



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720567/2013-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.962 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente GUIDE INVESTIMENTOS S.A. CORRETORA DE VALORES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PESSOA JURÍDICA SEM FINS LUCRATIVOS. GANHO DE CAPITAL. CARACTERIZAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP.

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

MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). APLICAÇÃO PARA PATRIMÔNIO INVESTIDO EM EMPRESAS COLIGADAS E CONGÊNERES COM FINALIDADE LUCRATIVA.

O método de equivalência patrimonial, previsto no art. 248 da Lei no 6.404, de 1976, é aplicável como critério de avaliação do investimento feito por empresas coligadas com finalidade lucrativa. Não se aplica o MEP para os casos em que a entidade investida não possui essa finalidade, como era o caso da CETIP. Inaplicabilidade do art. 32, §1º da Lei 8.981, de 1995, nos casos de participação de empresa no patrimônio de entidade sem fins lucrativos.

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP ASSOCIAÇÃO. GANHO DE CAPITAL NA INTEGRALIZAÇÃO DAS AÇÕES DA CETIP S.A.

Os efeitos da desmutualização, com a subscrição e integralização das ações da CETIP S.A ocorrida em 1º de julho de 2008, data a partir da qual houve a disponibilidade jurídica das ações da CETIP e portanto tributável o ganho de capital então apurado.

ERRO NA ATUALIZAÇÃO DO TÍTULO PATRIMONIAL. VALOR ESCRITURADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO PARA FUNDAMENTAR O VALOR ESCRITURADO.

Nos termos do art. 923 do RIR/99, então vigente, a escrituração faz prova a favor do contribuinte, desde que o mesmo comprove os fatos registrados com documentos hábeis. Apesar de ter sido consignado no acórdão recorrido que a Recorrente não apresentou documentos hábeis para comprovar o valor

escriturado dos títulos patrimoniais, o Recorrente não juntou tais documentos no recurso voluntário.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. SÚMULA CARF N.º 108.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF n.º 178.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 aplica - se somente a os fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, que foi alterada pela MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente (não havendo, assim, que se falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário, mesmo na redação anterior.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, SÚMULA CARF N.º 108.

Incide juros moratórios sobre a multa de ofício calculados com base na taxa SELIC, entendimento pacificado com a Súmula vinculante CARF n.º 108.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

As conclusões aqui consignadas para a exigência da CSLL e das multas isoladas por falta /insuficiência de recolhimento de estimativas mensais aqui exigidas por decorrerem dos mesmos fatos para a exigência do IRPJ e estimativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração referente aos ganhos auferidos em devolução do patrimônio social da CETIP S.A., e quanto à cobrança de juros de mora sobre

multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exigência das multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas relativas aos meses de junho e julho de 2008, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), que votaram por dar provimento ao recurso voluntário em relação a tal matéria, para afastar a exigência das referidas penalidades. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689, de 2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado).

Relatório

Contra o sujeito passivo GUIDE INVESTIMENTOS S.A. CORRETORA DE VALORES (“**Guide**”) foram lavrados Autos de Infração de IRPJ e CSLL por ganho de capital não oferecido à tributação decorrente do processo de desmutualização da bolsa de valores.

Segundo a Autoridade Fiscal, a Indusval SA Corretora de Títulos e Valores Mobiliários (antiga denominação da **Guide**) possuía 647.122 ações da Bovespa Holding no início de maio de 2008, no valor de R\$ 1.030.784,60 que teriam sido convertidas em ações da BM&FBovespa com valor de R\$ 16.061.568,04. O ganho de capital apurado foi de R\$ 15.030.783,44, que foi a base de cálculo para exigência de IRPJ e CSLL.

Estão sendo exigidos também IRPJ e CSLL decorrentes de ganho de capital auferido na devolução de patrimônio social de entidade isenta (CETIP), que consta no TVF no item VII – a Devolução dos Títulos Patrimoniais da CETIP (e-fls. 273 a 283) no valor de R\$ 438.200,88 com multa de ofício de 75% e juros moratórios.

Além da exigência de IRPJ e CSLL decorrentes de ganho de capital, foi exigida ainda multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL dos períodos encerrados em 31/05/2008, 30/06/2008 e 31/07/2008, nos valores de R\$ 1.878.979,27, R\$ 130.188,26 e R\$ 53.868,11, respectivamente.

Inconformada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, juntada às e-fls. 292 a 347.

A impugnação foi julgada improcedente, tendo sido mantida integralmente o crédito tributário apurado no acórdão 12-061.378 da 15ª Turma da DRJ/RJI, de 14 de novembro de 2013. A ementa do acórdão teve a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSA DE VALORES. RESTITUIÇÃO DE PATRIMÔNIO PARA CORRETORA DE VALORES.

A operação denominada “desmutualização”, por meio da qual uma sociedade corretora obtém restituição do patrimônio que possui em bolsa de valores (associação sem fins lucrativos), mediante pagamento efetuado com ações de nova empresa, está sujeita ao imposto de renda incidente sobre a diferença entre o valor nominal das ações recebidas e o valor, em dinheiro ou em bens e direitos, entregue para a formação do referido patrimônio.

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

A incorporação de ações constitui forma de alienação em sentido amplo e, como tal, está sujeita à apuração de ganho de capital, por materialização da hipótese de incidência descrita no artigo 418, do Decreto 3.000/99.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

A falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, na forma prevista no art. 2º da Lei 9.430/1996, sujeita o contribuinte à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos pagamentos não efetuados (art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não haja fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com o r. acórdão, a Recorrente apresentou recurso voluntário, juntado às e-fls. 634 a 720 onde alega:

(i) nulidade da autuação, em virtude de sua iliquidez e certeza, por conta de inexistência de base legal para aplicação da multa de mora sobre a base postergada; erro na apuração do montante postergado e erro no preço de venda utilizado pela fiscalização.

(ii) que a desmutualização é um caso de sub-rogação real, com a substituição de um ativo por outro, na medida em que apenas as ações foram trocadas, não tendo havido o pagamento ao acionista de qualquer contraprestação adicional em dinheiro (torna), de modo que a exigência fiscal deveria ser cancelada, na medida em que não haveria que se falar em alienação e disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial de qualquer natureza, e portanto, em apuração de ganho de capital tributável pela Recorrente quando da incorporação das suas ações da Bovespa Holding S.A. pela Nova Bolsa S.A.;

(iii) que a Turma Julgadora *a quo* ignorou que as operações societárias realizadas pela CETIP à época do processo de desmutualização foram aprovadas por todos os órgãos competentes para a sua análise, ou seja, na Junta Comercial e demais órgãos registrais e regulamentares, não assistindo competência à DRJ para questionar, sob a ótica da legalidade, a natureza jurídica das operações societárias realizadas pela CETIP no âmbito do processo de desmutualização;

(iv) que a transformação do título em ação decorreu de cisão parcial da associação civil e posterior incorporação por uma sociedade por ações, operação essa prevista no artigo 2.033 do Código Civil de 2002;

(v) que teria havido equívoco da DRJ ao analisar as operações societárias ocorridas na desmutualização da CETIP, eis que não teria havido dissolução da associação, tendo ocorrido de fato uma transformação da associação em sociedade anônima, de modo que não seria aplicável ao caso o disposto no artigo 61 do Código Civil;

(vi) que não se pode afirmar que a CETIP Associação teria deixado de existir e, que portanto o respectivo título estaria extinto, o que justificaria a suposta ocorrência de devolução do patrimônio descrita no artigo 17 da Lei no 9.532/97. Que houve mera alteração na estrutura societária, conforme reconhecido pela Autoridade Fiscal no TVF, e não tendo ocorrido a extinção da CETIP Associação não haveria que se falara em extinção dos títulos respectivos, tampouco em devolução do patrimônio que justifique a aplicação do artigo 17 da Lei n.º 9.532/97;

(vii) que em operação análoga que envolveu a transformação de títulos patrimoniais da Bovespa em ações da Clearing, atual CBLIC, foi objeto de apreciação pela Receita Federal, que na Decisão n.º 13 da COSIT de 1997, teve o entendimento que tal operação é de mera permuta, previsto no artigo 22 da Lei n.º 9.249/95, não havendo incidência do Imposto de Renda em decorrência de operações dessa natureza;

(viii) que restando demonstrado que na desmutualização da CETIP não houve devolução do patrimônio investido pela Recorrente, não há como se justificar a incidência do IRPJ e da CSLL na operação em questão;

(ix) que outras razões consignadas na peça impugnatória corroboram com a conclusão de que não há que se falar em fato gerador do IRRJ e da CSLL em 10/07/08, quais sejam: (i) a atualização do Título Patrimonial não poderia ser tributada, conforme já mencionado, por expressa previsão contida na Portaria no 785/77; e (ii) no momento da desmutualização a Recorrente não auferiu qualquer receita passível de tributação;

(x) que não há incidência do IRPJ e da CSLL sobre o valor correspondente à atualização do título patrimonial que a Recorrente detinha, de acordo com a Portaria n.º 785/77 do Ministério da Fazenda e por essa razão não poderiam ser mantidos os lançamentos que deram origem ao presente processo;

(xi) que aplicam-se ao presente caso os preceitos legais que versam sobre o tratamento tributário das avaliações procedidas pelo método da equivalência patrimonial (arts. 225 e 389 do RIR), que estabelecem a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização dos títulos das bolsas;

(xii) e ainda que a atualização do título representasse acréscimo patrimonial, o momento de incidência do IRPJ e da CSLL ocorreria apenas quando o acréscimo patrimonial se mostrasse disponível, e não quando fosse quantificado;

(xiii) que no presente caso não houve a realização de qualquer ganho por parte da Recorrente no momento da desmutualização, uma vez que inexistente qualquer pagamento em dinheiro em razão da transformação dos títulos em ações;

(xiv) que o suposto ganho de capital apurado pela Recorrente foi inferior ao atribuído na autuação, pois a Recorrente não promoveu a atualização do Título da CETIP e, assim, não registrou a alteração de natureza para ações da CETIP, no valor de R\$ 444.460,88, mas no valor de R\$ 200.716,61, e inclusive na cisão da Recorrente com incorporação da parcela cindida pelo Banco Indusval S/A, o valor contábil utilizado para transferência das ações foi o de R\$ 200.716,61, valor este que foi utilizado pelo Banco Indusval S/A como custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital quando da venda dessas ações da CETIP S/A, em 2009;

(xv) que se for mantido o lançamento, considerando valor de R\$ 444.460,88 como sendo aquela referente ao recebido em ações da CETIP S/A, implica em reconhecer que o Banco Indusval S/A utilizou um custo inferior para apuração do ganho de capital quando da venda dessas ações e, assim, teria direito à restituição do imposto recolhido a maior;

(xvi) que na incorreta apuração promovida pela Fiscalização quanto à atualização promovida pela Recorrente em relação ao Título da CETIP, cuja natureza foi alterada para ações da CETIP S/A, há que se reconhecer a falta de liquidez e certeza da autuação, determinando-se seu cancelamento;

(xvii) que não seria aplicável a multa isolada, prevista no inciso II, alínea "h" do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, após o encerramento do ano-calendário;

(xviii) que não seria possível a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício;

(xix) que seria ilegal a cobrança de juros sobre a multa;

Requeru ao final o provimento do recurso, seja em razão das preliminares, seja em razão de mérito, para fins de reformar a decisão recorrida, com a desconstituição dos créditos exigidos e o cancelamento do Auto de Infração.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ofertou contrarrazões ao recurso voluntário às e-fls. 832 a 887 onde aduz o seguinte:

(1) que o lançamento é válido devendo ser afastados os argumentos de nulidade do Auto de Infração, eis que não houve atuação de pessoa incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da contribuinte, e o inconformismo da Recorrente quanto a apuração da base de cálculo é decorrente de sua divergência quanto ao valor da ação, cuja controvérsia poderia provocar um reexame do montante do tributo lançado, mas não seria suficiente para anular o lançamento;

(2) que o processo de desmutualização já teria sido amplamente discutido no CARF, que teria assentado, de forma uníssona, que tratou-se de devolução de capital e portanto que deveria ser tributada nos termos do art. 17 da Lei n.º 9.532/97;

(3) que houve efetiva alienação na incorporação de ações da BOVESPA HOLDING S.A pela BM&FBOVESPA S.A, ocorrida em 2008, tratando-se de alienação de participação societária, devendo ser oferecida à tributação qualquer acréscimo patrimonial dela decorrente;

(4) que a Recorrente, na condição de detentora de ações da BOVESPA HOLDING S.A., deveria ter oferecido à tributação o ganho de capital decorrente da operação de incorporação de ações dessa companhia pela NOVA BOLSA S.A, atual BM&F BOVESPA S.A;

(5) que no processo de desmutualização da CETIP decidiu-se que os associados entregariam os títulos patrimoniais que possuíam da CETIP associação e receberiam, após a conclusão dos atos societários, ações da CETIP S.A, operação nos mesmos moldes da desmutualização das bolsas de valores;

(6) que o regime jurídico a que se submetia a CETIP associação ao tempo das operações só pode ser aquele próprio das associações sem fins lucrativos, e as normas legais sobre associações sem fins lucrativos não contemplam os institutos da cisão, incorporação ou fusão, de modo que o processo de desmutualização CETIP culminou com a extinção da respectiva associação sem fins lucrativos, até então isenta, conduzindo a uma devolução de patrimônio social à contribuinte recorrente – que não ofereceu à tributação o ganho ali auferido;

(7) que o art. 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. Diante disso, para que uma associação pudesse transferir seu patrimônio a uma sociedade comercial com fins lucrativos, deveria ser promovida a devolução do seu patrimônio aos associados, com a posterior baixa de seus atos no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e a subsequente inscrição na Junta Comercial, constituindo-se, portanto, outra pessoa jurídica. Dessa forma, é possível afirmar que as operações societárias resultaram na extinção das sociedades

civis Bovespa e BM&F, e, conseqüentemente, na devolução de seus patrimônios às corretoras associadas;

(8) ainda que se admita a aplicação de cisão, incorporação, etc., às associações civis sem fins lucrativos – por força de interpretação isolada do art. 2.033 do Código Civil, de 2002 – não se pode fugir das conseqüências estipuladas no art. 61 também do Código Civil, de 2002. Implica dizer que o regime jurídico própria das associações civis sem fins lucrativos não pode ser desprezado, sob pena de ofensa ao critério da especificidade, prestigiado até mesmo pelo citado art. 2.033. Com efeito, o art. 2.033 do Código Civil, de 2002, ressalva sua aplicação em caso de legislação específica. Nesse ponto, importante lembrar que os arts. 53 a 61 do Código Civil, de 2002, trouxeram regramento específico para as associações civis. Portanto, admitir a utilização indiscriminada dos institutos da transformação, cisão e incorporação de sociedades empresárias ao presente caso, significa negar vigência ao regime jurídico que disciplina as associações civis sem fins lucrativos, mormente ao art. 61 do Código Civil;

(9) que a partir de interpretação sistemática e teleológica das normas que regem as associações sem fins lucrativos, é possível concluir que a operação de desmutualização da CETIP exigiria a prévia extinção desta associação e a inevitável devolução patrimonial aos associados – dentre eles a contribuinte;

(10) que não havia qualquer determinação ou exigência estatal para que a CETIP passasse a adotar a forma de sociedade anônima, e dessa forma, não podem os beneficiários da desmutualização se furtarem aos efeitos jurídicos dessa decisão, inclusive os efeitos tributários, devendo oferecer à tributação os valores do patrimônio das associações extintas que lhe foram devolvidos, uma vez que se tratavam de entidades isentas, nos termos do art. 17 da Lei n.º 9.532/97;

(11) que seria inaplicável o método de equivalência patrimonial para avaliação do patrimônio das associações;

(12) que a Portaria n.º 785/1977 reconheceu que as corretoras deveriam pagar tributo no momento em que recebessem de volta sua parcela do patrimônio investido nas Bolsas de Valores e fosse verificada a ocorrência de ganho de capital, condicionando a aplicação do item I se fosse cumprido o disposto no art. 3º, § 3º do Decreto-Lei n.º 1.109, de 1970, ou seja, caso as corretoras alienassem os seus títulos patrimoniais sofreriam a incidência do imposto sobre a renda relativamente aos ganhos que obtivessem com essa operação

(13) que a lei não restringiu a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário, pois a expressão “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário” leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento, uma vez que antes não se sabe qual será o resultado do período anual e, portanto, se o lançamento apenas pudesse ser realizado durante o ano-calendário, sendo cabível, portanto, a exigência da multa isolada mesmo após o encerramento do ano-calendário;

(14) que há possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, eis que a 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. Tratam-se de infrações diversas: (i) multa

de ofício prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96 por falta de recolhimento de tributo e (ii) multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal;

(15) que cabe a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, não podendo ser admitida sua exclusão, por expressa afronta ao § 1º do art. 161 do CTN.

A PGFN requereu fosse negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o lançamento fiscal.

A Recorrente protocolou em 04 de fevereiro de 2015, às e-fls. 924 a 929, antes do julgamento, desistência parcial do recurso voluntário, a fim de usufruir dos benefícios estabelecidos pelo artigo 42 da Lei n.º 13.043/2014, com a redação dada pela Lei n.º 13.097/2015, com pagamento à vista de parte do crédito tributário apurado neste processo, e renunciando às alegações de direito sobre as discussões relacionadas: (i) ao ganho de capital decorrente da incorporação das ações da Bovespa Holding – itens 0001 e 0003 dos autos de infração e (ii) à multa isolada referente ao fato gerador do período de apuração encerrado em 31/05/2008, parte do item 0004 do auto de infração.

O processo foi devolvido à Unidade de jurisdição da Recorrente pela 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, em 06 de março de 2015, por meio do despacho 1101-000.040 (e-fl. 931) para que fossem tomadas as providências cabíveis em razão da desistência parcial, com posterior retorno ao CARF para apreciação do litígio subsistente.

O pedido de desistência foi apreciado pela Divisão de Controle e Acompanhamento do Crédito Tributário da Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo que efetuou os cálculos para desmembramento dos débitos remanescentes em discussão administrativa e emitiu o Despacho às e-fls. 1039 a 1044 no qual estão detalhados em cada uma das infrações os valores lançados, a desistência e os valores que remaneceram em discussão.

Os débitos decorrentes da desistência foram transferidos para o processo 16327.720552/2015-80 e os débitos remanescentes em discussão administrativa neste processo ficaram com a exigibilidade suspensa até o encerramento da discussão administrativa.

O processo foi então devolvido ao CARF para continuidade do julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado tempestivamente e apresenta os demais requisitos para sua admissibilidade, assim dele conheço.

Considerando que o Recorrente apresentou desistência de parte do recurso voluntário apresentado às e-fls. 634 a 720, em 27 de dezembro de 2015, convém definir quais infrações restaram pendentes para apreciação em 2ª instância administrativa.

1. Delimitação da lide

Foram 4 as infrações de IRPJ e seu reflexo na CSLL, conforme os autos de infração às e-fls. 241 a 261:

0001 OMISSÃO DE RENDIMENTO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS RENDIMENTO AUFERIDO APÓS LIQUIDAÇÃO DE INVESTIMENTO

Rendimento não computado na determinação do ganho de capital após a alienação/liquidação de investimento, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo a este Auto de Infração, do qual faz parte integrante.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	9.575.917,22	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 299, 300, 379, § 2º do RIR/99

0002 OUTROS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS GANHOS AUFERIDOS EM DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADES ISENTAS

• Omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta conforme Termo de Verificação Fiscal anexo a este Auto de Infração, do qual faz parte integrante.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	438.200,88	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 17, caput e §§ 1º, 3º e 4º, da Lei nº 9.532/97.

Art. 239 do RIR/99.

0003 INOBSERVÂNCIA DO RÉGIME DE ESCRITURAÇÃO POSTERGAÇÃO DE RECEITAS

No ano-calendário de 2008, o contribuinte apurou e recolheu o IRPJ em valor menor que o devido, pois deixou de reconhecer receitas tributáveis auferidas, vindo a reconhecê-las apenas em 2009, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo a este Auto de Infração, do qual faz parte integrante.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	5.454.866,22	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99

**0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

* * * *

* * Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a * * base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo a este Auto de Infração, do qual faz parte integrante.

Fato Gerador	Multa
31/05/2008	1.878.979,27
30/06/2008	130.188,26
31/07/2008	53.868,11

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2008 e 31/07/2008:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07

O Recorrente desistiu expressamente do recurso quanto aos itens 0001 e 0003 dos autos de infração de IRPJ e CSLL e parcialmente ao item 0004 (que trata da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal dos tributos) em relação à estimativa mensal de IRPJ e CSLL do mês de maio de 2008, conforme o seguinte excerto do Pedido de Desistência Parcial (e-fls. 924 a 929):

Ocorre, entretanto que o Requerente optou por **quitar parcialmente, mediante pagamento à vista** (comprovante de adesão anexo⁴), o crédito tributário cobrado nos autos desse processo, a fim de usufruir dos benefícios estabelecidos pelo artigo 42 da lei n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014, na redação dada pela Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015⁵, cuja regulamentação ocorreu mediante a publicação da Portaria PGFN/RFB n.º 148, de 26 de janeiro de 2015 (“Portaria PGFN/RFB n.º 148/2015”)⁶.

Assim sendo, vem o Requerente desistir, parcialmente, de forma expressa e irrevogável do recurso voluntário interposto, renunciando às alegações de direito sobre as quais se fundaram as discussões relacionadas tão somente : (i) ao ganho de capital decorrente da incorporação das ações da Bovespa Holding – itens 0001 e 0003 dos autos de infração e (ii) à multa isolada referente ao fato gerador 31.05.2008, parte do item 0004 dos autos de infração. Confira-se:

(...)

Dessa forma, restaram para apreciação neste Colegiado as infrações 0002, que trata da tributação do ganho de capital decorrente do processo de desmutualização da Cetip Associação e parte da infração 0004, que trata da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL dos meses de junho e julho de 2008.

2. Da infração 0002 – Ganho de capital decorrente do processo de desmutualização da CETIP Associação

Segundo o que consta no TVF (e-fls. 262 a 285), em 29 de maio de 2008 os associados da CETIP Associação aprovaram em Assembléia Geral Extraordinária a proposta do chamado processo de "desmutualização", pelo qual as atividades econômicas compreendidas em seu objeto social deixariam de ser exercidas por meio de uma estrutura jurídica associativa e passariam a ser desenvolvidas por outra entidade, desta feita sob a forma de sociedade anônima.

Segundo o que consta no "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação (e-fls. 235 a 240), a partir de 1º de julho de 2008 haveria a cisão parcial da CETIP Associação, com versão de 99,84% do seu patrimônio a favor da CETIP S.A – Balcão Organizados de Ativos e Derivativos.

Todas as 496 corretoras e distribuidoras de valores mobiliários associadas à Cetip tiveram que devolver seus títulos patrimoniais, recebendo em contrapartida 406.650 ações da CETIP S.A para cada título patrimonial que detinham da Cetip Associação.

Considerando que no balancete de 31 de março de 2008 o patrimônio da Cetip Associação era de R\$ 202.018.895,10 e a parcela cindida vertida para a CETIP S.A foi de 99,84% do PL da Cetip Associação, o que corresponde a R\$ 201.698.400,00, o valor do título entregue aos antigos detentores dos títulos foi de R\$ 406.650,00 ($201.698.400,00 \div 496$).

A Autoridade Fiscal relata que em 1º de julho de 2008 foi levantado o Balanço Patrimonial da CETIP S.A pela KPMG Auditores Independentes, constando que houve parcela adicional da CETIP Associação incorporado ao patrimônio da CETIP S.A no valor de R\$ 18.754.194,00, contabilizado como reserva de capital, de modo que o Patrimônio Líquido de CETIP S.A em 1º de julho de 2008 era de R\$ 220.452.594,00 (R\$ 201.698.400,00 + R\$ 18.754.194,00). Assim, a cada titular de CETIP S.A coube o valor de R\$ 444.460,88 para cada título que detinha na Cetip Associação ($R\$ 220.452.594,00 \div 496$).

Pelo fato do Recorrente não ter informado qual o valor que o Recorrente teria dispendido para aquisição do título patrimonial da Cetip Associação, a Autoridade Fiscal considerou o valor de R\$ 6.260,00, valor esse que constava nos assentamentos daquela associação.

A Autoridade Fiscal lançou a diferença de R\$ 438.200,88, que corresponde a diferença entre o valor de aquisição do título e o valor das ações da CETIP S/A na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL no ano calendário 2008.

Na impugnação, o Recorrente alegou que não houve a extinção da Cetip Associação, mas mera alteração na estrutura societária, com operação de cisão parcial da associação civil e posterior incorporação por uma sociedade por ações, operação expressamente prevista pelo artigo 2.033 do Código Civil de 2002, e com a 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 tiveram sua natureza alterada para ações da CETIP S.A.

Aduz o Recorrente que por não ter ocorrida a extinção da CETIP Associação, não haveria que se falar em extinção dos títulos respectivos ou em devolução do patrimônio da associação que justifique a aplicação do artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

Defendeu o Recorrente que a operação de desmutualização significou reclassificação de um direito ou, quando muito, uma permuta de ativos, pela qual um determinado bem (título) é substituído por outro de igual valor (ações), ato permutativo previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/95, e que não seria possível a tributação da "valorização" dos títulos por expressa previsão contida na Portaria nº 785/77, segundo a qual, tais atualizações, quando positivas, não estariam sujeitas à tributação pelo IRPJ.

Alegou o Recorrente que o Título da Cetip Associação estava contabilizado por R\$ 201.035,55 e que o valor atribuído às ações da CETIP S/A foi de R\$ 200.716,61, de modo que o suposto ganho de capital apurado foi inferior ao atribuído pela Fiscalização, pois não registrou a alteração de natureza para ações da CETIP no valor de R\$ 444.460,88, mas no valor de R\$ 200.716,61, tendo sido este último valor utilizado na transferência das ações quando da cisão da Recorrente e incorporação da parcela cindida pelo Banco Indusval S/A..

Por considerar que o lançamento foi incorreto quanto a atualização do valor do título da Cetip, o Recorrente alegou que haveria falta de liquidez e certeza do lançamento, devendo ser anulada a autuação.

O Recorrente defendeu também que não caberia o lançamento, eis que de acordo com a Portaria no 785/77 do Ministério da Fazenda, citada inclusive pela Autoridade Fiscal, o Recorrente teria o direito de não recolher o IRPJ e a CSLL sobre o valor correspondente à atualização de seus títulos patrimoniais, pois o procedimento previsto para essas atualizações repele a incidência de tais tributos, e de fato os preceitos legais que versam sobre o tratamento tributário das avaliações procedidas pelo método da equivalência patrimonial (arts. 225 e 389 do RIR), estabelecem a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização dos títulos patrimoniais.

A DRJ manteve o lançamento com a justificativa que os institutos da fusão, cisão e incorporação não são de utilização permitida pelas associações, entendimento inclusive manifestado pela PGFN em sede de contrarrazões ao recurso voluntário contido nos autos do processo 16327.721378/2011-69.

A DRJ entendeu que não houve permuta de bens equivalentes, mas devolução de patrimônio com mais valia ao associado no processo de desmutualização, e tendo havido evidente acréscimo patrimonial para o associado, com disponibilidade econômica e jurídica de renda, pelo fato do valor correspondente à atualização do título patrimonial contido nas ações ter sido incorporado ao patrimônio do associado.

A DRJ considerou então que se tratou de tributação de valores do patrimônio extinto das associações que lhe foram devolvidos, e uma vez que se tratavam de entidades isentas, haveria incidência do IRPJ, de acordo com o previsto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.

Quanto a aplicação do método de equivalência patrimonial, que segundo o Recorrente afastaria a incidência da tributação, a DRJ reproduzir excerto da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2007, proposta pela Comissão Nacional de Bolsas de Valores, segundo a qual em nenhum momento a Portaria 785/77 do Ministério da Fazenda determinou que se aplicassem as normas da Lei nº 6.404, de 1976, para avaliação dos investimentos das sociedades corretoras nas bolsas de valores e que a Carta Circula nº 1.273, de 1987, do Banco Central do Brasil, apenas determinava que as sociedades corretoras observassem normas consubstanciadas no COSIF, mas em nenhum momento autorizou que se avaliassem investimentos em associações pelo MEP.

Quanto ao argumento de que teria havido incorreta apuração do suposto ganho de capital pela atualização promovida pela Recorrente em relação ao Título da Cetip Associação, a DRJ entendeu que o Recorrente apresentou os registros contábeis sem a apresentação de documentos que dessem suporte ao valor escriturado.

Também, no entendimento da DRJ, a alegação do Recorrente que teria pago tributo a maior, não pode ser aceita por falta de comprovação, não restando comprovado pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, na forma do artigo 165 do CTN.

Por fim, a DRJ consignou que não estava sendo tributada a atualização nos Títulos da Cetip, mas a diferença entre o valor recebido a título de devolução do patrimônio e o valor outrora entregue para sua formação, que deveria ser adicionado ao lucro real, nos termos do art. 17, caput e §§ 1º, 3º e 4º da Lei n.º 9.532/97, como referido à fl. 243 do auto de infração.

No recurso voluntário, o Recorrente alegou, inicialmente, que as contrarrazões da PGFN em processo relacionado a contribuinte distinto, apontadas pela DRJ, não pode ser usada como fundamento para a decisão, o que demonstraria ausência de embasamento legal e de imparcialidade da Turma Julgadora *a quo*.

Contudo, mesmo que se admitisse como fundamento para o acórdão recorrido a utilização das contrarrazões da PGFN em outro processo, também não mereceriam o entendimento adotado pela DRJ, segundo o Recorrente.

O Recorrente ratifica o seu entendimento que o processo de desmutualização correspondeu a transformação do título patrimonial da Cetip Associação em ação da CETIP S.A decorrente de operação societária de cisão parcial da associação civil e posterior incorporação por uma sociedade por ações, operação que está prevista no artigo 2.033 do Código Civil de 2002 e pelo artigo 16 da Lei n.º 9.532/97.

O Recorrente reafirmou que não seria aplicável o artigo 61 do Código Civil, pois ratifica que não teria ocorrido extinção da associação, de fato, mas a sua transformação em sociedade anônima, até porque nenhuma corretora/distribuidora associada teria sido convocada para receber seus ativos de volta, e tampouco teria havido a extinção de direito da associação, pois o que ocorreu foi a cisão e posterior incorporação das associações por sociedades anônimas, e por não ter sido extinta, seria inaplicável a exigência prevista no artigo 17 da Lei n.º 9.532/97, não havendo, segundo o Recorrente, a subsunção do fato à norma.

Para corroborar as razões por ele aduzidas, o Recorrente apresentou como referência o acórdão n.º 3403-001.757 da 3ª Seção do CARF, que entendeu que a natureza do processo de desmutualização não foi de devolução de patrimônio, mas de substituição, troca de ativos, de títulos por ações, de modo que tal processo não se subsumiria à regra insculpida no artigo 17 da Lei no 9.532/97.

O Recorrente reafirmou que o 17 da Lei n.º 9.532/97 não seria aplicável ao caso também por outras duas razões: (i) a atualização do Título Patrimonial não poderia ser tributada, conforme já mencionado, por expressa previsão contida na Portaria no 785/77; e (ii) no momento da desmutualização o Recorrente não auferiu qualquer receita passível de tributação.

Por fim, o Recorrente afirma que não atualizou o valor dos títulos da Cetip na sua contabilidade, e portanto que não houve o reconhecimento das ações recebidas da CETIP S.A pelo valor de R\$ 444.460,88, conforme afirmado pela Fiscalização.

Assevera que o título da Cetip estava registrado pelo valor de R\$ 201.035,55 (doc. 02) e que o valor que atribuiu às ações da CETIP S.A foi de R\$ 200.716,61, de modo que mesmo que se forem aceitos os argumentos da DRJ para se manter a autuação quanto aos efeitos da desmutualização, o ganho de capital foi inferior ao que foi apurado pela Fiscalização.

Complementa o seu argumento, afirmando que à época do evento de cisão por ela sofrida, com a incorporação da parcela cindida pelo Banco Indusval S.A, o valor contábil utilizado para a transferência das ações foi de R\$ 200.716,61, que foi utilizado pelo Banco Indusval como custo para fins de apuração do ganho de capital quando vendeu as ações no ano de 2009.

Pela incorreta apuração do ganho de capital o Recorrente entende que há falta de liquidez e certeza da autuação, devendo ser cancelada.

Pois bem.

A questão da desmutualização da CETIP já foi analisada em vários julgamentos da CSRF, tendo sido afastada a tese de que o processo de desmutualização tratou-se de cisão parcial da associação com a transformação da parte cindida em ações de sociedade anônima.

A tese que prevaleceu é que houve a devolução do patrimônio da associação, e como a devolução implicou em aplicação de parte dos valores que compunha o patrimônio da associação em ações de empresa com fins lucrativos, desnaturou o processo de sucessão legal das associações, autorizando a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial verificado.

Os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), cujas ementas colaciono abaixo, corroboram o entendimento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. CISÃO COM VERSÃO DO PATRIMÔNIO PARA SOCIEDADE ANÔNIMA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se pode admitir a tese defensiva que sustenta a realização de cisão com a versão de parte do patrimônio da associação para uma sociedade anônima. Vale considerar que a finalidade institucional, sempre de índole não lucrativa, justifica os benefícios e as vantagens concedidos pelo Poder Público e por particulares, que acabam redundando em aumento do patrimônio das associações. Por isso, o Direito não admite a distribuição do patrimônio da associação aos associados, já que as contribuições destes, bem como os privilégios, regalias e benesses proporcionados por terceiros objetivam, em última instância, a realização dos fins almejados pela associação. Coerentemente com tal concepção, o artigo 61, *caput*, do Código Civil de 2002 prevê que, “em caso de dissolução da associação, o remanescente do patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais do patrimônio relativas aos associados contribuintes, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos

associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.”

DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. CISÃO COM VERSÃO DO PATRIMÔNIO PARA SOCIEDADE ANÔNIMA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

lucrativos, uma vez convertida em sociedade anônima, os associados tornaram-se acionistas, auferindo um acréscimo de seu patrimônio em razão da aquisição do direito aos resultados não tributados da entidade isenta, obtidos antes de se transformar em sociedade anônima. Esses resultados foram adicionados ao valor patrimonial dos títulos de cada associado, refletindo-se no valor das ações recebidas da pessoa jurídica com fins lucrativos então criada, o que não é compatível com a pretensão do recorrente de se livrar do crédito tributário correspondente ao ganho auferido.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO O GANHO DE CAPITAL.

Os negócios jurídicos que se integram na incorporação de ações ocorrem em razão de manifesta deliberação dos sócios ou acionistas das sociedades envolvidas mediante assembleias, nos termos do artigo 252 da Lei nº 6.404/76; portanto, são os acionistas que determinam os valores pelas quais as operações serão realizadas (observadas as prescrições legais tendentes a proteger acionistas minoritários) de modo que se a operação de subscrição realizar-se por valor superior ao valor contábil, haverá apuração de ganho de capital tributável.

(Acórdão 9101-003.536, de 04 de abril de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

=====

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 n.º 9.532/97.

(Acórdão 9101-003.572, de 09 de maio de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

Assim, no processo de desmutualização da Cetip Associação, pelo fato da Recorrente ter recebido ações da CETIP S/A na conversão dos títulos patrimoniais da CETIP associação, há incidência do imposto sobre o ganho de capital apurado.

A questão da desmutualização das associações e transferência do patrimônio para entidades com fins lucrativos já foi pacificada no CARF com a Súmula vinculante CARF n.º 118:

Súmula CARF n.º 118

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

A matéria não comporta maiores digressões, eis que se trata de matéria sumulada, de observância obrigatória pelos membros do CARF nos termos do art. 72, *caput*, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Portanto, o ganho de capital apurado na desmutualização deveria ter sido oferecido à tributação, nos termos do art. 17 da Lei n.º 9.532/97, como exigido pela Fiscalização

O Recorrente apresentou ainda outras 2 razões para o cancelamento da autuação:

1) defende que a atualização dos títulos patrimoniais não estariam sujeitas à tributação a teor da Portaria n.º 785/77 do Ministério da Fazenda, ficando a atualização do título da Cetip sujeita ao regime jurídico da equivalência patrimonial:

Ocorre que, de acordo com a Portaria no 785/77 do Ministério da Fazenda, referidas atualizações, quando positivas, não estão sujeitas à tributação pelo 'RR], *in verbis*:

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

Assim, há previsão legal expressa, que permanece em vigor até hoje, no sentido da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o valor correspondente à atualização do título patrimonial que a Recorrente detinha e, já por essa razão, não poderiam ser mantidos os lançamentos que deram origem ao presente processo.

De fato, aplicam-se ao presente caso os preceitos legais que versam sobre o tratamento tributário das avaliações procedidas pelo método da equivalência

estabelecem a não incidência do IRPJ e da (arts. 225 e 389 do RIR), que patrimonial CSLL sobre a atualização dos títulos das bolsas.

"Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, **serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto** (Lei no 8.981, de 1995, art. 32, e Lei no 9.430, de 1996, art. 29).

§ 10 **O disposto neste artigo não se aplica** aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou **resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial** (Lei no 8.981, de 1995, art. 32, § 10, e Lei no 9.430, de 1996, art. 20)." (g.n.)

"Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 22).

Art.389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei no 1.648, de 1978, art. 10, inciso IV)." (g.n.)

No mesmo sentido, a conclusão da Receita Federal na Decisão nº 13/97 da COSIT:

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

Logo, considerando que é aplicável ao caso objeto do presente processo administrativo o regime jurídico da equivalência patrimonial, deve-se afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização do título da CETIP detido pela Recorrente, já que o que está sendo tributado, de fato, no presente caso é a "atualização" dos títulos.

O Recorrente pretende utilizar o MEP – Método de Equivalência Patrimonial, utilizado para avaliação de investimentos em controladas e coligadas, instituído pelo artigo 248 da Lei nº 6.404/76, para a avaliação de patrimônio da Cetip Associação, uma entidade isenta.

Ora, o MEP é um método de avaliação de investimentos em sociedade com finalidade lucrativa, não havendo nenhum fundamento legal para que possa ser utilizado para avaliação de patrimônio de entidade isenta, sendo inaplicável o artigo 32, § 1º da Lei nº 8.981/95.

E por fim, considerando-se que nos termos da Súmula CARF nº 118, caracteriza ganho tributável a diferença positiva entre o valor das ações recebidas decorrente de

transferência de patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor gasto na aquisição do título patrimonial da entidade isenta, correta a aplicação do artigo 17 da Lei n.º 9.532/97 para a tributação do ganho de capital apurado:

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

§ 1º Aos valores entregues até o final do ano de 1995 aplicam-se as normas do inciso I do art. 17 da Lei n.º 9.249, de 1995.

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

- a) considerado tributação exclusiva;
- b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores.

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

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

- a) a diferença a que se refere o *caput*, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;
- b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

O fato gerador da tributação é o momento em que ocorre a desmutualização, ou seja, no momento em que o Recorrente escriturou no seu balanço as ações da CETIP S.A, em 1º de julho de 2008. Data a partir da qual ocorre a disponibilidade jurídica daquelas ações e se constata o acréscimo patrimonial decorrente da diferença entre o valor dispendido na aquisição dos títulos patrimoniais da Cetip Associação e o registro das ações da CETIP S.A.

2) outro argumento do Recorrente é que a atualização do título patrimonial não significou acréscimo patrimonial uma vez que não existiu qualquer pagamento em dinheiro por ocasião da desmutualização:

(...)

Nem se alegue, ademais, que a substituição do título patrimonial por ações poderia ser classificada como uma operação de alienação (e, conseqüentemente, como a realização da reserva de atualização dos títulos), pois **a desmutualização não possibilitou aos detentores dos títulos qualquer outra alternativa que não fosse a transformação dos títulos nas ações correspondentes**. Não houve a prerrogativa de venda dos títulos ou de permuta por um outro ativo.

Ressalte-se, inclusive, que na desmutualização não se verifica, em qualquer momento, a intenção de as associadas se desfazerem de seus ativos antigos (títulos).

Nesse cenário, não há que se falar na realização de qualquer ganho por parte da Recorrente, uma vez que não existiu qualquer pagamento em dinheiro por ocasião da desmutualização. Insista-se: houve apenas uma mudança na denominação do mesmo ativo (título x ações).

Ademais, ainda que a atualização do título representasse acréscimo patrimonial, o momento de incidência do IRPJ e da CSLL ocorreu apenas quando o acréscimo patrimonial se mostrasse *disponível*, e não quando fosse *quantificado*. **A quantificação é relevante para a mensuração da dívida, jamais para indicar o momento em que o tributo é devido.**

Ora, no presente caso, é certo que não houve a realização de qualquer ganho por parte da Recorrente **no momento da desmutualização**, uma vez que inexistiu qualquer pagamento em dinheiro em razão da **transformação** dos títulos em ações.

Daí a razão pela qual a reserva de atualização dos títulos, anteriormente contabilizada, se for entendida como tributável, não foi realizada nesse momento e, por conseguinte, não deve ser oferecida à tributação na desmutualização.

Isso porque, conforme já mencionado anteriormente, ao conceito de receita deve-se atrelar a noção de acréscimo ("*plus*") ao patrimônio, que não seja precário nem temporário. Assim, enquanto a atualização do investimento não for realizada, ela tem caráter provisório e não representa receita efetiva para a Recorrente.

De fato, da mesma forma como houve acréscimo do valor do título, em razão do aumento do Patrimônio Líquido da CETIP, poderia ter ocorrido a desvalorização, pela diminuição do Patrimônio Líquido da investida. Assim, como o ativo está sujeito tanto à valorização quanto à desvalorização, somente no momento da efetiva venda, em havendo atualização positiva, existirá receita ou disponibilidade econômica passível de tributação.

Dessa forma, a atualização dos títulos/ações não poderia ser tributada antes da realização desses ativos, pois tais valores, por sua precariedade, ainda não se encaixavam no conceito de receita e não representavam disponibilidade econômica para a Recorrente.

Não assiste razão ao Recorrente.

O entendimento que prevaleceu nas instâncias administrativa é que a demutualização foi caracterizada pela devolução do patrimônio de uma entidade isenta (Cetip Associação) que imediatamente foi entregue para a formação do patrimônio de uma entidade empresarial (CETIP S.A).

O tratamento tributário que foi conferido pela Fiscalização está de acordo com o previsto no artigo 239 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), vigente à época:

Seção IX

Devolução de Patrimônio de Entidade Isenta

Art. 239. A diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, 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, será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que a pessoa jurídica estiver sujeita (Lei nº 9.532, de 1997, art. 17, § 3º).

Ademais, os efeitos da desmutualização, com a subscrição e integralização das ações da CETP S.A ocorrida em 1º de julho de 2008, data a partir da qual houve a disponibilidade jurídica das ações da CETIP e portanto tributável o ganho de capital então apurado.

3. Da apuração incorreta da atualização do título Cetip

Contra o argumento da DRJ, que afirmou que o Recorrente não teria apresentado documentação de suporte para o registro contábil dos títulos da Cetip Associação pelo valor de R\$ 201.035,55, o Recorrente insistiu que apresentou registros contábeis que evidenciam que não houve a atualização dos títulos e consequentemente o reconhecimento das ações recebidas da CETIP S.A pelo valor de R\$ 444.460,88, conforme afirmou a Fiscalização:

111.4— INCORRETA APURAÇÃO DA ATUALIZAÇÃO DO TÍTULO CETIP

Afirmou ainda a Turma Julgadora que para que restasse comprovado que o título da CETIP devido pela Recorrente estava registrado contabilmente pelo valor de R\$ 201.035,55, *"deveria ter juntado documentos que dessem suporte a esta informação. Somente as informações contidas nos seus registros contábeis, são insuficientes para esta comprovação, já que desacompanhados de documentos que lhe dêem suporte. Pela mesma razão, sua alegação de que teria pago tributo a maior não pode ser aceita, pois carece de comprovação, já que não restou comprovado pagamento espontâneo de tributo indevido"*. (fis. 59 da decisão recorrida)

Contudo, tal entendimento não merece prosperar pois a Recorrente apresentou nestes autos o registro contábil relativo ao título da CETIP (doc. anexado à impugnação), que evidenciam que não houve a atualização desse título, e consequente reconhecimento de ações da CETIP S/A, no valor de R\$ 444.460,88, conforme presumiu o Sr. Auditor Fiscal, e validou a d. Turma Julgadora.

Veja-se, pelos registros no Livro Razão da Recorrente, que o título da CETIP, cuja natureza foi alterada para ações da CETIP S/A, estava contabilizado por R\$ 201.035,55 (**doc. 02**). Vale destacar que o valor atribuído às ações da CETIP S/A foi de R\$ 200.716,61.

Dessa forma, ainda que sejam aceitos os argumentos da Turma Julgadora para se manter a autuação quanto aos efeitos da desmutualização, fato é que o suposto ganho apurado pela Recorrente foi inferior ao atribuído na presente

autuação, dado que a Recorrente não promoveu a atualização do Título da CETIP e, assim, não registrou a alteração de natureza para ações da CETIP, no valor de R\$ 444.460,88, mas no valor de R\$ 200.716,61.

Veja-se, inclusive, que quando da cisão da Recorrente com incorporação da parcela cindida pelo Banco Indusval S/A, o valor contábil utilizado para transferência das ações foi o de R\$ 200.716,61.

Esse valor foi, também, utilizado pelo Banco Indusval S/A como custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital quando da venda dessas ações da CETIP S/A, em 2009.

Ou seja, manter a presente autuação fiscal considerando o valor de R\$ 444.460,88 como sendo aquela referente ao recebido em ações da CETIP S/A, implica em reconhecer que o Banco Indusval S/A utilizou um custo inferior para apuração do ganho de capital quando da venda dessas ações e, assim, teria direito à restituição do imposto recolhido a maior.

Sendo assim, também pela incorreta apuração promovida pelo Sr. Auditor Fiscal, que foi integralmente validada pela Turma Julgadora, quanto à atualização promovida pela Recorrente em relação ao Título da CETIP, cuja natureza foi alterada para ações da CETIP S/A, há que se reconhecer a falta de liquidez e certeza da autuação, determinando-se ser cancelamento integral.

Primeiramente, apesar de consignado pela DRJ que a Recorrente não apresentou documentos hábeis para comprovar o valor escriturado dos títulos patrimoniais pelo valor de R\$ 200.716,61, o Recorrente não juntou tais documentos no recurso voluntário.

Nos termos do art. 923 do RIR/99, então vigente, a escrituração faz prova a favor do contribuinte, desde que o mesmo comprove os fatos registrados com documentos hábeis. Confira-se:

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).

Assim, pelo fato do Recorrente não ter apresentado documentos que comprovem o valor escriturado dos títulos, o valor ali consignado não pode ser considerado como correto.

Por outro lado, conforme exhaustivamente consignado no presente voto, o ganho de capital apurado no processo de desmutualização deve ser a diferença entre o valor das ações recebidas da CETIP S.A pelo Recorrente e o valor dispendido para aquisição do título da Cetip Associação.

A atualização do título patrimonial foi descrita em detalhes no TVF às e-fls. 274 a 277 e abaixo reproduzida:

VIII- VALORES NA DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP

O INSTRUMENTO DE PROTOCOLO E JUSTIFICATIVA DA OPERAÇÃO DE CISÃO PARCIAL DA CETIP - CÂMARA DE CUSTÓDIA E

LIQUIDAÇÃO, aprovado na A.G.E. da desmutualização, fixava as diretrizes operacionais e econômicas do ato societário.

I - INTRODUÇÃO

1.1. O presente Protocolo estabelece as condições da 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. A cisão e incorporação objeto deste Protocolo, desde que aprovadas pelas respectivas assembleias, somente produzirão seus efeitos em 1º de julho de 2008.

Com base no patrimônio do balancete de 31 de março de 2008, foi deliberado que seriam cindidos elementos ativos e passivos da CETIP Associação no valor de R\$ 201.698.400,00, ou seja 99,84% do seu patrimônio líquido que na mesma data estava avaliado em R\$ 202.018.895,10. Em consequência, o patrimônio da CETIP Associação após a cisão se reduziria a R\$ 320.495,10.

Considerando que eram 496 os títulos patrimoniais existentes, tem-se a seguinte distribuição de valores:

	TOTAL	VALOR POR TÍTULO
PATRIMÔNIO ANTES DA CISÃO	202.018.895,10	407.296,16
VALOR CINDIDO	201.698.400,00	406.650,00
PATRIMÔNIO REMANESCENTE	320.495,10	646,16

A A.G.E. determinou que pela devolução e cisão do patrimônio a cada um dos 496 titulares seriam atribuídas 406.650 ações da CETIP S.A., sem valor nominal.

Ficou, também, estabelecido que a incorporação da parcelacindida do patrimônio da CETIP Associação somente viria a produzir efeitos em 1º de Julho de 2008, mesmo momento em que, de fato, dar-se-ia a subscrição ea integralização das novas ações.

A esse respeito o Instrumento de Protocolo expressa:

V. NÚMERO E ESPÉCIE DE AÇÕES A SEREM EMITIDAS PELA CETIP S.A. PARA SEREM ATRIBUÍDAS AOS DETENTORES DE TÍTULOS PATRIMONIAIS DA CETIP ASSOCIAÇÃO

5.1 — Efetivada a Operação, em 10 de julho de 2008 haverá a emissão de ações ordinárias da CETIP S.A., a serem atribuídas aos atuais detentores de títulos patrimoniais da CETIP ASSOCIAÇÃO em substituição a suas atuais participações.

5.2 - O número de ações de emissão da CETIP S.A. a ser atribuído aos atuais detentores dos títulos representativos do patrimônio da CETIP ASSOCIAÇÃO será determinado com base nos valores patrimoniais contábeis, apurados em 31 de março de 2008, conforme informado na tabela abaixo:

Quantidade de títulos na CETIP ASSOCIAÇÃO	Valor Patrimonial Cindido (R\$) por título	Número de ações na CETIP S.A. por título
496	406.650,00	406.650

5.3. Após a implementação da Operação, em 1º de julho de 2008, o capital social da CETIP S.A. passará a ser dividido em 201.698.400 (duzentas e um milhões, seiscentas e noventa e oito mil e quatrocentas) ações, todas ordinárias e sem valor nominal.

Como se percebe, o valor patrimonial de 31 de março de 2008 serviu simplesmente para fins de determinação do número de ações a serem atribuídas a cada proprietário de título, a posteriori.

O capítulo III do Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial deixou claro que na data da efetivação da cisão, 1º de Julho de 2008, ocorreria o registro das variações patrimoniais havidas na CETIP Associação no período de 1º de abril até 30 de junho de 2008, tanto da parte não cindida como da parcela cindida:

III. ELEMENTOS ATIVOS E PASSIVOS QUE SERÃO VERTIDOS PARA A CETIP S.A.

3.1. Em decorrência da presente Operação, serão incorporados ao patrimônio da **CETIP S.A.**, em 1º de julho de 2008, com base no balancete levantado em 31 de março de 2008, os elementos ativos e passivos do patrimônio da **CETIP ASSOCIAÇÃO** que sejam relacionados com/ou correlatos às atividades que serão transferidas à **CETIP S.A.**, os quais somados resultam em um valor líquido de **R\$201.698.400,00** (duzentos e um milhões, seiscentos e noventa e oito mil e quatrocentos reais), conforme balanço patrimonial de 31 de março de 2008 (Anexo III).

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

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

Em 1º de Julho de 2008 foi levantado o Balanço da CETIP S.A., auditado pela KPMG Auditores Independentes, em cuja página 5 consta o Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido que traz a seguinte indicação: "Parcela adicional do acervo, da CETIP Associação incorporado pela Companhia — R\$ 18.754.194.—Esse valor constou contabilizado como Reserva de Capital.

Somando os dois valores tem-se o valor da desmutualização no dia em que a mesma efetivamente ocorreu:

PARCELA CINDIDA EM 31.03.2008	201.698.400,00
PARCELA ADICIONAL EM 1º/07/2008	18.754.194,00
VALOR ATUALIZADO EM 1º/07/2008	220.452.594,00

Por conseguinte, o valor do patrimônio que foi efetivamente devolvido pelos titulares da CETIP Associação, e que simultaneamente foi cindido à CETIP S.A., na data em que teve efeito a desmutualização - 10 de Julho de 2008 - foi de R\$ 220.452.594,00, o que equivale a R\$ 444.460,88 por associado.

Quanto ao argumento do Recorrente que o valor do título escriturado na contabilidade foi utilizado na cisão da Recorrente com incorporação da parcela cindida pelo Banco Indusval S/A, o valor contábil utilizado para transferência das ações foi o de R\$ 200.716,61, o Recorrente não apresentou documentos para comprovar o afirmado. Além disso, o valor do título que deveria ter sido escriturado, como apurado pela Fiscalização, deveria ter sido de R\$ 444.460,88 e não R\$ 200.716,61.

Sobre eventual direito à restituição de imposto recolhido a maior por ter utilizado custo inferior na apuração do ganho de capital quando vendeu as ações da CETIP S/A, o pedido poderia ser realizado por meio de instrumento legalmente válido, o PER/DCOMP, para análise da autoridade administrativa, dentro do prazo e das condições legais então vigentes.

4. Argumentos relativos à cobrança da multa isolada

Foram lançadas multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas relativas aos períodos de apuração encerrados em 31/05/2008, 30/06/2008 e 31/07/2008, conforme os valores discriminados no Auto de Infração e abaixo reproduzidos:

0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

•••••

•• Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a •• base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo a este Auto de Infração, do qual faz parte integrante.

Fato Gerador	Multa
31/05/2008	1.878.979,27
30/06/2008	130.188,26
31/07/2008	53.868,11

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2008 e 31/07/2008:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

O Recorrente desistiu expressamente do recurso em relação a multa isolada por estimativa cujo fato gerador ocorreu em 31/05/2008, remanescendo para discussão a multa isolada relativa aos fatos geradores ocorridos em 30/06/2008 e 31/07/2008.

O Recorrente defende que as estimativas só podem ser exigidas antes do término ano-base, e que portanto após o encerramento do ano-base eventuais insuficiências do recolhimento do IRPJ e da CSLL não poderão ser punidas com a exigência da multa isolada e que não poderiam ser cobrados concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício.

4,1 Da possibilidade de cobrança da multa isolada após o encerramento do exercício

O Recorrente aduz que a multa isolada, prevista no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, diferentemente do que entendeu a decisão recorrida, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

Não obstante, na hipótese de não serem acolhidos os argumentos até aqui expostos, suficientes para a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral dos autos de infração — o que se alega apenas a título argumentativo —, fato é que a multa isolada lançada, por suposta falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as estimativas mensais, não poderá ser mantida por esse E. Conselho.

Deveras, até o advento da Lei no 8.383/91, o IRPJ e a CSLL eram apurados em sistema de "base anual". Ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano-base e somente em 31 de dezembro eram quantificados, de maneira a propiciar a aferição da base de cálculo sobre a qual incidia a exação.

Após a edição da referida norma, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em sistema de "bases correntes", ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantifica-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos.

São estes os chamados recolhimentos por estimativa. Contudo, mesmo nesta sistemática, ao final do ano-base o contribuinte deve elaborar sua *declaração de ajuste anual*, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido.

Assim, somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o *quantum realmente devido* 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 de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos.**

Desta maneira, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma mera antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.

(...)

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

Pois bem.

O imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base no lucro real de apuração trimestral. Por opção do contribuinte a apuração do imposto de renda pode ser anual, mas nesse caso o pagamento do tributo tem periodicidade mensal com base em estimativa. O contribuinte só pode deixar de recolher as estimativas se demonstrar, mediante balanço ou

balancete de suspensão ou redução, que o valor acumulado do tributo recolhido excede o tributo devido no período, de acordo com o § 2º, do art. 35 da Lei n.º 8.981 de 20 de janeiro de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário

No caso de descumprimento do recolhimento de estimativas, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada:

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 inexistente;

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.

Como se vê, no caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, a lei prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício.

Tal entendimento foi pacificado recentemente neste Colegiado com a aprovação da súmula CARF n.º 178 pela 1ª Turma da CSRF, cujo verbete é o abaixo transcrito:

Súmula CARF n.º 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Portanto, não há óbice legal para a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do exercício.

4,2 Da cumulação da multa isolada e da multa de ofício

O Recorrente irresigna-se com a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício por entender que se trata de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Fiscal nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

De fato, analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que **há cobrança cumulativa** da multa isolada com a multa de ofício, **sobre os mesmos valores** supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido por esse E. Conselho.

Deve-se frisar que se trata, no presente caso, de dupla incidência **sobre a mesma materialidade**, uma vez que os **valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais**, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, **foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício** sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

A possibilidade de lançamento concomitante das multas de ofício e isolada prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 ainda não é pacífica neste CARF.

Filio-me à corrente que entende possível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre falta de recolhimento de tributo devido no ajuste de final de período, após a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não sendo aplicável, na espécie, a Súmula CARF n.º 105.

A questão da concomitância das multas isolada e de ofício foi brilhantemente enfrentada pelo Ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão 1201-003.322, de 13 de novembro de 2019. Peço licença para transcrevê-lo e adoto, *mutatis mutandis*, seus argumentos como fundamento para minha decisão no presente processo:

[...]

18 Isso posto, passo a análise do lançamento da multa isolada.

19 Sustenta a recorrente que o não recolhimento das estimativas mensais se exaure com o recolhimento do tributo, ainda que parcelado, ao final do exercício. Sustenta ainda ser indevida a aplicação concomitante da multa de mora e isolada e ofensa aos princípios do principio do não confisco,

proporcionalidade e da capacidade contributiva, bem como a aplicação à espécie do princípio da consunção porquanto o recolhimento do tributo ao final do exercício abarcaria o valor da estimativa.

20 Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese - apuração anual - o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

21 Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de existência de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a)deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b)somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.**

22 Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, o legislador, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada.

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 n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o **inciso I do caput** deste artigo **será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

23 A multa de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata, por exemplo, glosa de despesa, omissão de receita, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964).

24 A multa de 50%, por sua vez, é devida nas hipóteses em que o legislador houve por bem especificar, *in casu*, a falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

25 Caso o contribuinte, por exemplo, mesmo sabendo tenha prejuízo fiscal durante determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Daí o lucro real anual ser uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

26 Como se vê, as multas têm suporte fático e legal diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

27 O entendimento firmado na Súmula CARF n.º 105 no sentido de que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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", restou superado com a edição da Lei n.º 11.488, de 2007 que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

Entendo, portanto, que no presente processo o fundamento para a aplicação da multa isolada está prevista legalmente na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, de modo que é cabível o lançamento concomitante das multas de ofício e isolada.

5. Quanto a legalidade da cobrança de juros sobre multa

O Recorrente aduz que os juros não poderão incidir sobre a multa de ofício por falta de previsão legal:

A Recorrente não desconhece o fato de que os juros não incidiram sobre a multa cobrada nos presentes autos de infração. Sabe, no entanto, que se trata de cobrança superveniente a ser efetuada pela Receita Federal do Brasil, a partir do vencimento do prazo para recolhimento do crédito lançado de ofício, conforme reconhecido pela própria Turma Julgadora.

Por essa razão, deve-se novamente ressaltar que, ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que, diferentemente do que foi defendido pela Turma Julgadora, os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

De fato, o artigo 13 da Lei no 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei no 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos **apenas sobre tributos**, *verbis*:

(...)

Ocorre que a incidência de juros de mora sobre o crédito não pago no vencimento decorre do art. 161 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

[...]

O crédito acima referido é o crédito tributário definido no art. 139 do CTN que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Nos termos do § 1º do art.113 do CTN a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, portanto, no crédito tributário incluem-se o tributo e a penalidade pecuniária

A questão é pacífica no CARF com a emissão da Súmula vinculante CARF nº 108, de observância obrigatória por seus membros, cujo verbete é o seguinte:

Súmula CARF 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante , conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, há que ser mantida a exigência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Valem as conclusões aqui consignadas para a exigência da CSLL e das multas isoladas por falta /insuficiência de recolhimento de estimativas mensais aqui exigidas por decorrerem dos mesmos fatos para a exigência do IRPJ e estimativas.

Conclusão

Por todo o exposto voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama