma instituição sem fins lucrativos por títulos de outra instituição sem fins lucrativos.

Mas, diante do contexto ora analisado, não é razoável defender que houve mera substituição dos títulos de uma instituição sem fins lucrativos (entidade isenta de tributos) por ações de uma sociedade anônima, sem que se veja aí a devolução de um patrimônio formado após muitos anos de gozo de isenções tributárias.

Registro novamente que a devolução de que trata o art. 17 da Lei nº 9.532/1997 é uma devolução de patrimônio, e não de um bem específico, de um direito específico, ou do mesmo valor em dinheiro que foi entregue anteriormente à associação.

A devolução aqui tratada se caracteriza em função daquele que recebe algo "de volta" (no caso, um bem qualquer, um direito qualquer, ou uma quantia em dinheiro), e que é entregue por quem havia recebido algo anteriormente.

Não é necessário que se devolva um item específico do patrimônio da associação. Nem mesmo importa se o que está sendo entregue a título de devolução chegou a ingressar efetivamente no patrimônio da associação.

Se a associação entregou algo (ações da S/A) em "substituição" daquilo que gerava um vínculo específico dela com o associado (no caso, os títulos), não há como deixar de ver aí uma "devolução" de patrimônio, inclusive com extinção total ou parcial do vínculo que existia entre associado/associação sem fins lucrativos.

Não há dúvida de que a associação, por meio de seus órgãos, participou dos atos que levaram aos eventos de desmutualização, e consentiu em devolver patrimônio aos seus associados. Essa devolução se deu por meio das ações da sociedade anônima que a associação também decidiu criar.

O patrimônio que o associado tinha indiretamente, e que era representado pelos títulos da associação, deixou de existir. Esse patrimônio foi a ele devolvido, na forma de ações de uma S/A.

A vontade individual do associado, em relação ao conjunto de eventos de transformação da CETIP, é irrelevante para que se possa visualizar a devolução de patrimônio.

Basta notar que se tivesse ocorrido simplesmente a extinção da associação, com devolução de patrimônio aos associados, a tributação aqui em pauta se daria da mesma forma, independentemente de o associado ter ou não consentido individualmente com a extinção da associação.

Desse modo, não há dúvida de que a operação de desmutualização envolveu a devolução de patrimônio de entidade isenta (a antiga CETIP), que era constituída como associação civil sem fins lucrativos.

O acórdão recorrido apresenta outros fundamentos, além dos já transcritos, que são suficientes para negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Mas há outras decisões do CARF que trataram dessa matéria no mesmo sentido acima referido.

Cito aqui trechos do Acórdão nº 1101-000.833, orientado por voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, que traz elementos adicionais importantes para a correto tratamento da matéria, e que complementam os fundamentos do presente voto:

No âmbito da incidência do IRPJ e da CSLL, a Lei nº 9.532/97, ao revogar o art. 28 do Decreto-lei nº 5.844/43, e o art. 30 da Lei nº 4.506/64, consolidou as regras para reconhecimento de isenção às associações civis sem fins lucrativos:

[...]

Nestes termos, a associação civil que atende aos requisitos legais e destina seu superávit, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, está isenta dos tributos incidentes sobre o lucro. Caso esta associação devolva bens e direitos a pessoa jurídica que contribuiu para a formação de seu patrimônio, a diferença entre o valor recebido e o valor antes entregue à associação deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 17, caput c/c §§ 3º e 4º da Lei nº 9.532/97).

O Código Civil de 2002 somente cogita da destinação do patrimônio de uma associação em caso de dissolução, fixando que ela deve beneficiar entidade de fins não econômicos ou os associados que contribuíram para a formação daquele patrimônio:

[...]

Ao ser editado, o referido Código ainda trouxe algumas disposições transitórias para adaptação de todas as pessoas jurídicas, inclusive as associações, ao novo regime, estipulando prazo que foi prorrogado pela Lei nº 10.838/2004 e pela Lei nº 11.127/2005:

[...]

Observa-se no referido diploma legal que as hipóteses de transformação, incorporação, cisão ou fusão somente foram previstas para sociedades, nos termos dos arts. 1.113 a 1.122, integrantes do Capítulo X (Da Transformação, da Incorporação, da Fusão e da Cisão das Sociedades) do Subtítulo II (Da Sociedade Personificada). Quando quis compartilhar as normas aplicáveis às sociedades com as demais pessoas jurídicas privadas, o legislador foi expresso:

[...]

Neste cenário jurídico, a dissolução da associação civil sem fins lucrativos deve resultar na destinação de seu patrimônio a entidade de fins não econômicos, idênticos ou semelhantes aos seus, ou favorecer os associados que contribuíram para a formação de seu patrimônio. E, caso bens e direitos sejam devolvidos a pessoa que contribuiu para formação do patrimônio da associação civil, haverá a incidência tributária prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/97.

Estas regras aplicam-se, inclusive, em caso de dissolução parcial da associação civil, devendo o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 9.532/97 ser interpretado à luz do Código Civil de 2002, que somente permite a

transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica de fins não econômicos.

Inexistindo a possibilidade de cisão da associação civil, ou mesmo de destinação de seu patrimônio a entidade de fins econômicos, o fato jurídico que converteu os títulos patrimoniais que a recorrente possuía em Bolsa de Valores em ações de Bolsa de Valores somente pode ser caracterizado como dissolução parcial da associação sem fins lucrativos, com devolução de patrimônio a associado, que utiliza este valor para aporte de capital na sociedade anônima referida. Em tais circunstâncias, a diferença entre o valor recebido e o valor antes entregue à associação deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 17, caput c/c §§ 3º e 4º da Lei nº 9.532/97).

Aliás, recente decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região orienta-se neste mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO MANDAMENTAL. IRPJ. CSLL. BM&F-BOLSA DE MERCADORIAS E FUTURO DE SÃO PAULO. OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. TÍTULOS CONVERTIDOS EM AÇÕES DE S/A. LEI 9.532/97, ART. 17. INCIDÊNCIA NA ESPÉCIE.

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

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

3. Não há que se falar em avaliação pelo método de equivalência patrimonial porquanto o Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), autoriza a utilização de tal método apenas na hipótese de investimentos em controladas e coligadas, não sendo este o caso dos autos.

4. Também não socorre a impetrante a Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97, proferida antes da vigência da Lei 9.532/97. O mesmo vale para a aplicação da Portaria nº MF nº 785/77, já que esta cuidava de "constituição de reserva com os acréscimos no valor nominal dos títulos" e a exclusão de tais acréscimos ao lucro real, não sendo este o caso dos autos.

5. O processo de desmutualização autoriza a incidência do imposto de renda e da CSLL, como pretendido pelo Fisco, nos exatos termos do quanto disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

6. Apelação que se nega provimento. (Apelação Cível nº 003517962.2007.4.03.6100/SP, processo nº 2007.61.00.0351795/SP, Relator Desembargador Federal Márcio Moraes, sessão de 19 de julho de 2012).

Discordo, portanto, do I. Relator quando:

- Admite a possibilidade de cisão de associação civil sem fins lucrativos com fundamento:

- no art. 2.033 do Código Civil de 2002, pois embora tais associações sejam uma das pessoas jurídicas de direito privado mencionadas no art. 44 do mesmo diploma legal (inciso I), a possibilidade de cisão destas pessoas jurídicas foi submetida à regência do Código, e este somente disciplinou tal procedimento relativamente às sociedades, pessoas jurídicas de direito privado referidas no inciso II do art. 44 de seu texto;

- no art. 174 do RIR/99, pois a base legal deste dispositivo é a Lei nº 9.532/97, anterior ao Código Civil de 2002, que estabeleceu o cenário jurídico antes mencionado;

- na prática civil, pois ainda que tal ocorra, e não há demonstração neste sentido, é necessário distinguir hipóteses como a presente, na qual a destinação do patrimônio ocorre em favor de uma entidade de fins econômicos;

- no arquivamento dos competentes atos sociais, sem objeção pelos órgãos públicos de registro, na medida em que os registros de dissolução parcial da associação civil e de constituição da sociedade anônima são independentes, em órgãos distintos.

- Não vislumbra a devolução de patrimônio sujeita à tributação porque:

- não haveria solução de continuidade da BM&F, nem mesmo extinção de uma associação e constituição imediata de pessoas jurídicas diferentes, apesar de evidenciado que, na parte aqui tributada, o patrimônio antes administrado por uma associação sem fins lucrativos, obrigada a destinar seu resultado, *integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais*, passou a ser administrado por uma sociedade anônima, com evidente finalidade econômica e sem qualquer vinculação às regras impostas às entidades sem fins lucrativos;

- houve mera transmutação de valores mobiliários, em estrita paridade patrimonial, sem que tenham ocorrido quaisquer perdas ou ganhos, apesar desta transmutação ter transferido à sociedade anônima destinatária a disponibilidade sobre os resultados auferidos durante todo o período no qual a associação se beneficiou da isenção tributária, os quais, após esta operação, são passíveis de qualquer destinação sem as restrições legais anteriores;

- a hipótese de incidência somente se verificaria quando, por ventura, as ações fossem alienadas, pois neste momento, para afastar o lançamento, bastaria à alienante demonstrar que, juridicamente, o fato gerador previsto em lei ocorrera no momento em que a associação civil sem fins lucrativos foi dissolvida, ainda que parcialmente. Demais disso, considerando que a sociedade anônima então constituída sofrerá mutações patrimoniais em razão de suas atividades não mais isentas, seria necessário um controle específico das ações gravadas com o passado de atividade isenta para aferir, em eventual alienação, qual parcela daqueles resultados antes beneficiados foram realizados segundo o conceito pretendido, em total afronta à disciplina legal fixada.

Adicionalmente cabe também refutar outras alegações que a recorrente apresentou em sua defesa:

- Não teria havido devolução patrimonial pela BM&F, mas sim transformação, na modalidade cisão, o que resultou na destinação de parte de seu patrimônio para o aumento de capital de uma sociedade anônima: os titulares das ações decorrentes deste aumento de capital são as sociedades corretoras de valores que antes integravam a associação, e não havendo previsão legal para a cisão desta, e quanto menos de destinação de seu patrimônio a entidade com fins econômicos, a disponibilização destes valores somente se efetiva mediante devolução do patrimônio aos associados e destinação, por estes, à sociedade anônima;

- A cisão foi parcial e a BM&F continuou existindo, reunindo o patrimônio não operacional: inexistindo a previsão legal de cisão de associação civil, e somente podendo se cogitar de transferência de patrimônio de uma associação civil em favor de uma entidade de fins não econômicos, o ato praticado caracteriza-se como devolução parcial do patrimônio aos associados;

- Há solução de consulta anterior no qual operação semelhante realizada por outra associação, há cerca de dez anos, não ensejou a apuração de ganho de capital em favor dos associados: a hipótese legal de incidência em razão da caracterização de ganho de capital surgiu com a Lei nº 9.532/97, e as associações civis submeteram-se a novo regramento com a edição do novo Código Civil, em 2002, de modo que operação ocorrida em contexto legal anterior não serve como paradigma para validar a operação aqui questionada;

- A Junta Comercial do Estado de São Paulo seria a autoridade competente para avaliar o procedimento societário: a pretendida cisão de uma associação civil, correspondente à sua extinção parcial, não está sujeita a registro na Junta Comercial, mas sim no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. A Junta Comercial do Estado de São Paulo coube, apenas, registrar os estatutos da nova sociedade anônima, inexistindo qualquer prova de que neste procedimento tenha sido convalidado o aporte de patrimônio vertido de associação civil;

- Não haveria óbice legal à transformação, na modalidade cisão, de qualquer sociedade ou associação: a cisão é procedimento que somente passou a existir com a Lei nº 6.404/76, e sem esta previsão legal, era necessário que a sociedade devolvesse capital a seus sócios para que estes utilizassem tal parcela para integralização em outra sociedade. Não basta inexistir óbice legal, é preciso que haja previsão legal para que a forma jurídica “cisão” possa ser adotada. Inexistindo previsão legal para cisão de associação civil, o ato praticado somente pode ser caracterizado como devolução parcial do patrimônio aos associados, e assim ensejar a aplicação do art. 17 da Lei nº 9.532/97;

- Os ativos patrimoniais teriam sido vertidos do patrimônio da associação BM&F para o patrimônio da sociedade anônima que surgiu pela cisão, pelo valor contábil: a sociedade anônima foi constituída com um capital equivalente ao valor do patrimônio devolvido pela associação aos seus associados. Em que pese a equivalência de valores, não era possível a versão direta de patrimônio da associação civil para a sociedade anônima,

nem há evidências de que assim se fez na proposta de Estatuto das sociedades anônimas constituídas (fls. 272/306). Portanto, necessariamente ocorreu a devolução de patrimônio aos associados antes destes subscreverem as ações da nova sociedade com estes mesmos valores. E, mesmo na visão da recorrente, não se pode olvidar que a associação civil teria destinado patrimônio a entidade de fins econômicos, transmitindo-lhe os resultados beneficiados com isenção de IRPJ e CSLL, em afronta às condições legais deste benefício, especialmente a necessária destinação de seus resultados às atividades sem fins lucrativos. Em tais condições, a lei não cogita da suspensão da isenção, mas sim da tributação dos beneficiários daqueles rendimentos;

- Em termos de valor absoluto nada teria mudado na contabilidade dos associados: isto porque foi dado indevidamente o tratamento de cisão, que tem como característica a permuta de ações/quotas no patrimônio do investidor. Não sendo possível a cisão da associação civil, a devolução do patrimônio com os rendimentos por ele produzidos durante o período que permaneceu sob a administração da entidade isenta, em confronto com o custo contabilizado deste aporte antes feito pelo associado, revela riqueza tributável segundo o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97;

- O custo para fins de apuração do resultado tributável seria aquele contabilizado no momento da cisão, pois há regras do BACEN e da CVM, além do art. 3º do Decreto Lei nº 1.109/70 e da Lei nº 8.849/94, e suas alterações, que determinam o registro em Patrimônio Líquido da contrapartida da diferença resultante entre o valor inicialmente contabilizado e o valor do patrimônio da Bolsa proporcional ao título detido pelo associado: as leis referidas afastam a incidência tributária sobre distribuição de lucros quando estes, mantidos em contas de reservas, sem distribuição, são utilizados para aumento de capital, bem como estabelecem presunções de distribuição se a incorporação é seguida ou precedida de redução do capital com devolução aos sócios. A Portaria MF nº 785/77 declarou que o acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração de seu patrimônio social não constitui receita nem ganho de capital, desde que mantido em reserva, providência, inclusive, determinada pelo BACEN. Nestes termos, enquanto não alienado ou baixado o investimento que gerou aquele rendimento, não há incidência de IRPJ e CSLL como extensamente justificado no início deste voto. A devolução de patrimônio pela associação isenta nada mais é do que a baixa deste investimento, e a apuração do ganho de capital deve observar o diz a legislação, consoante já expresso neste voto, integrando a hipótese de incidência expressa no art. 17 da Lei nº 9.532/97, que expressamente alcança todo o acréscimo auferido entre o aporte inicial e a devolução do patrimônio. Em suma, inexistente tributação se o patrimônio da associação isenta com ela permanece ou é destinado a outra entidade sem fins econômicos, consoante permite o Código Civil. Se o patrimônio é destinado a entidade com fins econômicos, o que pressupõe, necessariamente, a sua devolução aos associados, há realização dos resultados segundo a determinação legal e, por consequência, incidência de IRPJ e CSLL quando o beneficiário deste ganho é pessoa jurídica;

- O entendimento da Solução de Consulta COSIT nº 10/2007 estabelecería nova regra de tributação, desqualificaria a escrituração contábil dos associados e arbitraria o lucro: a regra de tributação foi fixada pela Lei nº 9.532/97 e a hipótese de incidência ocorreu tal qual interpretado

na Solução de Consulta referida, na medida em que não houve cisão parcial da associação civil, mas sim devolução parcial de seu patrimônio aos associados, que o destinaram à constituição de uma entidade com fins econômicos, em total afronta às exigências fixadas em lei para manutenção dos efeitos da isenção dos resultados de entidades sem fins lucrativos;

- Não há previsão de ajuste do lucro líquido na lei para refletir a valorização dos títulos, e, por consequência, não há incidência de CSLL sobre estes valores: o art. 17, §4º da Lei nº 9.532/97 estabelece que a base de cálculo expressa no caput do dispositivo presta-se, não só à adição ao lucro real, como também para determinação da base de cálculo da CSLL. Assim, caracterizada a devolução parcial de patrimônio aos associados, há fundamento legal para exigência, também, da CSLL.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Conforme mencionado, a PGFN suscitou divergência quanto à parte da decisão que cancelou a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL em razão de concomitância, o que abrange as multas isoladas aplicadas em relação ao ano-calendário de 2010.

Já vimos também que a aplicação da multa isolada em relação ao ano-calendário de 2010 decorreu da infração relativa à dedução indevida de despesas com amortização de ágio, matéria cujo mérito foi apreciado no processo nº 16327.720416/2012-47 (onde houve lançamento de IRPJ e CSLL no ajuste anual de 2010, motivado por essa mesma infração).

Em sede de contrarrazões, a contribuinte suscita uma preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN.

Ela alega, em síntese, que não há que se falar em divergência jurisprudencial quando estão em confronto situações diversas; que constitui premissa para o entendimento exarado nos paradigmas o fato de as bases de cálculo das multas isolada e de ofício não se justaporem, ou seja, de restar uma diferença de tributo em aberto; que nos casos paradigmas, restava uma diferença a ser submetida à multa isolada, algo que não se tem no caso do acórdão recorrido.

A preliminar é improcedente.

Conforme esclarece o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1404), a contribuinte apurou as estimativas de 2010 exclusivamente com base em balanços/balancetes de suspensão/redução, e foi por isso que a glosa das despesas de ágio repercutiu igualmente na apuração das estimativas e na apuração de ajuste.

Mas no primeiro paradigma (Acórdão nº 1202-000.964) a situação não é diferente, porque a multa isolada por falta de estimativas também foi aplicada com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, em razão de infração de omissão de receita que afetou igualmente a apuração de ajuste anual.

O primeiro paradigma, portanto, já seria suficiente para a admissibilidade do recurso.

O segundo paradigma (Acórdão nº 1302-001.080), por sua vez, ao abordar essa questão da diferença entre as bases para o cálculo das multas, não a invoca como um fundamento necessário para a manutenção da multa isolada, mas apenas como uma possibilidade que pode ocorrer em razão de várias circunstâncias, destacando ainda que não haveria o alegado *bis in idem* mesmo que as multas isolada e de ofício estivessem sendo calculadas sobre a mesma base, senão vejamos:

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

Está bem evidente que o contexto do segundo paradigma não é o apresentado pela contribuinte, no sentido de que a multa isolada só foi mantida porque as bases das multas eram diferentes, porque a base da multa isolada era maior que a base da multa de ofício no ajuste anual.

Basta ver que o paradigma manteve toda a multa isolada, e não apenas a parte correspondente ao alegado excesso das estimativas mensais em relação ao ajuste anual.

A referida decisão nem mesmo esclarece com precisão qual foi a forma de apuração das estimativas. Não deixa claro se elas foram apuradas com base na receita bruta ou se com base em balancetes de suspensão/redução.

Ela apenas registra que é normal que a base de cálculo mensal, em que as despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, seja diferente da base anual, onde são computados as despesas e custos efetivamente incorridos, mas que não há *bis in idem* mesmo que as multas isolada e de ofício estivessem sendo calculadas sobre a mesma base.

Nesse passo, rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso.

Quanto ao mérito, vale novamente registrar que a aplicação da multa isolada em relação ao ano-calendário de 2010 decorreu da infração relativa à dedução indevida de despesas com amortização de ágio, matéria cujo mérito foi apreciado no processo nº 16327.720416/2012-47 (onde houve lançamento de IRPJ e CSLL no ajuste anual de 2010, motivado por essa mesma infração).

Naquele outro processo, a infração relativa à dedução indevida de despesas com amortização de ágio foi mantida em segunda instância administrativa, por meio do Acórdão nº 1402-002.072, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

APARTAMENTO DO PROCESSO. DESCABIMENTO.

Serão objeto de um único processo administrativo as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova.

COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete interpretar e aplicar a legislação tributária.

AUTONOMIA ENTRE EMPRESAS DO GRUPO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os elementos constantes dos autos demonstram a subordinação jurídica e econômica entre as empresas do grupo.

VALOR DE MERCADO. PROVA.

As provas coligidas aos autos não são suficientes para demonstrar que o preço praticado na operação seria o mesmo acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

SEQUÊNCIA DE OPERAÇÕES. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O conjunto dos elementos de prova dos autos indicam que as operações societárias não possuem propósito comercial e foram estruturadas com o objetivo de obter vantagens tributárias.

MULTA QUALIFICADA. DÚVIDA SOBRE A GRADUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.

Havendo dúvida a respeito da ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64) necessária à qualificação da multa de ofício, e, em se tratando de penalidade, incide o disposto no art. 112, inciso IV, do CTN, ou seja, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua

graduação, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.

Não comprovada a duplicidade de lançamento deve ser mantida a exigência.

SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A lei tributária prescreve o regramento contábil além do tratamento tributário, impondo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e a consequente depreciação com sua despesa nela. Ao assim estatuir, a lei não se limita ao lucro real quanto ao tratamento tributário "decorrente" da contabilização imposta, além do que a lei nem referencia lucro real ao versar sobre a disciplina da arrendadora. Os ajustes de superveniências e de insuficiências de depreciação das normas do Bacen se prestam para obtenção de resultado de um financiamento conforme os fluxos das taxas de juros contratuais o que não se dá pela contabilização imposta pela lei. Para tanto, a lei teria de prever a ativação do bem no imobilizado da arrendatária, e não no da arrendadora o que dispensaria os ajustes das normas do Bacen. Os ajustes de superveniências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como receita, mas não geram efeitos tributários: não interferem na base de cálculo da CSLL. Diante da amplitude da lei tributária cabe a inteligência do Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 para a CSLL.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

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

Em resumo, essa decisão manteve as glosas das despesas relativas à amortização do ágio, mas deu provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício associada à infração, além de exonerar a cobrança de CSLL relacionada à exclusão da superveniência de depreciação (infração que só abrange o ano-calendário de 2008).

Na sequência daquele processo, esta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento a recurso especial da PGFN para restabelecer a multa qualificada de 150%, nos termos do Acórdão nº 9101-003.273, de 06/12/2017, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Nesses termos, estão mantidas tanto a infração relativa à dedução indevida de despesas com amortização de ágio, quanto a multa de ofício sobre o lançamento de IRPJ e CSLL no ajuste anual de 2010.

O que está em questão neste momento, nos termos do recurso especial apresentado pela PGFN nos presentes autos, é se a multa isolada por falta/insuficiência de estimativas de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2010, lançada em razão da glosa dessas mesmas despesas nos balancetes mensais de suspensão/redução, subiste ou não diante da exigência da multa de ofício no ajuste anual (aplicada e mantida naquele outro processo).

O objeto da contestação se refere ao entendimento exposto no acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício devida por conta da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.

O acórdão recorrido adotou tal entendimento em relação ao ano-calendário 2010.

Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(...)

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.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

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

Mas com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso

não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%).

Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, **este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007**, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Ainda quanto ao mérito, considero oportuno reproduzir os fundamentos de uma outra decisão do CARF, o Acórdão nº 1802-001.408, em que foi negado provimento a recurso voluntário do contribuinte que pedia o cancelamento da multa isolada, a partir do mesmo tipo de argumentação das contrarrazões que foram apresentadas nos presentes autos:

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

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

I – (...)

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

a) (...)

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)

Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.

A aplicação das duas penalidades mencionadas acima é perfeitamente possível, uma vez que elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos.

O voto acima transcrito elucida com clareza esses aspectos.

A contribuinte, ao deduzir despesas indevidas no curso do ano-calendário de 2010, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2011, o tributo devido no ajuste anual (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado no processo nº 16327.720416/2012-47). Antes disso, porém, já havia causado outro prejuízo, na medida em que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso do próprio ano de 2010, via recolhimento de estimativas mensais (o que justifica a multa isolada por falta das "antecipações").

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

E se o texto legal diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, esta é realmente uma clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para as infrações apuradas no ano-calendário de 2010.

Não merece acolhimento o pedido subsidiário da contribuinte, feito em sede de contrarrazões, no sentido de que os autos sejam devolvidos à instância “*a quo*”, para que haja a apreciação dos demais argumentos aduzidos no recurso voluntário, em caso de provimento do recurso especial da PGFN.

É que a multa isolada referente à CSLL de 2008 já foi integralmente cancelada nos presentes autos, sendo desnecessária qualquer nova manifestação sobre essa exigência. Também não há mais nenhuma pendência em relação ao julgamento do processo nº 16327.720416/2012-47, estando esgotado naqueles autos o exame de mérito sobre a infração relativa à dedução do ágio. Finalmente, a questão jurídica sobre a possibilidade de lançamento da multa isolada após o encerramento do período de apuração está completamente exaurida, e também não justifica a devolução dos autos à instância *a quo*.

Desse modo, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN, para que sejam restabelecidas as multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2010.

Resumindo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO do recurso especial da contribuinte, e de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer as multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2010.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo