



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720531/2013-01
ACÓRDÃO	1102-001.779 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO.

O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração quando inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Possuindo o Auto de Infração todos os requisitos necessários à sua formalização, tendo sido esse proferido por Autoridade Competente contra a qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa e constando os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em sua nulidade.

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP.

A desmutualização da CETIP, da maneira peculiar em que foi realizada, implicou a extinção fática dessa associação civil sem fins lucrativos. Extinta faticamente a CETIP, o patrimônio da entidade foi devolvido a seus associados que, assim, submeteram-se ao disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, por unanimidade de votos, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, mantidas (i.1) as exigências principais e (i.2) a responsabilidade integral atribuída à autuada em razão da sucessão, inclusive quanto à multa de ofício, haja vista a Súmula CARF nº 113; e (ii) por voto de qualidade, mantidas as exigências de multas isoladas concomitantemente com a multa de ofício – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que cancelavam as multas isoladas.

Sala de Sessões, em 30 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Corrêa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão prolatada no âmbito da 10ª Turma da DRJ/SPO, no tocante aos lançamentos de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário 2008, cumulados com juros de mora, multa de ofício e multa isolada, por suposta falta de recolhimento de estimativas, nos valores abaixo indicados:

	IRPJ	CSLL
Principal	R\$ 421.460,52	R\$ 151.725,79
Juros de Mora	R\$ 169.764,30	R\$ 61.115,15
Multa de Ofício	R\$ 316.095,39	R\$ 113.794,34
Multa Isolada	R\$ 210.730,26	R\$ 75.862,89
Total	R\$ 1.118.050,47	R\$ 402.498,17

A ação fiscal foi determinada com vistas a apurar se a Santander Investimento em Participações S/A, sucedida por Banco Santander (Brasil) S/A, decorrente de cisão total em 31/08/09, apurou e tributou o ganho obtido pelo recebimento de ações da Cetip S/A, em razão dos títulos patrimoniais da associação.

A Cetip – Câmara de Custódia e Liquidação é uma associação civil sem fins lucrativos, cujos associados possuíam títulos representativos do patrimônio da entidade e atuava nos ambientes de negociação e registro de valores mobiliários, títulos públicos e privados de renda fixa e derivativos.

Em 05/2008 os associados aprovaram a desmutualização da entidade, com a transformação da parte operacional da associação Cetip em uma sociedade anônima, a partir de 01/07/08. Aprovou-se a cisão parcial da associação Cetip, com incorporação da parcela cindida para a Cetip S/A, bem como a alteração da denominação da associação Cetip para Cetip Educacional, que passou a desenvolver apenas atividades educacionais.

Em 28/10/09, as ações da nova companhia passaram a ser negociadas na BM&F-Bovespa. Com a desmutualização, devolveu-se o capital aos detentores de títulos patrimoniais da associação Cetip, que passaram a deter ações da Cetip S/A.

De acordo com o Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da Cetip – Câmara de Liquidação e Custódia (anexo II da AGE de 29/05/08), tomou-se por base, o balanço levantado em 31/03/08, no qual foi apurado o valor da cisão no monte de R\$201.698.400,00.

Tal montante, dividido pelos 496 títulos emitidos, resultou num valor patrimonial contábil de cada título da associação Cetip - em 31/03/08, no montante de R\$ 406.650,00, recebendo os associados, 406.650 ações por título, ao valor de R\$1,00 por ação.

Entre a data do balanço do protocolo e a efetivação da cisão (01/07/08), o patrimônio da associação sofreu variação positiva, sendo tal valor objeto de repartição, no mesmo percentual da cisão entre as parcelas cindida e cindenda.

Conforme demonstrações financeiras da associação Cetip em 30/06/08 e da Cetip S/A em 01/07/08, a devolução de capital coincidiu com o patrimônio inicial da Cetip S/A e foi de R\$220.698.400,00, o que deu um valor por título de R\$ 444.460,88.

A contribuinte possuía onze títulos patrimoniais da associação Cetip, sendo 8 recebidos do Banco Santander (Brasil) S/A, em subscrição de ações para aumento de capital, 1 recebido da Santander Corretora de Câmbio e Títulos e 2 recebidos de Santander Brasil S/A Corretora de Títulos, decorrentes de transferência por cisão parcial desses contribuintes. O valor total dos 11 títulos recebidos foi de R\$3.203.227,61, registrado na conta contábil - Cetip Títulos Patrimoniais.

A autoridade fiscal, houve por bem, considerar como custo de aquisição os valores recebidos pela incorporada do Recorrente (Santander Investimento em Participações S/A – CNPJ

nº 02.736.455/0001-03), por meio de subscrição de ações no aumento de capital e transferência por cisão parcial de outras empresas.

Ou seja, no total, foram subscritos 11 (onze) títulos correspondentes ao valor de R\$ 3.203.227,61.

Além disso, em decorrência da ausência de oferecimento à tributação dos valores supostamente auferidos na desmutualização da CETIP Associação, a Fiscalização também realizou o lançamento de multas isoladas sobre a base de cálculo estimada referente ao mês de julho de 2008.

Irresignada, a recorrente sustenta que a Delegacia de Julgamento deixou de enfrentar argumentos relevantes para a solução da controvérsia, que foram aduzidos pelo Recorrente em sua Impugnação, como a inexistência de disponibilidade passível de tributação no mês de julho de 2008, a impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa e a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão.

Quanto ao aspecto meritório, a recorrente alega que, em razão da alteração sofrida no patrimônio líquido da CETIP Associação, entre a data do Protocolo de Justificação (31/03/2008) e a data da efetivação da cisão (01/07/2008), a Associação continuou suas atividades normais, tendo o patrimônio sofrido variação positiva.

Reconheceu a Fiscalização “o patrimônio inicial da CETIP S.A no valor de R\$ 220.698.400,00, que, por sua vez, atribuiu um valor por título, no montante de R\$ 444.460,88” (fl. 3 do TVF).

Deste modo, tendo em vista que a empresa incorporada pelo Recorrente possuía o total de 11 títulos patrimoniais da CETIP Associação à época da desmutualização, o valor correspondente à totalidade das ações da CETIP S/A foi registrado no valor de R\$ 4.889.069,68, considerando assim, como devolução de capital pela Fiscalização.

No entanto, a recorrente alega que a contrapartida da atualização do mencionado título patrimonial deveria ser registrada na conta intitulada “Reserva de Atualização dos Títulos Patrimoniais”, integrante da conta Reserva de Capital (situada no Patrimônio Líquido da incorporada do Recorrente), cujos títulos que ‘os associados detinham eram avaliados, tendo como parâmetro, a oscilação do patrimônio líquido da CETIP Associação e, portanto, não teria havido subsunção dos fatos ocorridos na desmutualização da CETIP Associação com a norma.

Ademais, sustenta que não houve extinção da CETIP Associação, mas mera alteração na estrutura societária, por meio do já mencionado processo de desmutualização, que resultou na entrega de ações da CETIP S/A para os detentores dos títulos da CETIP Associação.

Efetivamente, após a referida “alteração da estrutura societária” da associação, a entidade continuou a existir e a operar, porém sob a forma de sociedade anônima e, conseqüentemente, os títulos transformaram-se em ações.

Na sequência, suscita a inexistência de disponibilidade passível de tributação no mês de julho de 2008, alegando que é indevida a incidência do IRPJ e da CSLL no momento da desmutualização sobre o valor correspondente à atualização do título patrimonial da CETIP Associação.

Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração

Quanto a inaplicabilidade da multa isolada, alega que, somente ao final do ano-base, é que se quantifica o valor definitivo de IRPJ e de CSLL a pagar, sendo anual o fato jurídico tributário desses tributos.

Os recolhimentos de estimativa são mera antecipação do tributo devido no encerramento do ano-base.

Assim, a multa isolada do art.44, II, b, da Lei nº 9.430/96 só poderia ser exigida se o Fisco verificasse falta de recolhimento de tributos antes do fim do ano-base. No caso, sendo o auto de infração lavrado após o encerramento do ano-base, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas com a multa isolada, e, portanto, devem ser canceladas.

Da duplicidade de cobrança – impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício

Alega a recorrente que não subsiste a cumulação de multa isolada com a multa de ofício, devendo ser canceladas as multas em apreço.

Da impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão

Quanto a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, alega que a multa de ofício não poderia ser exigida, eis que foi arcada pelo incorporador da Santander Investimento em Participações S/A, qual seja, o Banco Santander (Brasil) S/A e, conforme o art.132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão.

Com relação às multas, busca-se o momento em que foram constituídas, para atribuir-se ou não a responsabilidade ao sucessor, pois a multa somente será transferida a esse, se lançada antes do ato sucessório, quando a multa já integrava o passivo da sucedida, o que não ocorreu no presente caso.

No presente caso, a multa foi lançada em 2013, enquanto a incorporação das parcelas cindidas da Santander Investimento em Participações S/A ocorreu em 2009.

Assim, não pode ser mantida a multa em razão de não ser cabível tal penalidade à sociedade incorporadora.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, Relator.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, determinados pelo Decreto 70.235/72, portanto, dele eu conheço.

Conforme consta do Termo de Registro de Mensagem de Ato Oficial na Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico, a intimação foi enviada ao contribuinte no dia 01.04.2020 (fls.413), acessando o teor dos documentos em 02.04.2020 (fl.414).

Desta forma, é tempestivo o presente Recurso Voluntário protocolado em 30.04.2020 (fl. 417), já que o prazo legal de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 se encerra no mesmo dia.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente, alega que a Delegacia de Julgamento deixou de enfrentar argumentos relevantes para a solução da controvérsia, que foram aduzidos pelo Recorrente em sua Impugnação, provocando, pois, a nulidade da decisão recorrida por preterição ao direito de defesa, sobretudo a inexistência de disponibilidade passível de tributação no mês de julho de 2008, a impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa e a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão.

Tal fato não condiz com a realidade depreendida ante ao Acórdão de Piso, tendo em vista os pontos suscitados terem sido abarcados, contemplados e apreciados.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72 orienta-se pelo princípio do livre convencimento motivado, como se verifica nos artigos abaixo reproduzidos:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

[...]

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Significa dizer que, ao identificar motivo suficiente para fundamentar sua decisão, o julgador administrativo está dispensado de responder a todos os argumentos apresentados na defesa. Neste sentido, aliás, é a orientação do Superior Tribunal de Justiça:

COMPENSAÇÃO DE RESULTADOS NEGATIVOS ANTERIORES A 1992 - IMPOSSIBILIDADE - LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 90/92.

1. Ao Juiz cabe apreciar a lide de acordo com o seu livre convencimento. não estando obrigado a analisar todos os pontos suscitados pelas partes nem a rebater, um a um. todos os argumentos levantados nas razões ou nas contrarrazões de recurso. Ausência de violação ao art. 535 do Código de Processo Civil.

[...] (Recurso Especial nº 361.026/PI – Relator Ministro Castro Meira, data do julgamento: 02/02/2006, data da publicação no DJ: 20/02/2006) TUTELA ANTECIPADA. TRANSPORTADORAS DE VEÍCULOS.

“CEGONNHEIROS”. INDÍCIOS DE ABUSO DE PODER ECONÔMICO E FORMAÇÃO DE CARTÉIS A violação do art. 535 do CPC ocorre quando há omissão, obscuridade ou contrariedade no acórdão recorrido. Inocorre o referido vício in procedendo posto não estar o juiz obrigado a tecer comentários exaustivos sobre todos os pontos alegados pela parte, mas antes, a analisar as questões relevantes para o deslinde da controvérsia. [...] (Recurso Especial nº 677.585/RS – Relator Ministro Luiz Fux, data do julgamento: 06/12/2005, data da publicação no DJ: 13/02/2006)

Por sua vez, a autoridade julgadora de 1ª instância fez constar do relatório do acórdão recorrido os argumentos de impugnação, reproduzindo os mesmos pontos no Recurso Voluntário.

As hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal restringem-se às previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 abaixo transcrita, o qual considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Neste caso, as hipóteses de nulidade são aquelas previstas no artigo 59 do Decreto 70.253/72, as quais são consideradas taxativas e não atendem o caso em tela:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Tampouco, conforme se observa do artigo supracitado e de toda jurisprudência administrativa, a suposta utilização de base de cálculo equivocada não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento. Vejamos:

“PRELIMINAR - NULIDADE - LANÇAMENTO - BASE DE CÁLCULO - ERRO - Inexistência de causa de nulidade. Eventual equívoco na apuração da base de cálculo não nulifica o lançamento, posto que se trata de matéria de mérito sujeita à apreciação em julgamento administrativo. IRPJ - COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL - OPERAÇÕES FINANCEIRAS - As aplicações financeiras, de um modo geral,

das Cooperativas de Crédito Rural não são consideradas atos cooperativos de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Resp. 109.711/RS). Excetua-se as aplicações financeiras efetuadas junto a outras Cooperativas de Crédito às quais seja associada, por expressa previsão do art. 79 da Lei 5764/71.” (Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara.

Turma Ordinária, Acórdão nº 10195593 do Processo 16327000905200479, Data: 21/06/2006).

“PRELIMINAR DE NULIDADE - Os casos taxativos de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, são os enunciados no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Possuindo o auto de infração todos os requisitos estabelecidos pelo artigo 11 do precitado diploma processual, necessários à sua formação, não há que ser suscitada sua nulidade, sobretudo se o contribuinte foi cientificado de sua lavratura e demonstrou pleno conhecimento dos fatos que o motivaram; REFLEXO - IMPOSTO DE RENDA FONTE - ART. 35 DA LEI Nº 7.713/88 - Não pode prosperar a exigência fiscal uma vez que o referido artigo foi declarado inconstitucional pelo STF.

REFLEXOS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - FINSOCIAL - Tratando-se de tributação reflexa, o julgamento dos processos decorrentes deve seguir a mesma sorte do principal, face a íntima relação de causa e efeito. Preliminares rejeitadas. Recurso parcialmente provido. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a tributação do IRF.” (Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara.

Turma Ordinária, Acórdão nº 10705145 do Processo 102930000569695, Data: 15/07/1998).

Ademais, o art. 10 do mesmo Decreto nº 70.235, contempla os requisitos para a lavratura do auto de infração, o qual impõe ser lavrado por agente competente e conter, obrigatoriamente, os elementos arrolados em seus incisos I a VI, como se pode verificar:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ou seja, não se podendo declarar nulo o lançamento, há que se considerar, tampouco, que não houve afronta ao princípio da verdade material, conforme se passa a demonstrar.

No curso do procedimento fiscal, a Recorrente foi intimada a apresentar vários documentos, entre eles a cópia digitalizada dos Balancetes Analíticos, a Demonstração das Mutações do P.L, as Atas das Assembleias, o Lalur e os Balanços Patrimoniais.

Não obstante, não logrou êxito o contribuinte quanto a apresentação da documentação que atestasse a aquisição dos títulos, nem mesmo a forma de ingresso no quadro de associação CETIP.

Neste caso, o artigo 923 do RIR/1999 (atual art. 967 do Decreto 9580/2018), estabelece que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentação hábil, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados, salvo quando a lei atribua ao contribuinte a produção da prova daqueles:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais **faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (grifo nosso)

O procedimento adotado pela fiscalização, portanto, está em total acordo com os ditames normativos em regência a época dos fatos, e, ao invocar o princípio da verdade material, o que se esperaria por parte da recorrente seria, no mínimo, recorrer ao seu lastro probatório, não o fazendo.

Diante de todo o exposto, entendo que não assiste razão as alegações formuladas pela recorrente.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a autoridade fiscal, com fulcro no art. 17 da Lei nº 9.532/97, acusa a contribuinte de não ter oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, o ganho de capital auferido com a devolução do patrimônio aos associados da CETIP Associação, no momento da desmutualização.

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

A recorrente, por outro lado, suscita que está diante de uma transformação dos títulos em ações, a qual decorreu de operação societária de cisão parcial da associação civil e

posterior incorporação por uma sociedade por ações, operação, aliás, expressamente lastreado pelo art. 2.033 do Código Civil de 2002.

E, acrescenta, nem que se alegue que o artigo 2.033 deva ser interpretado à luz do que determina o artigo 61 do Código Civil, que trata da dissolução das Associações, este dispositivo, no entanto, é inaplicável ao caso, já que não houve a dissolução da associação – o que ocorreu de fato, foi a transformação desta em sociedade anônima.

Pois bem, como é cediço, a principal distinção entre as associações civis e as sociedades é a finalidade que perseguem.

Enquanto essas últimas visam atender aos interesses econômicos de seus sócios ou acionistas, as primeiras têm como finalidade atender interesses não econômicos de um grupo de pessoas, e não apenas de seus associados.

Em razão de serem constituídas para atender o interesse econômico dos próprios sócios ou acionistas, o patrimônio líquido das sociedades é formado: (i) pelo aporte de recursos de seus sócios ou acionistas; (ii) pelo lucro líquido obtido com o empreendimento, reinvestido na própria pessoa jurídica, após deduzidos o IRPJ e a CSLL devidos ao Estado.

E uma vez que o patrimônio líquido das sociedades é formado por aportes de recursos seus sócios ou acionistas bem como pelo reinvestimento dos lucros gerados a partir desses aportes, podem os sócios ou acionistas dispor livremente sobre o patrimônio da sociedade, observadas as disposições contidas no contrato social ou estatuto.

Por outro lado, por serem constituídas para atender interesses não econômicos de um grupo de pessoas, sejam elas associadas ou não, o patrimônio líquido das associações civis é formado: (i) pelo aporte de recursos de seus associados; (ii) pelo superávit obtido pela própria associação, decorrente de atividades econômicas eventualmente por ela realizadas, com vistas à manutenção de suas atividades essenciais; (iii) pelo IRPJ e pela CSLL que seriam devidos ao Estado, acaso inexistente a isenção desses tributos sobre o mencionado superávit; (iv) pelo aporte direto de recursos do Estado, quando previsto em lei; (v) pelo aporte de recursos de particulares que eventualmente contribuam para o aumento do patrimônio da associação (doações).

Assim, diferentemente do que ocorre com as sociedades, os associados não podem livremente dispor sobre o patrimônio das associações civis, sob pena de enriquecimento sem causa, uma vez que tal patrimônio não foi formado exclusivamente por aportes de recursos daqueles associados.

Isso é o que se depreendo do art. 61 da Lei nº 10.406/2002, Novo 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.

E, embora a norma acima transcrita regule apenas a destinação do patrimônio das associações civis no momento de sua dissolução, deve ela ser interpretada extensivamente para alcançar também as hipóteses de destinação de parcelas do patrimônio das associações civis ao longo de sua existência, como no caso da cisão parcial, que, no presente caso, foi aprovado por meio do Instrumento de Protocolo e Justificação da Operação de Cisão Parcial da CETIP- Câmara de Custódia e Liquidação.

Isso porque, a razão à vedação à livre destinação do patrimônio das associações civis pelos associados, tanto no momento de sua dissolução, quanto ao longo de sua existência, é a mesma: a ordem jurídica não admite o enriquecimento sem causa.

Desta forma, é sob esse regime jurídico que deve ser interpretado o abaixo transcrito art. 16, parágrafo único da Lei nº 9.532/97, o qual admite a incorporação, fusão e cisão de associações civis:

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

Parágrafo único. A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação.

Nesse sentido, não é sequer necessário admitir-se aqui, tal como defendido pela Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, ser inválida a cisão parcial de associação civil.

Para o presente caso, é suficiente a defesa de uma tese mais modesta, qual seja a de que ainda que seja válida cisão parcial de associação civil sem fins lucrativos, cuja parcela do patrimônio vertido somente poderá ser destinada a uma outra associação civil sem fins lucrativos.

A jurisprudência do CARF é farta e uníssona sobre a validade da tributação do IRPJ e da CSLL nas denominadas operações de desmutualização:

ACÓRDÃO Nº 1202-000.813 – 1ª SEÇÃO / 2ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 12/06/2012 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2008 (...)DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO. AVALIAÇÃO PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A operação de desmutualização das bolsas de valores, 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.

A inoponibilidade ao Fisco da operação de desmutualização das bolsas de valores atrai a incidência do IRPJ calculado sobre a diferença entre o valor nominal das ações das sociedades (Bovespa Holdings e da BM&F S.A.) recebidas pelas corretoras associadas e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das associações (Bovespa e BM&F).

Aplica-se o art. 17 da Lei nº 9.532/97, e não o art. 16 da mesma lei, à operação de desmutualização, visto que a transferência de bens das bolsas de valores para outras pessoas jurídicas configura uma devolução de capital em razão da transferência dos títulos representativos do seu capital aos seus associados (sociedades corretoras), sem que as novas sociedades (Bovespa Holdings e da BM&F S.A) passem a integrar seu quadro social.

Os títulos patrimoniais das bolsas de valores (associações) devem ser avaliados por seu custo de aquisição, e não pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

ACÓRDÃO Nº 1301-001.225 – 1ª SEÇÃO / 3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 12/06/2013 ASSUNTO:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano calendário: 2007 INSTITUIÇÃO ISENTA. TÍTULOS PATRIMONIAIS. RESERVA DE ATUALIZAÇÃO AINDA NÃO TRIBUTADA. REALIZAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.

Em face da entrega dos títulos patrimoniais da BM&F à contribuinte, em devolução de capital, deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da reserva de atualização desses títulos que não sofreram tributação do imposto.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

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.

No mesmo sentido é, também, a jurisprudência dos Tribunais. De fato, embora nem o STF nem o STJ tenham se debruçado sobre o assunto, os TRFs da 2ª e 3ª Regiões, em todos os casos que encontrei em pesquisa junto aos respectivos sítios na internet (argumento de pesquisa “desmutualização”), vêm decidindo pelo cabimento da tributação do IRPJ e da CSLL nas operações de desmutualização das bolsas. Confira-se abaixo as ementas a dois desses acórdãos:

TRF-2 - PROCESSO Nº 2008.51.01.006559-0 - TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA - APELAÇÃO CÍVEL - ACÓRDÃO PUBLICADO EM 16/10/2012:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSSL. BOVESPA - OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. TÍTULOS CONVERTIDOS EM AÇÕES DE S/A. LEI 9.532/97, ART. 17, INCIDÊNCIA.

- A Bovespa, em reestruturação societária datada de 28.08.2007, iniciou a “desmutualização”, deixando de ser uma sociedade civil e convertendo-se em sociedade anônima, a Bovespa Holding S/A. Nesse processo de transformação societária, os títulos patrimoniais da impetrante foram substituídos por ações da Bovespa e da BM&F.

- Tal processo de desmutualização trouxe, efetivamente, ganhos patrimoniais à impetrante que passou de simples associada da Bovespa à detentora de ações na nova holding, acrescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia dispendido para a formação da associação e que lhe fora devolvido - devidamente corrigido, repisa-se - em razão da desmutualização.

- O fato apto a desencadear a incidência dos tributos, nesse caso, é o ganho obtido pela impetrante com a devolução de valores, ou seja, com a própria operação de desmutualização, na forma como foi efetuada.

- O artigo 17 da Lei 9.532/97 constitui supedâneo legal para a inclusão da diferença entre o que foi investido para a formação do capital social de entidade isenta e a devolução do que foi aportado na determinação do lucro da pessoa jurídica, uma vez que constitui, indubitavelmente, acréscimo patrimonial, sujeitando-se à incidência do imposto de renda, nos termos dos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional.

- Não prospera a tese da apelante de que a avaliação dos ativos em questão se dá pela equivalência patrimonial, sistemática que estima o valor do investimento de uma sociedade em outra de acordo com as oscilações do patrimônio da empresa investida e cujos resultados positivos, de acordo com o artigo 225 do Regulamento do Imposto de Renda, não acarretam incidência dos tributos.

- A avaliação pela equivalência patrimonial, consoante previsto no art. 248 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), aplica-se exclusivamente aos casos de “coligadas sobre cuja administração [a empresa] tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum (redação dada pela Lei nº 11.638/2007), não sendo este o caso dos autos que trata, na verdade, de avaliação de títulos patrimoniais que a impetrante detém nas bolsas de valores. Também não socorre a impetrante a Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97, o Parecer CST nº 2.254/81 e a Portaria MF 785/77, porquanto a referida Portaria, assim como os atos administrativos mencionados são anteriores à entrada em vigor da Lei 9.532/97, de 10/12/97, originária da conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14/11/97, sendo esta quem regula as relações ora em análise.

- Recurso desprovido.

TRF-3 - PROCESSO Nº 2008.61.00.008121-8 - TERCEIRA TURMA - APELAÇÃO CÍVEL - ACÓRDÃO PUBLICADO EM 14/01/2013:

MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSSL. BOVESPA E BM&F. OPERAÇÃO DE "DESMUTUALIZAÇÃO". TÍTULOS PATRIMONIAIS CONVERTIDOS EM AÇÕES DE S/A. PORTARIA MF 785/77. DECRETO-LEI 1.109/70. CTN: ART. 111. LEI 9.532/97, ART. 17.

1. Com a operação de "desmutualização" das Bolsas, ocorrida no ano de 2007 em que as mesmas deixaram de ser associações civis sem fins lucrativos e passaram a se constituir em sociedades anônimas, ocorreu a substituição dos títulos patrimoniais dos associados, detidos pelos impetrantes por ações da Bovespa Holding S/A e BM&F S/A, alterando a situação jurídica tributária então existente.

2. De fato, superando o biênio inicial de vigência do NCC não mais se viabilizaria a transformação de entidades associativas em sociedades, ante o silêncio do seu art. 1.113, quanto àquelas, destinadas a extinção, nos casos da espécie, facultado o retorno das contribuições vertidas ao patrimônio associativo (NCC: art. 61, §§ 1º e 2º), o que se operou através da substituição dos títulos patrimoniais dos associados pelas ações das novas sociedades, estas com e aquelas sem finalidade lucrativa.

3. Hipótese em que opera efeitos a previsão do art. 177 e § 2º da Lei nº 6.404, de 1976, desde sua redação original, exurgindo as consequências tributárias advindas dos novos lineamentos civis, sem que necessário perquirir acerca da validade das deliberações sociais tomadas em prol da "desmutualização" operada.

4. Daí porque remanesce íntegra a Solução de Consulta nº 10/2007, incidindo na espécie, tanto o IRPJ com a CSL, a teor da Lei 9.532 de 10/12/97, art. 17, §§ 3º e 4º.

5. Não tem lugar a utilização do Método de Equivalência Patrimonial, já que o mesmo somente é viável nas hipóteses de investimentos em controladas e coligadas, nos termos do que dispõe os arts. 384, 387, 388, do Decreto 3000/99.

6. Precedente desta Corte. 2007.03.00.105115-9.

7. Tampouco incide a Portaria MF 785/77, restrita ao acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais não distribuídos e segregados contabilmente para compulsória incorporação ao capital associativo (CTN: art. 111)8. Apelo da União e remessa oficial a que se dá provimento.

Dito isso, deve-se considerar como tributável o ganho de capital auferido pela contribuinte no ano de 2008, fruto da devolução do valor das quotas que possuía junto ao patrimônio da CETIP Associação, decorrente da desmutualização desta pessoa jurídica sem fins lucrativos, ocorrida no ano de 2008 e não mera transformação, como fez crer a requerente.

Ressalto que, ao compulsar os autos, não se verifica tanto no e-Lalur, quanto no Demonstrativo de Base de Cálculo da CSLL, nenhum ajuste a respeito do ganho auferido com a desmutualização da CETIP.

Ademais, a inteligência da Súmula Carf nº 118 atrai o seguinte entendimento:

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

Desta forma, entendo que não deve assistir razão à recorrente.

Da Multa Isolada e da Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

A recorrente alega que, somente ao final do ano-base, é que o contribuinte verifica o quantum definitivo de IRPJ e da CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permaneceu sendo anual, pois somente em 31 de dezembro é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração dessas exações.

Desta maneira, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base. E, como já estava encerrado o ano-base de 2008 quando da lavratura dos autos de infração em comento (22/03/2013), alega a recorrente que não poderia a Fiscalização, no presente caso, apurar o IRPJ e a CSLL supostamente devidos por estimativa para aplicação dessa penalidade.

A respeito da multa isolada, cabe inicialmente ressaltar que há dispositivo legal expresso, o artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, reproduzido a seguir, estipulando a aplicação da multa isolada de 50% sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

Pois bem.

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, vinculam-se a infrações de natureza distinta. Conforme se verifica da inteligência do artigo 44 (“serão aplicadas as seguintes multas” “I... III”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”, valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”, outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É de suma importância elucidar que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430/96) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano- calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração.

E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixa de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorre da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II da referida norma legal citada.

No inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento, §§ 1º e 2º do artigo 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50%.

Neste diapasão, o entendimento jurisprudencial da CSRF, senão vejamos o teor do Acórdão 9303-010.932:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2005, 2006, 2007 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas

penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

Isto posto, as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos.

Destaca-se por fim, que a legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Ademais, o art.16 da IN SRF nº 93/97, a seguir, é expresso ao determinar o lançamento, após o ano-calendário, da multa sobre os valores de estimativa não recolhidos:

Portanto, não merece acolhida a alegação de dupla penalidade.

Da impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão

Em síntese, a recorrente dispôs os seguintes argumentos:

A multa de ofício não pode ser exigida eis que será arcada pelo incorporador da Santander Investimento em Participações S/A, qual seja, o Banco Santander (Brasil) S/A.

Conforme o art.132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão.

Com relação às multas, busca-se o momento em que foram constituídas, para atribuir-se ou não a responsabilidade ao sucessor, pois a multa somente será transferida a esse se lançada antes do ato sucessório, quando a multa já integra o passivo da sucedida, o que não ocorreu no caso. Nesse sentido a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da CSRF.

No presente caso, a multa foi lançada em 2013, enquanto a incorporação das parcelas cindidas da Santander Investimento em Participações S/A ocorreu em 2009.

Por entender e acompanhar, *in totum*, a decisão de piso, reproduzo os principais argumentos decisórios:

O artigo 132 do CTN não dispensa o pagamento da multa. Tendo em conta que o art. 111, II, do CTN, determina que a outorga de isenção tributária deve estar expressa literalmente na legislação, conclui-se que o dispositivo não dispensa o pagamento da multa pelo sucessor.

Além disso, o art.132 está contido na Seção “Responsabilidade dos Sucessores”, que inicia com o art.129, a seguir transcrito:

Art.129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.(destacou-se)Assim, o artigo declara que os sucessores respondem pelos créditos tributários, aí incluídas as multas, tanto constituídos ou em curso de constituição, e também declara os sucessores responsáveis pelos créditos tributários cuja constituição se iniciou posteriormente à data da sucessão, porém relativos a fatos geradores ocorridos até referida data.

Em síntese, os sucessores respondem pelos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes da sucessão, estejam constituídos ou não. No presente caso, a desmutualização da Cetip ocorreu em 2008, enquanto a incorporação se deu em 2009, estando correta a manutenção da multa.

Ademais, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, conforme o art.136 do CTN.

Por fim, cabe aqui citar a inteligência da Súmula Carf 113:

Súmula CARF nº 113 Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018.

DISPOSITIVO

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa