



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

Processo nº 16327.720705/2011-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.222 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria IRPJ e Outro
Recorrente Novinvest Corretora de Valores Mobiliários Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DA DECISÃO - INOCORRÊNCIA - Não configurados os vícios de omissão e de cerceamento de defesa arguidos, mantém-se incólume a decisão recorrida.

ASSUNTO: Imposto sobre s Renda se Pessoa Jurídica - IRPJ

DESMUTUALIZAÇÃO DA BOVESPA E DA BM&F - Ganho de capital decorrente do processo de desmutualização da BM&F e da Bovespa, implicando devolução de bens e valores correspondentes aos títulos patrimoniais aos associados. Tributação nos termos do art. 17 da Lei 9.532/97. Matéria excluída da apreciação na via administrativa, por ter sido submetida ao Poder Judiciário.

DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - Não está fulminada pela decadência o auto de infração aperfeiçoado em 2009, para lançamento de ofício de ganho de capital auferido em 2007.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

DESMUTUALIZAÇÃO - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - Ganho de capital decorrente do processo de desmutualização da BM&F e da Bovespa, implicando devolução de bens e valores correspondentes aos títulos patrimoniais aos associados. Tributação nos termos do art. 17 da Lei 9.532/97. Matéria excluída da apreciação na via administrativa, por ter sido submetida ao Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA- APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO - IMPOSSIBILIDADE - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira

conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, para no mérito, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada aplicada sobre as estimativas não recolhidas, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Vencido o Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas quanto ao cancelamento da multa isolada. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães quanto ao cancelamento da multa isolada e quanto à aplicação da taxa SELIC aos juros sobre a multa isolada. Fez sustentação o Dr. Vladimir Afanasielf, OAB/SP nº 208.302.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Contra a pessoa jurídica Novinvest Corretora de Valores Mobiliários Ltda. foram lavrados autos de infração para formalizar exigência de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano calendário de 2007, incluindo multa de ofício e juros de mora, bem como com imposição da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A ciência dos autos de infração ocorreu em 28/06/2011.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 583 a 606, as infrações de que é acusada a sociedade são as seguintes:

1- Não oferecimento à tributação do IRPJ e da CSLL, no ano calendário de 2007, do ganho auferido na devolução de títulos patrimoniais de instituições isentas (Bovespa e BM&F), apurado pela diferença entre o valor nominal das ações recebidas de emissão da Bovespa Holding S.A. e da BM&F S.A. e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregue para a formação do patrimônio das instituições isentas;

2- Não oferecimento à tributação do IRPJ e da CSLL, no ano calendário de 2007, do ganho auferido no processo de reorganização societária da CBLC e da Bovespa Holding, representado pela diferença entre o valor nominal das ações recebidas de emissão da Bovespa Holding e o custo de aquisição das ações da CBLC entregues, da qual era acionista;

3- Falta de recolhimento do imposto e da contribuição por estimativa (em agosto e outubro de 2007), da parcela incidente sobre os ganhos auferidos citados nas infrações anteriores, o que implica na incidência de multa isolada.

A autoridade fiscal dá as seguintes informações, relacionadas com ações judiciais envolvendo os mesmos fatos:

1- Desmutualização da Bovespa: Em 17/12/2007, a contribuinte impetrou o Mandado de Segurança (MS) Preventivo nº 2007.61.00.0345898 perante a 1ª Vara Federal em São Paulo, com pedido para abster a autoridade fiscal de proceder quaisquer atos tendentes à cobrança do IRPJ e da CSLL nos termos da Solução de Consulta 10/2007, ou seja, cobrar tais tributos sobre a diferença entre o valor nominal das ações recebidas em troca dos títulos da Bovespa e o custo de aquisição destes, tendo sido indeferido o pedido em 1º/02/2008 e, por essa razão, foi interposto, em 25/02/2008, o Agravo de Instrumento ao E. TRF da 3ª Região nº 2008.03.00.0066354, solicitando a concessão de medida liminar para que o agravado se abstenha de efetuar quaisquer atos tendentes à cobrança do IRPJ e da CSLL nos termos manifestados na SC nº 10/2007.

Em 10/03/2008 a Desembargadora Federal decidiu por não acatar o pedido do Agravante (*“Assim, não constato no momento subsídios jurídicos para afastar a decisão agravada, de modo que indefiro o efeito suspensivo”*). Em 23/03/2008, houve recurso visando à reforma da decisão do E. TRF da 3ª Região. Em 02/07/2008 foi proferida a decisão da 1ª Vara Federal, julgando improcedente o pedido formulado, denegando a segurança e decretando a extinção do feito. Em 08/09/2008, a contribuinte interpôs Recurso de apelação contra a decisão da 1ª Vara Federal, de 02/07/2008, recebido no efeito meramente devolutivo, estando os autos conclusos ao relator.

2- Desmutualização da BM&F - Em 18/12/2007, a contribuinte impetrou o MS Preventivo nº 2007.61.00.0347123, perante a 14ª Vara Cível Federal em São Paulo, com

pedido para abster a autoridade fiscal de proceder quaisquer atos tendentes à cobrança do IRPJ e da CSLL nos termos das Soluções de Consulta SC 10/2007, SC 520/2007 e SC 521/2007, ou seja, cobrar tais tributos sobre a diferença entre o valor nominal das ações recebidas em troca dos títulos da BM&F e o custo de aquisição. Em 15/02/2008, foi indeferida a liminar e, por essa razão, em 03/03/2008, foi interposto o Agravo de Instrumento ao E. TRF da 3ª Região nº 2008.03.00.0076098, requerendo a reforma da decisão agravada e solicitando a concessão de medida liminar para que o agravado se abstenha de efetuar quaisquer atos tendentes à cobrança do IRPJ e da CSLL nos termos manifestados na SC nº 10/2007.

Em 28/11/2008, a decisão da 14ª Vara Cível Federal julgou improcedente a demanda e denegou a ordem. Em 18/02/2009, a contribuinte interpôs Recurso de Apelação junto ao E. TRF da 3ª Região requerendo a reforma integral da sentença apelada.

Anota a autoridade fiscal que, do histórico das medidas judiciais interpostas e apresentadas à fiscalização, depreende-se que a contribuinte não obteve provimento judicial contra a tributação da mais valia dos títulos patrimoniais que possuía na Bovespa e na BM&F, representada pela diferença entre o valor nominal das novas ações recebidas (equivalente ao valor contabilizado dos títulos patrimoniais) e os valores entregues para a formação do patrimônio daquelas associações.

Em impugnação tempestiva, a interessada iniciou por afirmar que o objeto e a matéria do presente procedimento administrativo não têm qualquer relação com o objeto/matéria discutidos nos Mandados de Seguranças 2007.61.00.0345898 e 2007.61.00.0347123.

Em seguida, discorre sobre o processo de desmutualização das bolsas. Afirma que, não havendo qualquer vedação legal ao processo, as desmutualizações que originaram as autuações fiscais não podem ser simplesmente desconsideradas com a finalidade única de arrecadação de tributos. Alega que, tendo sido toda a operação analisada e aprovada pelas autoridades públicas competentes é inadmissível a tentativa do Fisco de desconsiderar a desmutualização e afirmar que ela "não encontra amparo no ordenamento jurídico".

Afirma que as autuações baseadas na tese de que a desmutualização teria implicado em "devolução de capital, à qual se aplica o artigo 17 da Lei 9.532/97, de 10 de dezembro de 1997", infringem basilares Princípios do Direito Tributário, dispositivos de lei, bem como normas do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários, além de terem sido fulminados pelo instituto da decadência tributária. Com o escopo de demonstrá-lo, desenvolve extenso arrazoado, sob oito títulos, alegando, em apertada síntese:

1- Da falta de liquidez e certeza dos cálculos fiscais - Dos equívocos dos cálculos.

Sob esse título, contesta os cálculos da fiscalização, argumentado que, conforme documento "Extrato de Movimentação de Ações Escriturais" emitido pela "Instituição Financeira Depositária Bradesco", em 28/08/2007, com a cisão da Bovespa foram-lhe atribuídas 5.134.815 ações da Bovespa Holding em substituição/troca/permuta a Títulos Patrimoniais da Bovespa, sendo 4.564.280 ações recebidas em troca pelos 8 títulos patrimoniais da Bovespa que a Novinvest possuía e 570.535 ações recebidas em troca pelo único título patrimonial da Bovespa que a Corretora Nacional de Fundos Públicos Ltda. (incorporada pela Novinvest).

Assim, argumenta que, caso se admitisse a tese da fiscalização, as bases tributáveis não seriam de R\$ 2.886.164,12, R\$ 14.119.233,39 e R\$ 9.869.625,00, totalizando R\$ 26.875.022,51 (em 31/12/2007), mas sim de R\$ 21.268.914,30 (em 31/12/2007), conforme balancetes e cálculo apresentado pelo contabilista da Impugnante (R\$ 11.399.289,30 e R\$ 9.869.625,00). Defende que esse fato configura verdadeiro vício de mérito que ensejaria o cancelamento integral do auto de infração lavrado.

2- Da decadência do direito do fisco desconsiderar o custo de aquisição dos títulos patrimoniais contabilizados em 2004.

Argui a decadência do direito de o Fisco desconsiderar o custo de aquisição dos títulos patrimoniais contabilizados em 2004, alegando que a cada ano, elaborou seus demonstrativos contábeis e declarou ao Fisco os valores atualizados dos seus títulos patrimoniais da Bovespa, nunca tendo havido qualquer questionamento a esse respeito. Assim, no seu entendimento, teria decaído o direito do Fisco questionar a validade de tal atualização, no que se refere ao período anterior a 2006.

Diz que a escrituração regular faz prova em favor do contribuinte. Reporta-se a doutrina para defender o entendimento de que *“a própria contabilidade é a prova legal de que houve prestação dos serviços e a correspondente despesa”*. E conclui que as autoridades fiscais não provaram cabalmente a inveracidade dos fatos contabilizados, pelo contrário, estão querendo fazer prevalecer a autuação com base em indícios.

3- Da tributação sofrida pela própria Bovespa.

Rebate o argumento da fiscalização, de que a Bovespa e a BM&F, como associações sem fins lucrativos, gozavam de certas benesses fiscais, e que foram utilizados recursos positivos nunca antes tributados. Contrapõe que, conforme artigo 15, § 2º, da Lei nº 9.532/1997, não estão abrangidos pela isenção os “rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável”.

Afirma que “as autuações fiscais tratam de mera presunção da fiscalização que, com base em indícios e em considerações não verídicas considerou que os recursos da Bovespa teriam sido gerados por resultados positivos nunca tributados”, apresenta, às fls. 643/644, uma série de dados pertinentes a receitas financeiras da BOVESPA que foram tributados na fonte e sua relação com o superávit do período (1996 a julho de 2007), com o propósito de demonstrar que o acréscimo patrimonial da associação Bovespa era tributado, e, em assim sendo, requer a subtração dos valores que foram tributados pela associação sem fins lucrativos.

4- Da tributação sofrida pela própria BM&F.

Estende a argumentação aos rendimentos da BM&F, apresentando, às fls. 645/646, dados pertinentes a receitas financeiras da entidade que foram tributados na fonte e sua relação com o superávit do período (2006 e até julho 2007), com o propósito de demonstrar que o acréscimo patrimonial da antiga BM&F era tributado, e, em assim sendo, requer a subtração dos valores que foram tributados pela associação sem fins lucrativos.

5- Não houve “devolução de patrimônio”, mas sim permuta sem torna

Afirma que em hipótese alguma poder-se-ia falar em "devolução de patrimônio" quando da substituição dos títulos patrimoniais por ações. Reporta-se ao Prospecto Definitivo de Oferta Pública Inicial de Distribuição Secundária de Ações Ordinárias, para defender que não houve a extinção do patrimônio da associação civil sem fins lucrativos (antiga Bovespa), mas sim que referida entidade passou por uma cisão parcial, não tendo sido extinta a antiga BOVESPA (CNPJ 61.694.865/000), que apenas teve sua razão social e seu objeto social alterados, continuando a existir a referida pessoa jurídica.

Menciona correspondência (anexa) datada de 18 de setembro de 2007, enviada pela Bovespa aos seus ex-associados, então acionistas, na qual consta que o valor do título patrimonial em 28/08/2007 era de R\$ 1.568.890,19, sendo que referido título patrimonial foi convertido em 706.762 ações de emissão da Bovespa Holding S/A., no valor de R\$ 1.568.803,71. Conclui que não há que se falar em ganho de capital, eis que foi trocado um bem por outro de mesmo valor pecuniário, ou seja, permuta sem torna.

6- Não houve “ganho com a entrega de ações da CBLC”

Invoca os artigos 282 e 383 do RIR/99 para defender que não houve “ganho com a entrega de ações da CBLC”. Diz que pelo fato de a CBLC ser pessoa jurídica sujeita à tributação, diferentemente das associações Bovespa e BM&F, a contrapartida do registro contábil na Impugnante da incorporação de lucros ou reservas da CBLC avaliados pelo custo de aquisição não são computados na determinação do lucro real.

7- Da impossibilidade de exigência da multa isolada.

Contesta a exigência da multa isolada, dizendo-a arbitrária e ilegal, quer por não ter ocorrido o fato impositivo da hipótese de incidência tributária no que tange aos tributos exigidos no presente processo, uma vez que os cálculos da autoridade lançadora, bem como seu entendimento estão equivocados, quer porque não admite a aplicação cumulativa da multa de ofício e da multa isolada, quer porque, com base no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que a aplicação de um tipo de multa exclui a outra.

8- Da inaplicabilidade dos juros incidentes sobre as multas de ofício e isolada.

Afirma ser inaplicável a incidência dos juros sobre as multas de ofício e isolada, dizendo equivocado o entendimento da autoridade fiscal de que a multa de ofício estaria compreendida no conceito de obrigação tributária.

A Turma *a quo* não tomou conhecimento da impugnação, na parte em que o contribuinte discute a mesma matéria que já foi levada à decisão do Poder Judiciário, no caso, a matéria tratada na Solução de Consulta nº Cosit nº 10, de 2007 (da incidência do art. 17 da Lei nº 9.532/97 sobre o processo de desmutualização e da ocorrência de devolução de patrimônio).

A decisão alcançou apenas as questões não levantadas junto ao Poder Judiciário, quais sejam: (i) equívocos dos cálculos fiscais; (ii) decadência do direito de se desconsiderar o custo de aquisição dos títulos contabilizados em 2004; (iii) tributação sofrida pelas Bolsas; (iv) não ocorrência de “ganho com a entrega de ações da CBLC”; (v) impossibilidade de exigência da multa isolada; (vi) inaplicabilidade dos juros incidentes sobre as multas de ofício e isolada. E, por unanimidade de votos, foi julgada improcedente a impugnação, estando à decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

PROCESSO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. OBJETOS.

Não se conhece da impugnação quanto à matéria que foi levada à apreciação do Poder Judiciário. O processo administrativo deve ter seu seguimento normal, quando distintos os objetos do processo judicial e da impugnação.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS TÍTULOS. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. PRAZO PARA GUARDA. PRAZO DECADENCIAL. INEXISTÊNCIA.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Não há prazo decadencial previsto relativamente à averiguação da veracidade dos registros contábeis, mormente em relação ao custo de aquisição de bens envolvidos em operações que acarretem modificação no patrimônio do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007

PROCESSO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. OBJETOS.

Não se conhece da impugnação quanto à matéria que foi levada à apreciação do Poder Judiciário. O processo administrativo deve ter seu seguimento normal, quando distintos os objetos do processo judicial e da impugnação.

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

Sujeita-se à incidência da contribuição social sobre o lucro líquido, computando-se na determinação da base de cálculo da CSLL do ano, 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 houverem sido entregues para a formação do referido patrimônio.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS TÍTULOS. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. PRAZO PARA GUARDA. PRAZO DECADENCIAL. INEXISTÊNCIA.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Não há prazo decadencial previsto relativamente à averiguação da veracidade dos registros contábeis, mormente em relação ao custo de aquisição de bens envolvidos em operações que acarretaram modificação no patrimônio do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. E MULTA PROPORCIONAL. APLICAÇÃO.

A materialidade da multa calculada sobre a totalidade ou diferença de contribuição nos casos de falta de pagamento/declaração inexata, não se confunde com aquela calculada sobre a base estimada ao longo do ano-calendário e que deixou de ser paga.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão em 17/02/2012, a interessada ingressou com recurso em 16 de março seguinte, no qual reedita, sob idênticos títulos, as razões declinadas na impugnação, aduzindo algumas considerações, a seguir relatadas.

Da falta de liquidez e certeza dos cálculos fiscais- Dos equívocos dos cálculos.

Acrescenta que as autoridades julgadoras se equivocaram ao afirmar que a quantidade de ações entregues por título seria 706.762,00; que a quantidade de ações da Bovespa recebida seria de 6.360.858,00; e que o suposto valor tributável seria de R\$ 14.119.233,39, pois os números não coincidem. Diz que multiplicando o número de ações entregue por título (706.762) pelo valor de cada ação, tem-se 14.121.104,76, e não 14.119.233,39, como afirmado pela Relatora. Diz que quer parecer que se tentou fazer uma “conta de chegada” para tentar salvar as autuações. E repete a demonstração trazida na impugnação e apreciada pela Turma *a quo*.

Diz que os julgadores partem da premissa equivocada, de que a Recorrente teria recebido 6.360.858 ações em substituição aos títulos patrimoniais.

No que tange à BM&F, diz que as autoridades julgadoras calaram-se, o que é suficiente para decretar a nulidade da decisão, que requer.

Requer o cancelamento integral do auto de infração pela imprestabilidade dos cálculos fiscais e falta de liquidez e certeza.

Da decadência do direito do fisco desconsiderar o custo de aquisição dos títulos patrimoniais contabilizados em 2004.

Menciona que o fato de o item 8.1 da folha 2061 estar incompleto cerceia o direito de defesa, que fica impossibilitada de rebater todos os argumentos da relatora, requerendo a nulidade da decisão.

Da tributação sofrida pela própria Bovespa.

Acrescenta que as autoridades julgadoras afirmaram que o fato de os rendimentos das Bolsas terem sido tributados na fonte “*não autoriza concluir que (...) restaria a salvo da tributação na pessoa jurídica do associado que recebeu as ações*”. Argumenta que não foi isso que alegou, mas sim que, diferentemente do alegado pela fiscalização, não é verdade que os recursos da Bovespa eram totalmente isentos de tributação.

Não houve “devolução de patrimônio”, mas sim permuta sem torna

Aduz a recorrente que

“Neste item as autoridades julgadoras de primeira instância limitaram-se a citar a folha 24 da impugnação (folha 648 do presente processo eletrônico), no item 7.2 da folha 2060.

Ocorre que a alegação do presente item não tem qualquer relação com os Mandados de Segurança impetrados pela Recorrente. Basta ler as petições acostadas aos autos eletrônicos para se verificar que em nenhum momento a Recorrente alega junto ao Poder Judiciário que não houve devolução de patrimônio, mas sim permuta sem torna.

Assim, resta clara mais esta omissão existente no r. acórdão recorrido, motivo pelo qual se requer, novamente, a decretação da nulidade do acórdão para que outro seja proferido pela DRJ a quo.”

Em seguida, repete os argumentos discorridos na impugnação, para o caso de o CARF decidir suprir a nulidade, frisando que o tema não tem relação com os *mandamus* impetrados junto ao Poder Judiciário.

Não houve “ganho com a entrega de ações da CBLC”

Aduz ser inverídica a afirmação da DRJ, no item 10.3 da fl. 2065, de que a contribuinte não traz nenhuma prova material (documentação onde constam os valores registrados no ativo e os correspondentes lançamentos contábeis) para respaldar a alegação de que o procedimento estaria respaldado pelo art. 383 do RIR. Afirma que foi anexado o balancete onde constam registrados no ativo os valores referentes às ações da CBLC, e que na conta contábil 2.1.5.10.10 estão registradas as ações totalizando R\$ 770.675,00.

Em relação aos dois últimos títulos (Da impossibilidade de exigência da multa isolada e Da inaplicabilidade dos juros incidentes sobre as multas de ofício e isolada), nada acrescentou ao que já constou da impugnação.

A Fazenda nacional apresentou contra-razões.

É o relatório

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Recurso tempestivo e conforme a lei. Dele conheço.

A matéria de fundo do presente litígio corresponde à tributação de ganhos originados dos processos de desmutualização da Bovespa e da BM&F, a seguir sumariamente explicados.

Até 2007, a Bovespa e a BM&F eram associações sem fim lucrativo, regidas por seus respectivos estatutos e pelos artigos 53 e seguintes do Código Civil.

As corretoras de valores mobiliários, para atuarem na BM&F e na BOVESPA, eram obrigadas a deter títulos patrimoniais das referidas entidades. Tais títulos representavam "frações ideais" do patrimônio das entidades, e eram contabilizados na conta de "ativo permanente" das corretoras, ficando sujeitos às atualizações periódicas de acordo com informações fornecidas pela BM&F e pela BOVESPA, com base nas demonstrações financeiras.

As atualizações tinham como parâmetro a variação do valor do patrimônio líquido das bolsas e eram contabilizadas como acréscimos ao valor dos ativos, em contrapartida à subconta "reserva de atualização dos títulos patrimoniais", dentro da conta de "reserva de capital".

Em 2007 deu-se a “desmutualização” da Bovespa e da BM&F, compreendendo as seguintes etapas: (i) “transformação, passando de associações integradas exclusivamente pelos membros a sociedades anônimas, seguida de abertura do capital; (ii) cisão parcial, com a versão das parcelas de seu patrimônio em duas sociedades (“Holding” e “Serviços”); (iii) incorporação das ações da “Serviços” ao capital da Holding (artigo 252 da Lei 6.404/1976).

Em decorrência da “desmutualização”, os antigos detentores de títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F (as corretoras) passaram a ser titulares de ações representativas do capital das “Holdings”, que, por sua vez, passaram a ter como subsidiárias integrais as “Serviços”.

A administração tributária entendeu que nas operações descritas houve uma devolução de patrimônio aos associados, e que o ganho tributável obtido está sujeito à incidência do IRPJ e da CSLL com base no art. 17 da Lei nº 9.532/97.

A decisão recorrida alcançou apenas as questões não levantadas junto ao Poder Judiciário, quais sejam: (i) equívocos dos cálculos fiscais; (ii) decadência do direito de se desconsiderar o custo de aquisição dos títulos contabilizados em 2004; (iii) tributação sofrida pelas Bolsas; (iv) não ocorrência de “ganho com a entrega de ações da CBLC”; (v) impossibilidade de exigência da multa isolada; (vi) inaplicabilidade dos juros incidentes sobre as multas de ofício e isolada.

Passo a analisar os argumentos da Recorrente para se por às exigências, na ordem em que apresentadas, exceto quanto ao não conhecimento da matéria submetida à instância judicial, quinto item na ordem tratada na peça impugnatória e no recurso, sob o título **“Não houve “devolução de patrimônio”, mas sim permuta sem torna”**.

Sobre essa matéria, a recorrente invoca nulidade da decisão, por ter sido omissa, assim se expressando na peça recursal:

“Neste item as autoridades julgadoras de primeira instância limitaram-se a citar a folha 24 da impugnação (folha 648 do presente processo eletrônico), no item 7.2 da folha 2060.

Ocorre que a alegação do presente item não tem qualquer relação com os Mandados de Segurança impetrados pela Recorrente. Basta ler as petições acostadas aos autos eletrônicos para se verificar que em nenhum momento a Recorrente alega junto ao Poder Judiciário que não houve devolução de patrimônio, mas sim permuta sem torna.

Assim, resta clara mais esta omissão existente no r. acórdão recorrido, motivo pelo qual se requer, novamente, a decretação da nulidade do acórdão para que outro seja proferido pela DRJ a quo.”

A afirmativa da Recorrente, de que em nenhum momento *alega junto ao Poder Judiciário que não houve devolução de patrimônio, mas sim permuta sem torna* não corresponde à realidade.

Às fls. 14 da inicial dos Mandados de Segurança Impetrados consta:

*“A desmutualização foi realizada pelo valor contábil dos bens, direitos e obrigações das entidades envolvidas, sendo que a **simples troca dos títulos por ações** não ensejou qualquer espécie de devolução de patrimônio aos antigos associados da bolsa, como quer a Autoridade Impetrada.”*(destaque constante do original).

Correta, pois a decisão ao não se manifestar sobre a matéria, já submetida ao crivo do Poder Judiciário, e improcedente a arguição de nulidade.

Da falta de liquidez e certeza dos cálculos fiscais - Dos equívocos dos cálculos.

Em sede de impugnação a interessada contestou os cálculos da fiscalização, reportando-se ao “Extrato de Movimentação de Ações Escriturais” emitido pela instituição depositária Bradesco, que indica que em 28/07/2007, com a cisão da Bovespa foram-lhe

atribuídas 5.134.815 ações da Bovespa Holding em substituição/troca/permuta a Títulos Patrimoniais da Bovespa, sendo 4.564.280 ações recebidas em troca pelos 8 títulos patrimoniais da Bovespa que a Novinvest possuía e 570.535 ações recebidas em troca pelo único título patrimonial da Bovespa que a Corretora Nacional de Fundos Públicos Ltda. (incorporada pela Novinvest). Por isso, no seu entender, as bases tributáveis apuradas pela fiscalização (R\$ 2.886.164,12, R\$ 14.119.233,39 e R\$ 9.869.625,00) estariam incorretas, assim conforme demonstrado:

1- Nove títulos patrimoniais da Bovespa

Ações BOVH3 (quantidade)	5.134.815
Valor Unitário (R\$)	2,22
Valor total da suposta base tributável	11.399.289,30

2-Dois títulos patrimoniais da Bovespa

Ações BMEF3 (quantidade)	9.869.625
Valor Unitário (R\$)	1,00
Valor total da suposta base tributável	9.869.625

Segundo a então impugnante, a base tributável seria de R\$ 21.268.914,30, ao invés de R\$ 26.875.022,51 considerados no lançamento.

O voto condutor da decisão de primeira instância, ao analisar essa questão, confirmou os cálculos da fiscalização e assentou que *a diferença de R\$ 5.606.108,21 tem origem no número de ações recebidas por título patrimonial da Bovespa considerados pela Fiscalização e aqueles considerados pela contribuinte*, e assim o demonstra:

	Cálculo da fiscalização	Cálculo do contribuinte
Quantidade de Títulos da Bovespa	9	9
Quantidade de Ações entregue por Título	706.762,00	570.535,00
Quantidade de ações da Bovespa Recebidas	6.360.858,00	5.134.815,00
Valor de cada ação recebida	2,22	2,22
Valor total das Ações da Bovespa recebidas	R\$ 14.119.233,39*	R\$ 11.399.289,30

*.R\$ 14.119.233,39 = 9 títulos x R\$ 1.568.803,71.

Elucida a decisão que o Ofício Circular Bovespa nº 225, de 18/09/2007 (fls. 238/239), instrui que *“um título patrimonial da BOVESPA equivalerá a 706.762 ações de emissão da BOVESPA Holding S.A. totalizando R\$ 1.558.803,71 (um milhão, quinhentos e sessenta e oito mil, oitocentos e três reais e setenta e um centavos).*

Em grau de recurso a interessada alega nulidade da decisão porque, no que tange à BM&F, as autoridades julgadoras calaram-se.

Quanto à Bovespa, diz que está equivocada a decisão quando afirma que a quantidade de ações entregues por título seria 706.762,00; que a quantidade de ações da Bovespa recebida seria de 6.360.858,00; e que o suposto valor tributável seria de R\$14.119.233,39, pois os números não coincidem. Diz que multiplicando o número de ações entregue por título (706.762) pelo valor de cada ação, tem-se 14.121.104,76, e não

14.119.233,39, como afirmado pela Relatora, e que quer parecer que se tentou fazer uma “conta de chegada” para tentar salvar as autuações.

Inicialmente, descabe alegar omissão por parte da decisão *a quo*, no que se refere às ações da BM&F, eis que não houve impugnação expressa em relação a elas.

Quanto às ações da Bovespa, o contribuinte alega que teriam sido recebidas 570.535 ações por título patrimonial da Bovespa, enquanto o cálculo do Fisco considera 706.762 ações por título.

Essa divergência está explicada com clareza no Termo de Verificação Fiscal, que aponta:

“ A Novinvest considerou a quantidade de 5.134.815 ações ou 570.535 ações por cada um dos nove títulos patrimoniais, quando a quantidade correta é 706.762 ações por cada título. Tal diferença se deve ao fato de que no processo de desmutualização da Bovespa cada título patrimonial implicou, inicialmente, no recebimento de 570.535 ações da Bovespa Holding. Entretanto, como a Bovespa Associações era titular de ações representativas de 100% (menos uma ação) do capital da Bovespa Serviços e Participações –BSP (posteriormente, BVSP), que por sua vez participava na CBLIC com 19,63%, cada título patrimonial gerou, ao seu detentor, 64.661 ações da BVSP. Em ato contínuo, houve a incorporação de ações da BVSP (tornando-se subsidiária integral) pela Bovespa Holding, o que gerou para cada lote de 64.661 ações da BVSP o direito ao seu detentor a 136.227 ações ordinárias da Bovespa Holding, totalizando, portanto, 706.762 ações para cada título patrimonial.”

Esse cálculo está confirmado no ofício circular Bovespa nº 255, de 18/09/2007, que registra:

“..um título patrimonial da BOVESPA equivalerá a 706.762 ações de emissão da BOVESPA Holding S.A.,totalizando R\$ 1.558.803,71 (um milhão, quinhentos e sessenta e oito mil, oitocentos e três reais e setenta e um centavos).

Nota-se que o valor total das ações por título (R\$ 1.568.803,71) comparado ao valor do título patrimonial em 28/08/2007 (R\$ 1.568.890,19), resulta em um valor residual para o título de R\$ 86,46 (oitenta e seis reais e quarenta e seis centavos), o qual deve permanecer registrado no Ativo Permanente da instituição.

O próprio documento anexado à impugnação, denominado “Extrato de Movimentação de Ações Escriturais”, emitido pela instituição depositária (Bradesco), confirma o cálculo 706.762 ações por título patrimonial.

No recurso, a única alegação da interessada para se contrapor a essas provas é de que a multiplicação da quantidade de ações que teria sido recebida (6.360.858,00) pelo valor de cada ação (\$2,22) tem-se R\$ 14.121.104,76, e não R\$ 14.119.233,39, como afirmado pela Relatora, e que quer parecer que se tentou fazer uma “conta de chegada” para tentar salvar as autuações.

A Relatora reproduziu o cálculo feito pela fiscalização, e o erro cometido na operação de multiplicação não invalida a tributação, eis que foi em favor do contribuinte.

Da decadência do direito do fisco desconsiderar o custo de aquisição dos títulos patrimoniais contabilizados em 2004.

Não merece acolhida a postulação de nulidade da decisão pelo fato de seu item 8.1 da folha 2061 estar incompleto, o que teria acarretado cerceamento do direito de defesa, por impossibilitada de rebater todos os argumentos da relatora.

A motivação da decisão recorrida para rejeitar a decadência está expressa no item 8 (caput) da decisão, que argumenta que a decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN reporta-se à data do fato gerador do tributo objeto do lançamento, e que o fato gerador da incidência tributária em comento ocorreu em 2007, de forma que em 28/06/2011, data da ciência da autuação, não haveria como se cogitar em decadência nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Nos subitens 8.1 a 8.8 a Relatora tece considerações sobre a contestação quanto ao custo de aquisição dos títulos patrimoniais. A alegada *incompletude* do subitem 8.1 em nada prejudica a compreensão da decisão, e muito menos cerceia a defesa, uma vez que o subitem do item (8.8) deixa claro que a decisão reclama a prova, por parte do contribuinte, do custo de aquisição registrado em sua contabilidade. Confira-se:

8.1. Ademais, como se verá adiante, é a própria legislação tributária que determina a guarda da documentação que serviu de base para a escrituração contábil e a sua conservação em ordem enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial. Ora, como os títulos patrimoniais podiam ser negociados resta evidente a possibilidade de modificação da situação patrimonial de seu detentor, motivo pelo qual (..truncado...)

(...)

8.3. Quanto aos lançamentos contábeis e da contabilidade como prova a favor do contribuinte, deve-se ressaltar ser de conhecimento basilar que a contabilidade deve espelhar de forma fidedigna o patrimônio da entidade (empresa/instituição financeira). É também oportuno lembrar que os artigos 251 e 274, § 1º, do RIR/99(a seguir transcritos), com base nos arts. 7º e 67, XI, do Decreto-lei nº 1.598/77, no art. 2º da Lei nº 2.354/1954 e no art. 18 da Lei nº 7.450/1985, impõem a observância das leis comerciais e fiscais, dentre elas a Lei 6.404, de 15/12/1976, que em seu artigo 177 (também a seguir transcrito) dispõe especificamente sobre a escrituração contábil:

(...)

8.8- Por todo o acima exposto e considerando que a interessada não logrou provar o custo de aquisição dos títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F que se encontravam registrados em sua contabilidade, conclui-se não haver prazo decadencial previsto

relativamente à averiguação da veracidade dos registros contábeis, mormente em relação ao custo de aquisição de bens (títulos patrimoniais) envolvidos em operações (desmutualização) que acarretaram modificação no patrimônio do contribuinte (ganho).

Rejeitada a nulidade da decisão, passo a analisar a decadência suscitada.

A interessada arguiu a decadência do direito de o Fisco desconsiderar o custo de aquisição dos títulos patrimoniais contabilizados em 2004, alegando que, a cada ano, elaborou seus demonstrativos contábeis e declarou ao Fisco os valores atualizados dos seus títulos patrimoniais da Bovespa, nunca tendo havido qualquer questionamento a esse respeito. Assim, no seu entendimento, teria decaído o direito de o Fisco questionar a validade de tal atualização, no que se refere ao período anterior a 2006.

Contudo, para a tributação de que se trata, o que é relevante é o *custo de aquisição* dos títulos patrimoniais, e o fisco não questiona sua atualização.

A atualização dos títulos patrimoniais não significa alteração do seu *custo de aquisição*, mas sim, do seu *valor*. A dizer, os títulos tiveram um custo de aquisição, que foi o valor despendido na sua aquisição, e conforme o patrimônio da instituição (Bovespa ou BM&F) foi aumentando, seu valor (e não seu custo de aquisição) foi se alterando para maior.

Assim, não é procedente a alegação da interessada de que o custo de aquisição a ser considerado deve ser o que se encontrava registrado no balanço de 2005, se ela não o comprova documentalmente (aliás, sequer o alega, pois admite que o valor registrado decorre de *atualizações*).

O fato gerador (aquisição da disponibilidade) não ocorreu com a valorização do título patrimonial (fração do patrimônio da Bolsa), mas apenas com a devolução de patrimônio pela associação. Nesse momento é que o associado adquire a disponibilidade do acréscimo correspondente à valorização do título (decorrente do acréscimo patrimonial isento auferido pela Bolsa).

Portanto, como o fato gerador (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial) ocorreu em 2007, o auto de infração formalizado em 2011 não está alcançado pela decadência.

Da tributação sofrida pela própria Bovespa e pela BM&F.

Em sede de impugnação, alegou a interessada que as autuações fiscais tratam de mera presunção da fiscalização, com base em indícios e em considerações não verídicas de que os recursos da Bovespa e da BM&F teriam sido gerados por resultados positivos nunca tributados, tendo em vista tratar-se de associações sem fins lucrativos, que gozavam de certas benesses fiscais, especialmente em relação ao IRPJ e à CSLL. Disse que, conforme artigo 15, § 2º, da Lei nº 9.532/1997, não estão abrangidos pela isenção os “rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável”, e requereu, afinal, a subtração dos valores que foram tributados pela associação sem fins lucrativos.

A decisão de primeira instância assentou que: (i) não há base legal para atendimento da solicitação feita pela impugnante no sentido de se subtrair da base de cálculo (ganho do associado) os valores que foram tributados definitivamente a título de rendimentos e

de ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas Bolsas (associações); (ii) de qualquer forma, a questão relativa ao fato dos rendimentos e ganhos de capital auferidos pelas Bolsas (Associações) terem sido objeto de tributação exclusiva na fonte, apesar de não corresponder exatamente ao objeto da ação judicial, refere-se à causa de pedir e, portanto, encontra-se inserida na discussão judicial pertinente à incidência do IRPJ e da CSLL na operação de desmutualização.

Em grau de recurso a interessada aduz que não alegou que o fato de os rendimentos das Bolsas terem sido tributados na fonte os deixa a salvo da tributação da pessoa jurídica do associado, mas sim que, diferentemente do alegado pela fiscalização, não é verdade que os recursos da Bovespa eram totalmente isentos de tributação.

O fato de as Bolsas (associações) terem sofrido tributação na fonte (exclusiva) sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em nada interfere na exigência sob exame, que leva em conta a diferença entre o valor (em dinheiro ou bens) recebidos da instituição isenta, a título de devolução do patrimônio, e o valor (em dinheiro, bens ou direitos) que houver entregue para a formação do referido patrimônio, a teor do que prescreve o art. 17 e seu § 3º, da Lei nº 9.532 de 1997:

Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda (...) 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.

(...)

§ 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.

Não houve “ganho com a entrega de ações da CBLC”

A contribuinte defende que não houve “ganho com a entrega de ações da “CBLC””. Alega que, por tratar-se de pessoa jurídica sujeita à tributação, diferentemente das associações Bovespa e BM&F, a contrapartida do registro contábil em sua escrituração, da incorporação de lucros ou reservas da CBLC avaliados pelo custo de aquisição, não são computados na determinação do lucro real, com fundamento nos arts. 382 e 383 do RIR/99.

Aduz ser inverídica a afirmação da DRJ, no item 10.3 da fl. 2065, de que a contribuinte não traz nenhuma prova material (documentação onde constam os valores registrados no ativo e os correspondentes lançamentos contábeis) para respaldar a alegação de que o procedimento estaria respaldado pelo art. 383 do RIR. Afirma que se encontra nos autos balancete onde constam registrados no ativo os valores referentes às ações da CBLC (conta contábil 2.1.5.10.10) totalizando R\$ 770.675,00.

O balancete que consta dos autos, e que registra ações da CBLC pelo valor de R\$ 770.675,00, é de junho de 2007. Porém, conforme registra a autoridade fiscal, em setembro de 2007 foi contabilizada uma “atualização de valor” de R\$ 2.115.489,12.

O termo de Verificação Fiscal aponta que em 28/08/2007 as ações da CBLC foram incorporadas pela Bovespa Holding resultando num aumento de capital e emissão de ações da Bovespa Holding, sendo que os acionistas da CBLC receberam 46.223 ações da Bovespa Holding para cada lote de 25 ações da CBLC. A Novinvest recebeu mais 1.294.244 ações da Bovespa Holding, no valor de R\$ 2.886.164,12 (R\$2,22 por ação).

O valor tributado pela fiscalização (R\$ 2.115.489,12) corresponde à diferença entre o valor das ações da Bovespa Holding recebidas (R\$ 2.886.164,12), em decorrência da incorporação das ações da CBLC e o valor contábil das ações da CBLC (R\$ 770.675,00).

Assim, a prova reclamada para fazer jus ao tratamento do art. 383 do RIR/99 é de que a atualização contábil do valor das ações registrada em setembro de 2007, no valor de R\$ 2.115.489,12, corresponde a aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros. E essa prova não consta dos autos.

Da impossibilidade de exigência da multa isolada.

A Recorrente postula a impossibilidade de cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

Sobre esse tema tenho reiteradamente me manifestado no sentido de que a aplicação da multa pela falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas só se justifica quando exigida dentro do próprio período de apuração das antecipações que deixaram de ser recolhidas, vez que, encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência apurada com base no balanço patrimonial encerrado ao final do ano-calendário.

Por conseguinte, desaparece o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, no caso, as antecipações que deveriam ter sido recolhidas por estimativas, não havendo, portanto, base para sua exigência.

Na verdade, o dispositivo legal previsto que veicula a multa isolada tem como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Assim, sendo inerente ao dever de antecipar a exigência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, a penalidade só poderá ser aplicada durante o ano-calendário, de vez que, com encerramento do ano-calendário e a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário, desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), restando ausente à necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí nasce uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex officio*, mas jamais com a aplicação concomitante multa isolada prevista no inciso II. Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c./c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente por descumprimento de obrigação acessória.

Esse tema foi recentemente apreciado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que por intermédio do Acórdão nº 9101-01.455, sessão de 15 de agosto de 2012, negou provimento a recurso especial da Fazenda Nacional, conforme ementa a seguir transcrita:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Nesse item, entendo deva ser provido o recurso, para cancelar a multa isolada.

Da inaplicabilidade dos juros incidentes sobre as multas de ofício e isolada.

Sobre esse tema, a jurisprudência tem sido muito controvertida. Eu mesmo, por diversas vezes, tive oportunidade de enfrentá-lo, e já me posicionei no sentido da incidência dos juros de mora à taxa Selic, sobre a multa de ofício, nos casos de lançamentos referentes a tributos incidentes sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Após tantos debates neste CARF, que trazem a lume aspectos nem sempre considerados, convenci-me da necessidade de repensar o tema. E o revisei, quando do julgamento do recurso objeto do processo nº 16327.001043/2009-14, com uma reflexão sobre o alcance dos dispositivos do Código Tributário Nacional e demais atos legais que tratam dos juros de mora.

Tudo gira em torno de uma relação obrigacional, que consiste num vínculo jurídico que une duas pessoas em torno de um objeto. Quando esse objeto se traduz numa prestação em dinheiro, vista pelo lado de um dos polos da relação (o do sujeito ativo), essa prestação representa um crédito, e vista pelo lado do outro polo (o do sujeito passivo), essa prestação representa um débito. Portanto, débito e crédito são dois ângulos da mesma prestação, objeto da obrigação.

O art. 161 e seu § 1º do CTN dispõem que 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 em lei, e que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A 1ª conclusão a que se chega é que sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem sempre juros de mora (exceto na pendência de consulta, conforme § 2º do mesmo artigo 161).

A pergunta que se segue a essa conclusão é: o que é crédito tributário?

O CTN não o define diretamente, mas diz, no seu art. 139. que ele “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Por seu turno, o § 1º do art. 113 do Código dispõe que “*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*”.

Portanto, concretizada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo, nasce a obrigação principal (art. 114 c.c. 113, § 1º), mas não nasce o crédito dela decorrente.

Ensina Hugo de Brito Machado:

“A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isso mesmo a prestação não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento da relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza;”¹

O crédito, que decorre da obrigação principal (ou seja, da concretização do fato gerador), surge com o lançamento, que, conforme define o art. 142 do CTN, implica identificar o sujeito passivo e calcular o montante do tributo devido e, se for o caso, aplicar a multa.

Portanto, a multa de ofício proporcional decorrente do descumprimento da obrigação principal compõe o crédito tributário (é parte dele).

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, o montante a ele correspondente, sob a ótica do sujeito ocupante do polo passivo da relação obrigacional, constitui um *débito para com a Fazenda*.

Dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996:

“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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto

¹ Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p. 87.

para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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 se refere do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nos termos deste artigo, a multa de ofício, se não paga do vencimento (que se dá o prazo de 30 dias da ciência do lançamento), sujeita-se a juros de mora segundo a taxa Selic (§ 3º do art. 5º da Lei 9.430/96), 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.

Por vezes, a essa interpretação (de que expressão “débitos para com a União” contida no art. 61 da Lei 9.430/1996, alcança o tributo e a multa) é oposto o argumento de que ela implicaria concluir que os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, o que, sabidamente, não ocorre.

Contudo, o Decreto-lei nº 1.736, de 1979, ao dispor sobre os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional previu expressamente que os juros de mora não incidem sobre a multa **de mora** (Parágrafo único do art. 1º) e definiu, no seu artigo 3º, valor originário, como a seguir:

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, (...)

(...)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978)

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, exclui a multa de mora, mas não exclui a multa de ofício.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de nulidade da decisão, não conhecer da matéria levada ao crivo do Poder Judiciário, para no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a multa isolada aplicada sobre as estimativas não recolhidas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri