



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720698/2013-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-003.541 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de julho de 2024
Recorrente ING BANK N V
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL. 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.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Luis Angelo Carneiro Baptista, Miriam Costa Faccin e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão nº 02-95.422 - 4ª Turma da DRJ/BHE, Sessão de 18 de setembro de 2019, que julgou improcedente a Impugnação do contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

“Trata-se de Auto de Infração, fls.03 a 11, lavrado contra a contribuinte, ING BANK NV. O citado auto combinado com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 12 a 21, ajustou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, fato gerador 2008, no valor de R\$446.723,22.

No Relatório Fiscal, fls. 12 a 21, a autoridade fiscal apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante:

A contribuinte, ING BANK NV, possuía 1 título patrimonial representativo de sua participação no patrimônio da Associação CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação.

Com a “desmutualização” dessa associação, abril de 2008, o patrimônio de cada título passou a ser de R\$447.809,64. Assim, foi feita a apuração do ganho de capital pela sociedade ING BANK NV, conforme abaixo:

Regularmente intimado a apresentar a cópia do documento que comprovasse a aquisição e o respectivo custo de aquisição das cotas patrimoniais da Associação CETIP, possuídas em 2008, o ING/BANK NV apresentou documentação relativa a aquisição de cota patrimonial nº 307, realizada em 13 de abril de 1987, pelo valor de CZ\$181.610,00 (Cento e oitenta e um mil, seiscentos e dez cruzados), "correspondente a 1000 (hum mil) OTNs" - Obrigações do Tesouro Nacional.

O valor acima, atualizado monetariamente, pela conversão de moedas até a entrada em vigência da lei 9.249/95, que eliminou a correção monetária do balanço das empresas, correspondem a R\$ 1.086,42.

$$\frac{1000 \text{ OTN} \times 6,17 \times 126,8621}{597,06} = 1.311 \text{ UFIR} \times 0,8287 = \text{R\$ } 1.086,42$$

Notas:

- 1) Cr\$ 6,17 corresponde ao valor da OTN do mês de janeiro/89
- 2) Cr\$ 126,8621 corresponde ao valor da BTNF do mês de fevereiro/91
- 3) Cr\$ 597,06 corresponde ao valor da UFIR do mês de janeiro/92
- 4) A Unidade de Referência Fiscal - UFIR foi extinta em decorrência do §3º do Art. 29 da Medida Provisória 2085-76 - Valor em janeiro de 2006 = 0,8287 outubro de 2.000 = 1,0641 Reais
- 5) Nota: O "Plano Cruzado" (Decreto-Lei nº 2.264/86) mudou a denominação da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN) para Obrigação do Tesouro Nacional (OTN)

Desta forma, em 01/07/2008, o ING BANK NV, que antes possuía um título patrimonial da - Associação CETIP, ao "custo de aquisição" corrigido- de R\$ 1.086,42, recebeu 406.650 ações da CETIP S/A referentes a sua participação no patrimônio cindido, no valor total de R\$ 447.809,64, obtendo um ganho de capital de R\$ 446.723,22.

Assim, com base no art. 17 da Lei nº 9.532/97 e Solução de Consulta nº. 10/07 – Cosit, o valor a ser tributado pelo IRPJ e CSLL é a diferença entre o valor recebido pelo ING BANK NV (R\$ 447.809,64) e o valor por ela entregue para formação do patrimônio da Associação CETIP (R\$ 1.086,42), R\$ 446.723,22.

Irresignado com o lançamento do Auto de Infração, a contribuinte apresenta impugnação, fls. 655 a 678, com os argumentos sucintamente resumidos a seguir:

Após descrição dos fatos, a impugnante afirma que inexistiu devolução do patrimônio, mas, apenas, reestruturação societária, por meio da cisão parcial, nos termos dos arts. 44 e 2033 do Código Civil. Salienta que a transformação da sociedade por meio da cisão pode ser realizada também por associações.

Nas palavras da impugnante:

Em verdade, verifica-se que, em decorrência da legítima cisão parcial ocorrida in casu, inexistiu dissolução ou liquidação da CETIP Associação, mas mera transferência do patrimônio cindido à nova sociedade (i.e. CETIP S.A), ocorrendo, relativamente aos "ex-associados", mera substituição do investimento que possuíam na associação para a nova sociedade anônima.

Isto é, para os "ex-associados" (ora acionistas da CETIP S.A.), o efeito da cisão parcial e da posterior incorporação foi o de transmutação ou troca das posições societárias de sociedade antiga para a nova, ocorrendo mera sucessão patrimonial eis que mantido o investimento anterior (títulos patrimoniais) na nova sociedade (agora sob a denominação de ações).

Cita doutrina e jurisprudência.

Dessa forma, a impugnante conclui que não há que se cogitar a existência de devolução do patrimônio aos associados, nos termos do art. 17 da Lei nº. 9532/97. Portanto, não houve, na opinião da impugnante, acréscimo patrimonial tributável.

Após isso, a impugnante afirma que houve erro na apuração da base de cálculo, uma vez que as atualizações do título patrimonial deixaram de ser computadas no custo de aquisição, ferindo, por consequência, a Portaria MF nº. 785/77. Segundo a impugnante, a portaria afirma que o acréscimo patrimonial, reconhecido pelas empresas detentoras de títulos, não constitui receita ou ganho de capital, podendo ser excluído do Lucro Real, desde que não seja distribuído e que constitua reserva para oportuna incorporação ao capital.

Nas palavras da impugnante:

Em relação às disposições da Portaria MF nº 785/77, com referência ao Decreto-lei nº 1.109/70, o próprio legislador tributário, de modo histórico, reconheceu o caráter de isenção condicionada por ela veiculada, tal como se verifica da redação do artigo 3o da Lei nº 8.849/1994, artigo 658 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), bem como dos Pareceres Normativos PN CST nº 867/71, PN CST nº 72/72 e PN CST nº 82/75.

A impugnante salienta que seguiu os parâmetros da Portaria MF nº. 785/77. E que eles se assemelham ao Método de Equivalência Patrimonial, Decreto-Lei nº. 1598, de 27 de dezembro de 1977 e art. 248 da Lei das S.A.

Ainda, caso se considere tributável as atualizações, a impugnante salienta que o crédito tributário já decaiu, art. 150, §4º do CTN, uma vez que o prazo para o lançamento inicia-se nos respectivos anos-calendário das atualizações.

No título “do equívoco na apuração do custo de aquisição”, a impugnante afirma que o custo de aquisição do título patrimonial perfaz o montante de R\$ 117.310,00, conforme comprovado pela documentação anexa, docs. 03 e 04.

A última alegação da impugnante é sobre a aplicação de juros de mora sobre as multas. Afirma que a exigência carece de base legal.

Para finalizar, a impugnante pugna-se pelo conhecimento da impugnação, e que a mesma seja julgada procedente, com o objetivo de determinar o cancelamento dos autos, tendo em vista, nas palavras da impugnante:

- i) A inocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL no processo de Desmutualização, em vista da ausência de devolução de patrimônio de CETIP Associação aos associados, tendo ocorrido mera substituição da participação societária detida;
- ii) Que se afigura insubsistente o pretense ganho calculado pela D. Fiscalização, eis que também engloba as Atualizações do Título Patrimonial, que deixaram de ser computadas no custo de aquisição das Ações CETIP, em afronta às disposições da Portaria MF nº 785/77; e
- iii) A equivocada aferição do custo do Título Patrimonial, pela D. Autoridade Fiscal, considerando como R\$ 1.086,42, a despeito do efetivo valor contabilizado em seu Ativo, de R\$ 117.310,00.

É o relatório.”

A Impugnação foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/BHE, segundo decidido no Acórdão nº 02-95.422 de 18/09/2019 (fls. 1208/1218), recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO DE ENTIDADE ISENTA. CETIP. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

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.

GANHOS DE CAPITAL. ATUALIZAÇÃO DOS VALORES NOMINAIS DOS TÍTULOS. NEUTRALIDADE.

A atualização dos títulos patrimoniais de associação não afeta a apuração do ganho de capital no momento da sua dissolução parcial, pois, de um lado, não representa efetivo custo de aquisição e, de outro, integra reserva de capital que deve ser realizada na baixa dos direitos.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Os juros de mora incidem sobre a multa objeto de lançamento de ofício, ainda que sua exigibilidade esteja suspensa em face ao recurso administrativo, uma vez que ela integra o crédito tributário.

CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido e com ele inconformado, o ora recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 1225/1247), no qual reitera os fundamentos de fato e de direito sintetizados na manifestação de inconformidade, a fim de cancelar os autos de infração, em função: **(i)** Da inocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL pelo processo de desmutualização, em vista da ausência de devolução de patrimônio da CETIP Associação aos associados, tendo ocorrido mera substituição da participação societária detida; **(ii)** Subsidiariamente, pugnando: **a)** Pelo cômputo das atualizações no custo de aquisição das Ações CETIP com base no disposto na Portaria MF nº 785/77; **b)** Seja reconhecida a equivocada aferição do custo do Título Patrimonial, pela D. Autoridade Fiscal, considerando como R\$1.086,42, a despeito do efetivo valor contabilizado em seu Ativo, de R\$ 117.310,00; **c)** Pelo cancelamento da autuação em debate ou, ao menos, afastamento da multa em caso de empate quando do julgamento.

É o relatório

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do *art. 43 c/c art. 65, da Portaria MF nº 1634/2023 (RICARF)*.

O acórdão recorrido foi cientificado em 03/10/2019 (fl. 1221), tendo sido apresentando o Recurso Voluntário (fls. 1225/1247), em 01/11/2019 (fl. 1223), dentro do prazo recursal de 30 (trinta) dias.

Assim, observo que o recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

A presente demanda versa sobre Autos de Infração (fls. 03/11) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/21), lavrados para constituição de glosas de parcela do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, apurados pelo Recorrente, no ano-calendário de 2008.

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

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

Pela participação na CETIP, cada associado possuía títulos representativas de seu patrimônio, num total de 496 títulos patrimoniais. Tomando-se por base o balanço levantado em 31/03/2008, no qual foi apurado o valor da cisão como sendo R\$201.698.400,00, e dividindo pela quantidade de títulos emitidos, resultou no valor da devolução por título de R\$406.650,00. Com a "desmutualização", após incorporação de superávit, o patrimônio de cada título passou a ser de R\$447.809,64.

A contribuinte ING BANK NV possuía 1 (um) título patrimonial representativo de sua participação no patrimônio da CETIP Associação, assim, entendeu a acusação fiscal e a decisão recorrida, com base no art. 17, da Lei nº 9.532/97 e Solução de Consulta Cosit nº. 10/07, que o valor do ganho de capital a ser tributado pelo IRPJ e CSLL seria de R\$446.723,22, diferença entre o valor recebido pelo ING BANK NV (R\$ 447.809,64) e o valor por ela entregue para formação do patrimônio da Associação CETIP (R\$ 1.086,42).

Assim resumiu o Acórdão recorrido a irresignação do contribuinte na Impugnação:

"Irresignado com o lançamento do Auto de Infração, a contribuinte apresenta impugnação, fls. 655 a 678, com os argumentos sucintamente resumidos a seguir:

Após descrição dos fatos, a impugnante afirma que inexistiu devolução do patrimônio, mas, apenas, reestruturação societária, por meio da cisão parcial, nos termos dos arts. 44 e 2033 do Código Civil. Salienta que a transformação da sociedade por meio da cisão pode ser realizada também por associações.

Nas palavras da impugnante:

Em verdade, verifica-se que, em decorrência da legítima cisão parcial ocorrida in casu, inexistiu dissolução ou liquidação da CETIP Associação, mas mera transferência do patrimônio cindido à nova sociedade (i.e. CETIP S.A), ocorrendo, relativamente aos "ex-associados", mera substituição do investimento que possuíam na associação para a nova sociedade anônima.

Isto é, para os "ex-associados" (ora acionistas da CETIP S.A.), o efeito da cisão parcial e da posterior incorporação foi o de transmutação ou troca das posições societárias de sociedade antiga para a nova, ocorrendo mera sucessão patrimonial eis que mantido o investimento anterior (títulos patrimoniais) na nova sociedade (agora sob a denominação de ações).

Cita doutrina e jurisprudência.

Dessa forma, a impugnante conclui que não há que se cogitar a existência de devolução do patrimônio aos associados, nos termos do art. 17 da Lei nº. 9532/97. Portanto, não houve, na opinião da impugnante, acréscimo patrimonial tributável.”

O Contribuinte acrescenta em sede de Recurso Voluntário que:

“22. Sob o aspecto tributário, a Desmutualização da CETIP não implicou efeito algum, dado que, na perspectiva dos possuidores de títulos, foi mantido um ativo representativo da participação detida na CETIP, antes consubstanciado em um título patrimonial e, então, substituído por Ações CETIP.

23. Já, quando da alienação de tal ativo, seriam apurados IRPJ e CSLL sobre o correspondente ganho de capital, considerando como custo do ativo, necessariamente, o valor do título patrimonial.

24. É importante a correta compreensão de tal perspectiva, especialmente para se notar que a Recorrente contesta a alegação de ocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL quando da mera substituição do título por ações, em função da Desmutualização, dado que não houve ganho de capital tributável.”

Nesse sentido, conforme bem pontuado no Acórdão combatido, o caso em apreço não comporta maiores discussões, sendo matéria que atrai a aplicação da **Súmula CARF nº 118**:

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

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

(Vinculante conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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

Logo no primeiro dos acórdãos precedentes (1201-001.395, de 03/03/2016), que deram origem ao enunciado da Súmula CARF nº 118, excerto da redação do voto, abaixo transcrito, vencedor quanto a preliminar de decadência, ajuda a esclarecer a questão:

“O eventual acréscimo patrimonial e consequente auferimento de renda teria ocorrido, de fato, em relação à primeira infração, no momento de alienação dos títulos patrimoniais e, referente à segunda infração, no momento da devolução dos valores referentes aos títulos patrimoniais, agora titularizados por meio de ações.

Portanto é certo e, além, inequívoco, que os fatos geradores ora em discussão teriam ocorrido nesses momentos, conforme restará mais claro com o esmiúce das infrações em momento posterior do voto.

O fato gerador, nestes casos, ocorre no término do ano-calendário no qual foram recebidos os valores, haja vista que o art. 17, §3º, da Lei nº 9.532/97, determina que a diferença entre os valores recebidos e o valor entregue para a formação do patrimônio da instituição isenta deve ser computada na determinação do lucro real.

O mesmo raciocínio se aplicaria aos ativos alienados, atendendo o disposto na Portaria MF nº 785/77, os quais serão tributados pelo lucro real.” (sublinhei)

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

Além da alegação de **inocorrência de fato gerador** de IRPJ e CSLL pelo processo de desmutualização, em vista da ausência de devolução de patrimônio da CETIP Associação aos associados, tendo ocorrido mera substituição da participação societária detida; subsidiariamente, pugna a recorrente pelo **cômputo das atualizações no custo de aquisição** das Ações CETIP com base no disposto na Portaria MF nº 785/77; e para que seja reconhecida a **equivocada aferição do custo do Título Patrimonial**, pela D. Autoridade Fiscal, considerando como R\$1.086,42, a despeito do efetivo valor contabilizado em seu Ativo de R\$117.310,00.

Por outro lado, como o Recurso Voluntário basicamente repisa os argumentos insertos na Impugnação, com pouca ou nenhuma variação, sem trazer qualquer argumento ou fundamento que pudesse infirmar as conclusões da DRJ, tampouco produziu qualquer prova que tivesse o condão de alterar o voto prolatado, razão pela qual mantenho incólume o Acórdão da DRJ e passo a adotá-lo como razões de decidir nos mesmos termos e sob os mesmos fundamentos insertos no Acórdão nos termos do §1º, do art. 50, da Lei nº 9.784/99 c/c o art.114, §12, inc. I, do Anexo do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, passo a transcrever os principais excertos correlatos do voto:

“Erro na base de cálculo

A impugnante alega que houve erro na apuração da base de cálculo dos tributos lançados, uma vez que era necessário atualização do custo de aquisição das ações Cetip, afrontando, por consequência, a Portaria MF nº. 785/77. Essa portaria prevê a exclusão da atualização dos títulos patrimoniais do Lucro Real.

De fato, como aventa a recorrente, há, aqui, semelhanças procedimentais com o Método de Equivalência Patrimonial, que pode resultar em acréscimos periódicos não tributáveis (art. 389 do RIR/99), e ainda assim representativos do valor contábil do investimento, para fins de apuração do ganho de capital em eventual alienação. Mas o cenário que autoriza este entendimento é totalmente distinto daquele no qual a contribuinte busca sua aplicação.

Inicialmente deve-se observar que o Método da Equivalência Patrimonial é critério contábil de avaliação de ativos, reconhecido pela Lei nº 6.404/76 e pela doutrina contábil, diversamente da atualização determinada pelas referidas Resoluções do Banco Central. Na sequência, há que se considerar que este acréscimo não é tributável porque resulta de operações de uma sociedade controlada ou coligada cujo acréscimo patrimonial está sujeito à tributação, diversamente da atualização em referência, que tem por lastro os superávits de uma associação civil sem fins lucrativos. Por fim, a investidora que é obrigada a

atualizar o valor contábil de seu investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial tem poderes para influenciar nas decisões da investida, em razão da relevância do investimento, diversamente da sociedade corretora, que só pode cogitar da realização dos resultados auferidos por intermédio do título patrimonial representativo de sua participação na BOVESPA em caso de sua alienação.

Outra não poderia ser a conclusão, em tais condições, senão que os resultados reconhecidos periodicamente, em razão desta participação em associação civil sem fins lucrativos, não afetam o lucro tributável das sociedades corretoras no momento de seu registro, mas também não podem afetar a apuração do ganho de capital no momento de sua alienação, de modo que a tributação incida no momento da realização efetiva dos resultados antes contabilmente reconhecidos por determinação do Banco Central do Brasil.

Ainda, a impugnante afirma que, caso se considere tributável as atualizações, o crédito tributário já decaiu, art. 150, §4º do CTN, uma vez que o prazo para o lançamento inicia-se nos respectivos anos-calendário das atualizações. No entanto, salientamos que se não há atualização, conseqüentemente, não há o que se falar sobre decadência.

Pelo exposto, não há consertos a serem feitos na autuação.

Erro no cálculo do custo de aquisição

A impugnante afirma que o custo de aquisição do título patrimonial atualizado perfaz o montante de R\$117.310,00, conforme comprovado pela documentação anexa, docs. 03 e 04.

Pelos motivos já expostos, mais uma vez afirmamos: não há atualizações a serem consideradas para aferir o custo de aquisição das ações Cetip.”

Acrescenta-se, sobre atualizações a serem consideradas para aferir o custo de aquisição das ações Cetip S.A. e erro no cálculo do custo de aquisição; além da decadência do direito à constituição de ofício, lições extraídas dos precedentes que deram origem ao enunciado da Súmula CARF nº 118.

No primeiro dos acórdãos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (9101-002.462, de 19/10/2016), sobre a cisão da BOVESPA e BM&F, aplicável a CETIP, que deram origem ao enunciado da Súmula CARF nº 118, ementa da decisão, abaixo transcrita, esclarece a questão sobre atualizações a serem consideradas para aferir o custo de aquisição:

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FIM LUCRATIVO. DISSOLUÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TÍTULOS PATRIMONIAIS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A cisão da BOVESPA e BM&F, associações civis sem fins lucrativos, consoma a devolução dos títulos patrimoniais aos associados. Não tem previsão legal a utilização, por associação civil, de instituto de modificação societária destinado às sociedades anônimas. Por consequência, tampouco se aplica a atualização de valores dos títulos patrimoniais de associações civis sem finalidade lucrativa com base no Método de Equivalência Patrimonial próprio para investimentos em coligadas e controladas das sociedades anônimas que visam o lucro.

Correto, nesse sentido, o entendimento da autoridade fiscal, validada pela decisão recorrida, ao adotar o custo de aquisição do título patrimonial, como referência para apuração da base de cálculo tributável, *verbis*:

“Regularmente intimado a apresentar a cópia do documento que comprovasse a aquisição e o respectivo custo de aquisição das cotas patrimoniais da Associação CETIP, possuídas em 2008, o ING/BANK NV apresentou documentação relativa a aquisição de cota patrimonial nº 307, realizada em 13 de abril de 1987, pelo valor de CZ\$181.610,00 (Cento e oitenta e um mil, seiscentos e dez cruzados), "correspondente a 1000 (hum mil) OTNs" - Obrigações do Tesouro Nacional.

O valor acima, atualizado monetariamente, pela conversão de moedas até a entrada em vigência da lei 9.249/95, que eliminou a correção monetária do balanço das empresas, correspondem a R\$ 1.086,42.

Desta forma, em 01/07/2008, o ING BANK NV, que antes possuía um título patrimonial da - Associação CETIP, ao "custo de aquisição" corrigido- de R\$1.086,42, recebeu 406.650 ações da CETIP S/A referentes a sua participação no patrimônio cindido, no valor total de R\$447.809,64, obtendo um ganho de capital de R\$446.723,22.”

O mesmo acórdão precedente (1201-001.395, de 03/03/2016), inicialmente citado, dentre os que deram origem ao enunciado da Súmula CARF nº 118, cuja parte pertinente da ementa da decisão, abaixo transcrevo, acrescenta ao esclarecimento da questão sobre decadência do direito à constituição de ofício dos tributos resultantes do ganho de capital auferido:

CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DA BM&F.
DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O fato gerador ocorre no término do ano-calendário no qual foram alienados os valores, haja vista que o art. 17, §3º, da Lei nº 9.532/97, determina que a diferença entre os valores recebidos e o valor entregue para a formação do patrimônio da instituição isenta deve ser computada na determinação do lucro real.

Como não houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos contados da data dos fatos geradores, não há que se falar em decadência, prevista nos artigos 150, §4º, ou artigo 173, inc. I, do CTN.

Abaixo alguns acórdãos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (9101-003.535, de 04/04/2018; 9101-003.572, de 09/05/2018; 9101-003.964, de 16/01/2019), sobre a cisão da CETIP, cujas partes pertinentes das ementas das decisões, a seguir transcrevo:

Acórdão CSRF nº 9101-003.535, de 04/04/2018:

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. DEVOLUÇÃO 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, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes."

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. CISA COM VERSÃO DO PATRIMÔNIO PARA SOCIEDADE ANÔNIMA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

Não se pode cogitar de aplicação do MEP aos títulos patrimoniais das associações, porque sequer inexistia investimento do associado. Este contribuiu para formar o capital da associação sem qualquer interesse econômico. Porém, ao fim e ao cabo, essa associação isenta acumulou superávits ao longo dos anos. Posteriormente, em decorrência da extinção dessa entidade sem fins 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.

Acórdão CSRF nº 9101-003.572, de 09/05/2018:

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOUÇÃO 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 desnaturaliza o processo de sucessão legal das associações e autoriza a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte.

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

Acórdão CSRF nº 9101-003.964, de 16/01/2019:**DESMUTUALIZAÇÃO. CETIP. MATÉRIA SUMULADA.**

Conforme Súmula CARF n. 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.

A recorrente também alega que não podem ser exigidos juros sobre a multa de ofício lançada, pois, para os artigos 161, do CTN, os juros moratórios incidem somente sobre o valor da obrigação tributária principal.

A incidência de juros de mora sobre o crédito tributário, composto pelo tributo e/ou penalidade pecuniária, guarda consonância com o CTN e leis ordinárias.

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.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Além do CTN afirmar que o crédito tributário decorre da obrigação tributária principal de pagamento de tributo, penalidade pecuniária ou ambos; e que, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora; a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos arts. 43 (multa isolada) e art. 61, § 3º (débitos para com a União), da Lei nº 9.430/96.

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

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

Assim, tem plena previsão legal a incidência, *ex lege*, independente de lançamento, de juros moratórios sobre a multa aplicada, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

No mesmo sentido, o enunciado da **Súmula CARF nº 108**:

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

(Vinculante conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por tudo exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Fenelon Moscoso de Almeida