



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720734/2013-99
ACÓRDÃO	1004-000.230 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO VOTORANTIM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. CETIP.

A diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais originais caracteriza ganho tributável. Inteligência da Súmula CARF nº 118.

ATUALIZAÇÃO DO TÍTULO PATRIMONIAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o MEP às participações em associações civis sem fins lucrativos. Para fins de apuração do ganho tributável no processo de desmutualização, deve-se considerar apenas o custo original de aquisição dos títulos patrimoniais, sem incluir as atualizações contabilizadas como reserva de capital.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Considerando que, nos termos da Súmula CARF nº 178, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa pode ser aplicada mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 108.

A incidência de juros de mora sobre quaisquer administrados pela Secretaria da Receita Federal, calculados pela taxa Selic, já foi sacramentada pela Súmula CARF nº 4.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. FALTA DE ADIÇÃO PARCIAL. INSUFICIÊNCIA ACUSATÓRIA. Cancela-se a exigência se a autoridade lançadora não desqualifica o estorno contábil presente na escrituração submetida à sua apreciação.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida, e negar provimento às matérias “*ganho de capital na desmutualização*”, “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas*” e “*juros de mora sobre as multas*”. Votaram pelas conclusões quanto à rejeição da preliminar os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “*falta de ação de diferenças de Cofins*”, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por negar provimento. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir o voto vencedor de mérito e os fundamentos do voto vencedor quanto à rejeição da preliminar.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2036/2096) interposto em face do v. acórdão de fls. 1992/2027, que julgou improcedente a impugnação de fls. 1530/1597 para manter integralmente o crédito tributário relativo ao lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata-se o presente processo de auto de infração de IRPJ e CSLL no valor total de R\$2.328.418,70 e adição ao lucro real no valor de R\$30.867.849,12, ano 2008 e R\$81.722.208,80 ano 2009. referente:

- a ganhos auferidos em devolução do patrimônio social decorrente do processo de desmutualização da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação do ano de 2008;

- adições não computadas na apuração do lucro real referente a COFINS cuja exigibilidade encontrava-se suspensa - diferença apurada através do depósito do valor em juízo e dos valores declarados em DCTF;

- multa isolada pela falta de recolhimento do tributo sobre base de cálculo estimada;

Abaixo segue trechos do relatório fiscal:

3.1 Desmutualização da CETIP

3.1.1 considerações iniciais

Inicialmente, cabe registrar que para ter direito de acesso aos serviços e sistemas disponibilizados pela CETIP — Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação), o BANCO VOTORANTTM SA estava obrigado a deter título/cota patrimonial desta entidade que, na ocasião da aquisição do título, era constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos.

As associações civis sem fins lucrativos são disciplinadas pelos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil de 2002 - e gozam de isenção do Imposto de Renda Pessoa jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido — CSLL, prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532 de 1997, in verbis.

(suprimido)

Conforme disposto no § 3º do artigo 12, para se manterem como associações civis sem finalidade lucrativa, estas entidades não poderiam distribuir seus superávits. Desta forma, os valores eram destinados à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Logo, com o passar do tempo e com o crescimento do mercado financeiro, o valor patrimonial da CETIP se tornou substancialmente maior que o valor dos títulos patrimoniais que foram adquiridos pelas sociedades a ela associada.

Por sua vez, os associados, com o fim de refletir nos seus balanços a valorização patrimonial experimentada pela CETIP, utilizavam-se da Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais - RATP, conforme explicamos a seguir.

(...)

Vale observar que a contabilização da atualização dos Títulos Patrimoniais da CETIP Associação detidos pelos associados, não afetava o resultado do exercício, uma vez que a contrapartida da atualização do valor era registrada em conta de Reserva de Capital

A previsão legal para a não tributação do acréscimo patrimonial dos títulos ao longo do tempo, não distribuído e incorporado ao capital dos associados, foi dada pela Portaria MF nº 785, de 20.12.1977.

(suprimido)

De acordo com a portaria, o Ministro da Fazenda, no uso de suas atribuições, resolveu diferir ou postergar a tributação para outro momento. Destaque-se, entretanto, que a citada Portaria trata do evento "constituição de reserva com acréscimos no valor nominal dos títulos", o que não se confunde com o evento ora tributado "devolução do patrimônio das bolsas às suas associadas", alcançado pelo artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

A reavaliação é neutra no momento de sua formação, ficando a tributação diferida ou postergada para momento posterior quando da ocorrência de certos fatos definidos em lei, quando se reputa finalmente adquirida a disponibilidade econômica ou jurídica, o fato gerador do imposto de renda.

(suprimido)

Conforme prescrito na legislação acima, a incidência do IRPJ e CSLL se dará na devolução do patrimônio da CETIP às suas associadas.

Podemos então concluir que mesmo tendo um acréscimo patrimonial considerável, a tributação do quantum só acontece no momento em que a associação sem finalidade lucrativa devolve o capital aos seus associados.

(...)

3.1.3 PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO

Por desmutualização entende-se a alteração da estrutura societária das entidades, que deixam de ser associações civis sem fins lucrativos, para se constituírem em sociedades anônimas com fins lucrativos.

No caso em questão, convencionou-se chamar de desmutualização o processo por meio do qual a CETIP Associação deixou de ser uma associação civil sem fins lucrativos para se tornar uma sociedade por ações com fins lucrativos.

A desmutualização, conforme aprovada em Assembléia Geral Extraordinária (AGE) realizada em 29 de maio de 2008, foi realizada por meio de cisão parcial, dentre outras alterações, do patrimônio da CETIP Associação (associação sem fins lucrativos) e transferência da parcela cindida desse patrimônio para a CETIP SA (sociedade com finalidade lucrativa), com efeitos a partir de 1º de julho de 2008. Ficou estabelecido que os detentores de títulos patrimoniais da CETIP - Associação seriam detentores de ações das companhias criadas no processo.

Com base em 31.03.2008 foram levantadas demonstrações financeiras e o valor de cada Título Patrimonial da CETIP Associação foi determinado inicialmente em R\$ 406.650,00 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta reais), conforme consta do item 5.2 do Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP - "Pasta Protocolo".

Ocorre que entre a data do balanço do Protocolo e efetivação da cisão (01/07/2008) a Associação continuou suas atividades normais, tendo o patrimônio sofrido variação positiva nesse período. No Protocolo de Justificação, em seus itens 3.1.1 e 3.1.2, abaixo transcritos, já havia sido esclarecido que a variação positiva no período entre a aprovação e a efetiva cisão seria objeto de repartição no mesmo percentual da cisão entre as parcelas cindida e a cindenda.

(suprimido)

As Demonstrações Financeiras da CETIP SA elaboradas pela KPMG Auditores Independentes ("Pasta Demonstração Financeira KPMG"), conforme previsto no item 4.1.1 do citado protocolo, esclarece, em suas Notas Explicativas que os resultados das variações patrimoniais ocorridos na CETIP Associação entre 1º de abril de 2008 a 30 de junho de 2008, correspondentes à parcela do acervo patrimonial cindido, foram registrados na CETIP Associação e vertidos para compor o patrimônio líquido da CETIP SA em 1º de julho de 2008; acrescenta, ainda, que o valor foi registrado como Reserva de Capital (vide Balanço Patrimonial na "Pasta Demonstração Financeira KPMG"). Logo, o patrimônio líquido da CETIP SA em 01/07/08, perfaz o montante de R\$ 221.451.393 (Duzentos e vinte um milhões, quatrocentos e cinquenta e um mil e trezentos e noventa e três reais).

Ainda de acordo com o item 5.2 do referido protocolo, os detentores de títulos patrimoniais da CETIP Associação receberam o equivalente a 406.650 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta) ações da CETIP S/A, como consequência do processo de desmutualização.

Logo, com a desmutualização houve devolução de capital, por meio da entrega de ações da CETIP S/A, para os detentores de títulos patrimoniais da CETIP Associação, e cada detentor de um título patrimonial da CETIP Associação recebeu a título de devolução de capital, o valor de R\$ 444.460,88 (acervo líquido da CETIP Associação: R\$ 201.698.400,00 + parcela adicional R\$ 18.754.194,00 = R\$ 220.452.594,00 dividido pelo o número de títulos -> 496).

Após citar e transcrever trechos do entendimento e solução de consulta exarada pela RFB, diz:

Portanto, o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) é de que, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP para os associados, na forma de ações da CETIP S. A..

Isto porque, ao serem conferidas as ações da nova sociedade, o banco deixa de se qualificar como associado à CETIP e passa a ser sócio da CETIP S.A., empresa que ostenta finalidade de lucro.

Dessa forma, a CETIP - Associação, que deixa de existir e cujos títulos patrimoniais foram extintos, efetivamente devolve o seu patrimônio aos associados, na forma de ações da CETIP S. A.

O valor a ser tributado é, portanto, o representado pela diferença entre o valor recebido pelo associado, na forma de ações da CETIP S. A., e o valor por ele entregue para a formação do patrimônio da CETIP - Associação, ou seja, a valorização dos títulos patrimoniais ocorrida ao longo do tempo.

Continua transcrevendo julgados e entendimentos da RFB, cita respostas da fiscalizada e diz que o valor recebido em devolução do capital desta associação deveria ter sido adicionado ao lucro para apuração do Lucro real.

Continua:

Conforme já minuciosamente exposto no item acima, não há que se falar em conversão de títulos patrimoniais em ações, o que efetivamente houve foi a devolução do patrimônio da CETIP para os associados, na forma de ações da CETIP S. A. Fato este sujeito a tributação prevista no artigo 17 da Lei 9.532/97.

Conforme documento 06 de resposta apresentada em 17/12/12 (Razão da conta 2.1.4.10.30.05 - Título Patrimonial da CETIP) e documento 02 apresentado na resposta datada de 29/04/2013 (Razão da conta 2.1.5.10.20.02 - Ações CETIP), o valor recebido como devolução de patrimônio de instituição isenta foi de R\$ 447.827,35 (lançamento contábil 976215 - histórico: pela transferência títulos para ações exceto \$646,16 ref. tit. cetip-educacional).

Conforme entendimento exarado nos itens precedentes, no momento da desmutualização da CETIP, a diferença entre o custo de aquisição do título da

CETIP e o valor recebido em devolução do capital desta associação, na forma de ações da CETIP S/A, deveria ter sido adicionado à apuração do Lucro Real e da CSLL. Este é o ditame do já mencionado art. 17 da Lei nº 9.532/07.

Desta forma, em 01/07/2008, o Banco Votorantim SA recebeu 406.650 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinqüenta) ações da CETIP S/A referente à devolução de capital de 1 (um) Título Patrimonial da CETIP Associação. O valor devolvido totalizou R\$ R\$ 447.827,35 (quatrocentos e quarenta e sete mil, oitocentos e vinte sete reais e trinta e cinco centavos).

O valor a ser tributado é a diferença entre o capital entregue na aquisição dos títulos patrimoniais da associação e o valor recebido em devolução destes (art. 17, § 3º e § 4º da Lei nº 9.532/97).

Conforme documentos apresentados no item 1 da resposta datada de 29/04/2013 e também apresentados na resposta de 20/05/2013, o Título/Cota Patrimonial nº 0462 da CETIP Associação foi adquirido em 29/09/1988, pela Balzar DTVM Ltda (antiga denominação do Banco Vototantim), pelo valor de Cr\$ 2.392.060,00 (dois milhões, trezentos e noventa e dois mil, sessenta cruzados).

O valor entregue para formação do patrimônio, em valores atualizados até julho/2008 era de R\$ 10.855,52, conforme registros no livro razão da empresa (documento 1 da resposta datada de 20/05/2013), e abaixo reproduzido:

<i>Conta Contábil</i>	<i>Valor</i>
<i>2.1.4.10.30.05 - Título Patrimonial da Cetip-</i>	<i>R\$ 5.736,89</i>
<i>2.1.4.10.30.10 - Título Patrimonial da Cetip - CM Lei 8.200</i>	<i>R\$ 5.764,79</i>
<i>(-) Título Patrimonial Cetip - Educacional (não houve devolução)</i>	<i>R\$ 646,16</i>
TOTAL	R\$ 10.855,52

Portanto, a diferença entre o capital recebido em devolução da CETIP Associação e o capital entregue para constituição desta associação deve ser adicionada ao Lucro real e à base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2008, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532/1997, conforme Tabela abaixo:

<i>Entidade</i>	<i>Valor entregue para formação do patrimônio</i>	<i>Valor recebido a título de devolução de patrimônio</i>	<i>Data da devolução de patrimônio</i>	<i>Diferença Tributável</i>
<i>CETIP Associação</i>	<i>10.855,52</i>	<i>447.827,35</i>	<i>01/07/2008</i>	<i>436.971,83</i>

Posteriormente, em maio/2009, houve venda de parte das ações CETIP, onde foi utilizado como custo, para o cálculo do ganho de capital na operação, o valor recebido como devolução de instituição isenta. As ações restantes foram transferidas, em novembro/2009, para o ativo circulante do Banco Votorantim, também por esta mesma valoração.

Dos tributos suspensos e dos juros atualizados

A autoridade lançadora discorre sobre o tema, descrevendo legislação, entendimentos e decisões da RFB para esclarecer que os juros que porventura incidirem sobre provisão de valores referente a matéria que estão sendo discutidas em juízo devem ser adicionados quando da apuração do Lucro Real e consequentemente do IRPJ/CSLL.

Diz:

Pelo todo exposto acima, podemos concluir que os valores dos tributos suspensos e dos juros contingenciados devem receber o tratamento de provisões indedutíveis, logo, devem ser adicionados para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

O contribuinte BANCO VOTORANTIM SA impetrou o Mandado de Segurança n° 1999.61.00.013884-5 com pedido de liminar e concessão da segurança para assegurar o seu direito de calcular e recolher a COFINS, de fevereiro de 1999 e períodos subsequentes, sobre seu efetivo faturamento, nos termos da I.C 70/91, afastando-se a base de cálculo pretendida pelo parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

O pedido de liminar foi negado. O contribuinte interpôs agravo que obteve efeito ativo para suspender a exigibilidade da COFINS na forma da Lei 9.718/98 e posteriormente, em 22 de julho de 1999 foi concedida a segurança.

No decorrer dos anos-calendário de 2008 e 2009, a empresa declarou em DCTF débitos de COFINS com exigibilidade suspensa por medida judicial, conforme demonstram os extratos dos sistemas DCTF GERENCIAL (Pasta DCTF).

<i>Contribuição Suspensa</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>
<i>Cofins</i>	<i>36.330.811,88</i>	<i>52.462.559,05</i>

Após demonstrar os valores contabilizados em contas contábeis a autoridade lançadora informa que o contribuinte deduziu como despesas nos anos-calendários 2008 e 2009 o total das provisões (principal e juros de atualização) dos tributos com exigibilidade suspensa, não os tendo adicionado em sua totalidade para fins de apuração do lucro real.

Diz:

Diante disto, considerando que o contribuinte constituiu e deduziu despesas referentes a tributos suspensos e aos juros de atualização, não as adicionando corretamente para apuração do Lucro Real e da Base de cálculo da CSLL conforme o disposto no artigo 13, inciso I, da Lei n° 9.249/95, os valores provisionados são adicionados de ofício, conforme tabela abaixo.

Ano Calendário	Tributos com Exigibilidade Suspensa	Provisão ser adicionada		Total
		Principal	Juros	
2008	COFINS	-	30.867.849,13	30.867.849,13
	TOTAL			30.867.849,13
2009	COFINS	52.462.559,03	31.961.241,35	84.423.800,38
	TOTAL	84.423.800,38		

Valor do Principal do ano-calendário 2008 já lançado através do processo administrativo fiscal n° 16327.001188/2009-15.

Continua a autoridade lançadora:

3.2.1 Da suspensão da exigibilidade

Importante registrar, neste momento, que no ano de 2010, após a ciência dos autos de infração constantes no processo administrativo fiscal n° 16327.001188/200945, a fiscalizada impetrou Mandado de Segurança n° 0013295-69.2010.403.6100 com o objetivo de deduzir integralmente, e de imediato (a partir do ano-base 2008), na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a despesa de COFINS, independentemente de discussão judicial envolvendo a exigibilidade da COFINS, inclusive quanto à atualização monetária.

Tal mandado teve liminar indeferida e, em 28.04.2011, foi exarada sentença julgando improcedente o pedido e denegando a segurança, conforme consta na Certidão de Objeto e Pé n° 2906994 (item 2 da resposta datada de 23/05/2013). Documentos referentes ao citado MS encontram-se na "Pasta MS 0013295-69.2010.403.6100"

Verificando os depósitos judiciais efetuados pela contribuinte a autoridade lançadora constatou que em 2009 o valor depositado não abrange o total da provisão de COFINS e dos juros contabilizados, conforme abaixo:

VALORES APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Ano Calendário	Provisão ser adicionada		Total
	Principal	Juros	
2009	R\$ 52.462.559,03	R\$ 31.961.241,35	R\$ 84.423.800,38

VALORES UTILIZADOS PARA OS DEPÓSITOS JUDICIAIS

Ano Calendário	Provisão ser adicionada		Total
	Principal	Juros	
2009	R\$ 49.760.967,35	R\$ 31.961.241,35	R\$ 81.722.208,70

Fonte: Planilhas fornecida* pelo contribuinte (Pasta Planilhas Depósito)

DIFERENÇA	R\$ 2.701.591,68	-
------------------	-------------------------	---

A diferença acima apurada foi lançada como débito exigível, conforme explicado pela autoridade autuante:

Diante disto, os lançamentos dos débitos apurados na presente ação fiscal será parte exigível, correspondente à falta de adição dos R\$ 2.701.591,68 - objeto do presente Termo de Verificação Fiscal, e parte constituída de ofício com a finalidade de prevenir a decadência do tributo e da contribuição, caso a decisão judicial favoreça a União Federal (correspondente à falta de adição dos R\$ 81.722.208,70) controlada no processo administrativo fiscal nº 16327.720733/2013-44.

4.3 Da Multa Isolada Por Insuficiência De Recolhimento De Irlp E Cslr Sobre Base De Cálculo

Informa também a autoridade lançadora que efetuou o lançamento da multa isolada em consequência da omissão do ganho auferido na devolução do patrimônio social da entidade isenta, tendo ocorrido insuficiência de recolhimento no mês de julho/2008.

5 - Da ação Judicial

A autoridade lançadora informou ainda que intimado a se manifestar o contribuinte não apresentou ação judicial relativa a incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins na operação de desmutualização, apresentando tão somente informações acerca de ação judicial diversa.

A contribuinte foi cientificada do lançamento pessoalmente em 23/07/2013 e apresentou impugnação em 22/08/2013 alegando em síntese:

A impugnante alega nulidade do lançamento em razão da superficialidade na busca das informações necessárias para o adequado lançamento, visto ter efetuado lançamento da diferença de COFINS provisionada e a declarada em DCTF sem fazer qualquer diligência para apurar tal divergência e nem intimar a contribuinte a se manifestar, o que leva a ofensa ao princípio da verdade material, no curso das explanações cita acórdãos do CARF fundamentando seu entendimento, bem como estudiosos.

Da Ilegalidade da Adição de Ofício da COFINS na Apuração do IRPJ e da CSLL no Ano Calendário 2009;

Diz a impugnante:

33. *Ocorre que tal diferença deu-se em razão de um mero equívoco do Impugnante, que, após realizar auditoria interna na sua apuração de COFINS e verificar que o valor correto da provisão desse tributo para o ano de 2009 era de R\$ 49.760.967,35, deixou, por um equívoco, de retificar suas DCTF.*

34. *Aliás, a aludida divergência foi verificada porque o Impugnante, sendo instituição financeira, está sujeito a regras especiais para a apuração da COFINS, previstas na legislação tributária e consolidadas na Instrução Normativa RFB nº*

1.285/2012, que prevê determinadas deduções da base de cálculo dessa contribuição que, ao final do mês, podem resultar em base negativa de COFINS. Quando isso ocorre, não há COFINS a ser recolhida.

35. Foi justamente o que ocorreu com o Impugnante nos meses de março, novembro e dezembro de 2009 e em períodos anteriores. Nada obstante, mesmo quando apurada base negativa de COFINS, o Impugnante recolhia essa contribuição sobre a receita bruta auferida mensalmente com a prestação de serviços.

36. Procede dessa forma o Impugnante por entender que a receita decorrente da prestação de serviços é a única que está enquadrada no conceito de faturamento e, portanto, apenas ela estaria sujeita à incidência da COFINS.

37. Assim, ao realizar a referida auditoria interna, o Impugnante percebeu que esses valores recolhidos mesmo quando apurada base negativa de COFINS não estavam sendo considerados quando do cálculo da provisão dessa contribuição, decorrente do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.013884-5, impetrado para afastar a cobrança de COFINS nos termos do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

38. Refazendo seus cálculos, o Impugnante deu-se conta que mesmo que a decisão final do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.013884-5 seja-lhe desfavorável, as bases negativas de COFINS apuradas nos termos da Lei 9.718/98 continuarão negativas e, conseqüentemente, os valores de COFINS recolhidos já são definitivos. Desse modo, esses recolhimentos não podem ser computados na provisão de COFINS, pois configuram despesa certa e já efetivamente incorrida e, portanto, são passíveis de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL

Afirma que em auditoria interna apurou que o valor era menor que o contabilizado aí a diferença foi estornada na contabilidade. Reproduziu parte do razão, parte da DIPJ e elaborou planilha com composição da despesa de COFINS em 2009.

Por fim diz:

45. Resta claro, portanto, que o Impugnante apurou e deduziu, no cálculo do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL de 2009, apenas e tão somente o valor de R\$ 49.760.967,35 referente à COFINS debatida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.013884-5, sendo ilegal a adição efetuada pela D. Fiscalização.

(...)

49. Portanto, ainda que os R\$ 2.701.591,68 fossem efetivamente despesa de COFINS, o que se admite apenas por amor ao debate, o fato de não terem sido deduzidos como despesa operacional na apuração do Lucro Real e da apuração da CSLL em 2009 tem o mesmo efeito da adição efetuada de ofício pela Fiscalização caso o Impugnante houvesse, de fato, deduzido tal quantia.

50. Logo, pela lógica do D. Agente Fiscal, a autuação ora combatida sequer deveria ter sido lavrada e deve ser cancelada mesmo que se conclua que a provisão de COFINS foi de R\$ 52.462.559,05, o que se admite apenas por amor ao debate.

Em relação a infração de ganho de capital sobre a Desmutualização CETIP, a impugnante alega:

Breve histórico da operação de Desmutualização da CETIP

Afirma que para operar no mercado de capitais com produtos da CETIP adquiriu um título da associação pelo valor de R\$10.855,52, esta associação era isenta de tributos por que era uma associação civil sem fins lucrativos, até 2008 quando passou por uma reestruturação societária, onde houve uma cisão parcial de seu patrimônio e incorporação da parcela cindida por uma sociedade anônima de capital aberto, sendo que os títulos da associação foram transformados em títulos da nova companhia - CETIP S.A.

Diz:

62. Nos termos do Protocolo, a CETIP S.A. incorporou os elementos ativo e passivo do patrimônio da CETIP Associação, relacionados às atividades de custódia e liquidação financeira, no montante de R\$ 201.698.400,00. Por sua vez, a CETIP Associação permaneceu com as atividades de natureza educacional e ficou com um patrimônio de R\$ 320.495,10.

63. Em decorrência dessa operação, houve a emissão de ações ordinárias da CETIP S.A., atribuídas aos detentores de títulos patrimoniais da CETIP Associação, com base no balanço patrimonial da CETIP, apurado no balancete de 31 de março de 2008, conforme tabela abaixo:

(tabela omitida)

64. Assim, considerando que o Impugnante detinha um título patrimonial da CETIP Associação, passou ele a deter, em relação à CETIP S.A., participação no seu capital social no importe de R\$ 406.650,00, dividido em 406.650 ações, ao invés de possuir os títulos patrimoniais inicialmente adquiridos.

65. Ainda, importante destacar que, conforme consta do "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP -Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação)", a cisão e incorporação objeto desse Protocolo apenas passariam a produzir efeitos a partir de 01.07.2008. Sendo assim, os resultados das variações patrimoniais ocorridas na CETIP Associação, relativas ao período compreendido entre 01.04.2008 e 30.06.2008, deveriam permanecer na própria Associação em relação à parcela não cindida.

66. Como bem apontado pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, à época da desmutualização, tendo em vista as variações patrimoniais ocorridas entre o período da aprovação e a efetiva cisão, em 01.07.2008, as referidas ações detidas pelo Impugnante valiam R\$ 447.827,35.

A impugnante alega que esta operação não deu aos detentores de títulos da associação o direito de retirada e sim houve apenas uma substituição de títulos, o que, em seu entendimento, não constitui fato gerador do IRPJ e CSLL.

III.2.2 - Inaplicabilidade do Artigo 17 da Lei nº 9.532/97 ao Presente Caso - Inexistência da Alegada "Devolução do Patrimônio"

Alega a impugnante que não houve devolução de capital como quer fazer crer a autoridade autuante e que o dispositivo da lei 9532/97 pressupõe que a devolução seja feita em dinheiro, bens ou direitos e pela instituição isenta, o que não aconteceu, vez que os títulos transformaram em ações de outra sociedade.

Afirma que não houve transferência de titularidade e que as detentoras dos títulos patrimoniais da CETIP passaram a deter na mesma proporção as ações da CETIP S.A. e que a associação em comento não era a real proprietária das ações.

Diz:

82. De fato, seria diferente se a operação societária fizesse com que a CETIP Associação detivesse as ações da CETIP S.A. em seu patrimônio e, num segundo momento, reduzisse seu capital, aí sim, devolvendo aquele patrimônio (ações) aos seus associados. Naturalmente, não foi o que ocorreu.

83. Em realidade, nessa operação de cisão, os associados da Associação cindida recebem as ações da sociedade que absorveu a parcela do patrimônio daquela, ações essas integralizadas com a parcela transferida, na proporção das participações anteriormente possuídas. Se de devolução se tratasse, os associados teriam recebido bens representativos do patrimônio da Associação (como dinheiro e outros direitos quaisquer, integrantes do patrimônio dessa), o que, como visto, não ocorreu.

Continua defendendo que não houve a dissolução da associação e nem devolução de seu patrimônio, somente transformação dos títulos em ações, alega que não houve alteração do montante de seu patrimônio e sim a natureza dele o que não constitui

fato gerador de tributo, cita estudiosos e diz que haveria eventual ganho de capital se a associação subscrevesse e integralizasse capital na sociedade anônima.

Cita a Solução de Consulta 10/07 expondo o entendimento dela e também o art.16 da lei 9532/97 e diz que o entendimento da solução de consulta está equivocado, vez que não há óbice, de acordo com a lei, a que uma entidade transfira bens e direitos mediante cisão e incorporação, continuando suas alegações a combater o entendimento daquela solução.

Ressalta também que o descumprimento dos requisitos pela associação, implica suspensão de sua isenção diz que a tributação de ganho de capital representa bis in idem, vez que os lucros acumulados por ela e que levaram a valorização dos títulos patrimoniais passarão a ser tributados na própria entidade.

III.2.3 - Da Tributação de Parte do Acréscimo Patrimonial pela CETIP

Afirma que o patrimônio da associação continha valores tributados e cita a lei que fundamentou o lançamento, dizendo que os ganhos de capital sobre aplicação financeira de renda fixa e variável estão fora da isenção, sendo assim parte do superavit formado ao longo dos anos já sofreu tributação. Demonstra o alegado através da tabela abaixo, retirada da impugnação:

	2005	2006	2007	2008 (1º semestre)
Receita Financeira Sujeita à Tributação	9.732.994,00	11.261.238,00	11.738.868,00	6.861.468,00
Superávit do Período	15.675.611,00	26.634.725,00	40.226.483,00	34.208.481,00
Receita Financeira/Superávit do Período	2,09%	42,28%	29,18%	20,06%

Continua suas alegações sobre a tributação das receitas financeiras e que assim os lucros da associação são formados também por receitas tributadas.

III.2.4 - Custos de Aquisição - Necessidade de Consideração das Atualizações dos Valores Patrimoniais do Título

Alega:

144. Isso porque, como sabido, a diferença entre o custo do título patrimonial (R\$ 10.855,52) e o valor das ações recebidas com a desmutualização (R\$ 447.827,35) não constitui acréscimo patrimonial do Impugnante, mas decorre, em realidade, da atualização dos títulos entre a data da aquisição e a data de sua transformação em ações, de modo que em 2008 não poderia ser verificada a tributação tomando como base o custo histórico de aquisição dos títulos.

Afirma que os títulos que o CMN determinava a atualização periódica dos títulos da CETIP, tais atualizações eram reconhecidas pelas instituições financeiras detentoras destes títulos como acréscimo dos investimentos no Ativo Permanente com contrapartida na Reserva de atualização dos títulos patrimoniais na conta Reserva de Capital do Grupo do Patrimônio Líquido, sendo assim contabilizados não havia tributação do ganho de capital desde que não distribuídas.

Cita novamente o caso Clearing/Bovespa e diz que o entendimento da RFB é que não foi fato gerador de tributo a substituição das ações e cita também o dispositivo que regula a forma de contabilizar as atualizações dos títulos da CETIP.

Alega que a atualização dos títulos possui natureza idêntica a equivalência patrimonial, conforme abaixo:

158. Por outro lado, ressalte-se que as aludidas regras de atualização dos títulos patrimoniais possuem natureza jurídica idêntica às regras de equivalência patrimonial. Isso porque, a reserva de avaliação dos títulos patrimoniais sofreria acréscimo quando a CETIP apresentasse resultado positivo no ano, ou diminuição quando o resultado fosse negativo. Isto é, a oscilação do investimento feito em uma sociedade refletirá no patrimônio da sociedade investidora, em procedimento idêntico àquele dispensado às participações societárias avaliadas pelo método de equivalência patrimonial.

159. *Tal método consiste na atualização do valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. A "equivalência patrimonial", assim, é o reflexo, na contabilidade da investidora, das variações ocorridas no patrimônio líquido da investida, na proporção do seu investimento. Assim, o valor contábil dos investimentos registrados no Ativo Permanente (sub-grupo do Ativo Não-Circulante) pela investidora será alterado conforme o aumento ou a diminuição do patrimônio líquido da investida, na proporção de seu investimento.*

160. *De acordo com o artigo 389 do RIR/99, a contrapartida em resultado do ajuste de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial não deve compor o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL.*

161. *A mesma situação ocorre com as instituições financeiras, que, por força de determinação das regras da COSIF, devem contabilizar a atualização do valor dos títulos patrimoniais que detenham na CETIP. Assim, como os títulos patrimoniais da CETIP puderam ser avaliados em função do valor do patrimônio daquela entidade, sem que as suas oscilações refletissem na base de cálculo do IRPJ e da CSLL devido pelas instituições financeiras, nos termos da Portaria MF nº 785/77, essa reserva passou a ter o mesmo tratamento tributário dispensado às participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.*

Continua sua explanação toda na linha acima e por fim alega que o entendimento da RFB é pacífico que a avaliação dos títulos patrimoniais deve ser efetuada pelo método da equivalência patrimonial, com as consequências fiscais dela decorrentes, após citar trechos do Parecer Normativo CST nº 78/78 e do Ato Declaratório Normativo nº 9/81.

III.3- Impossibilidade de Exigência de Multas

III.3.1 - Do Descabimento da Multa Isolada sobre as Estimativas Mensais Após o Encerramento do Ano Calendário

Afirma que as estimativas são antecipações de imposto que são definitivamente apurados no fim do período e que tais estimativas não alteram a periodicidade do fato gerador do IRPJ e da CSLL, que continua sendo trimestral ou anual, assim não há que se falar em recolhimento por estimativa após o fim do período, nem tampouco da multa isolada. Tais exigências somente se justificariam se fossem feitas dentro do período.

Cita estudiosos e julgado da CSRF e diz que a aplicação da multa isolada é uma contradição visto que os valores das estimativas da tal multa não foram sequer declarados por ela.

Após citar julgado do CARF diz:

190. E é exatamente o que ocorreu no presente caso, em que a Fiscalização já efetuou o lançamento do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual por conta da suposta desmutualização dos títulos da CETIP (devolução de patrimônio), acrescidos de juros e multa de ofício de 75%. Não há qualquer motivo, portanto, para a cominação de mais uma multa de ofício - a multa isolada de 50% - com base nos mesmos fatos.

Assim, após colacionar novos julgados afirma que as multas devem ser canceladas.

III.3.2 - Da Ilegalidade da Multa Isolada Aplicada - Ocorrência de bis in idem

Afirma que a autoridade está lançando duas multas sobre a mesma materialidade e base de cálculo, visto que as duas foram impostas pelo não recolhimento do ganho de capital sobre a desmutualização Alega:

203. Ressalte-se novamente, como já visto acima, que a multa isolada em questão só 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, o que não ocorreu no aludido processo.

204. Não obstante, o fato é que a Fiscalização efetuou a recomposição do Lucro Real do Impugnante no ano-calendário de 2008, lançando a diferença de principal, acrescido de multa de ofício de 75%, de forma que não pode pretender exigir, também, a multa isolada sobre suposta infração advinda da mesma materialidade.

205. Em outras palavras, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa relacionada com a omissão de receita com a alienação dos títulos não pode prosperar, já que, sobre esta omissão de receita, foram calculados o imposto e a contribuição devidos, com as respectivas multas de lançamento de ofício de 75% e, portanto, sobre a mesma infração, não poderiam incidir duas penalidades.

Afirma que a multa de ofício absorve a multa isolada até o montante em que suas bases se identificarem.

Da Ilegalidade da Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício

Diz a defendente:

219. Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

220. Assim, não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. CISÃO DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSSIBILIDADE. HIPÓTESE DE DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO AOS ASSOCIADOS. INCIDÊNCIA.

Inexistindo a possibilidade de cisão de associação civil, ou mesmo de destinação de seu patrimônio a entidade de fins econômicos, o fato jurídico que converteu títulos patrimoniais de associação em ações somente pode ser caracterizado como dissolução parcial daquela associação, com devolução de patrimônio ao associado, que utiliza este valor para aporte de capital na sociedade anônima constituída. Em tais circunstâncias, há ganho de capital se o valor das ações recebidas é superior ao valor originalmente entregue à associação civil.

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.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pelo que ambas podem ser aplicadas ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. IRPJ E CSLL DO ANO NÃO RECOLHIDOS.

É cabível a aplicação da multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou da contribuição nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

As normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos argumentos assim sintetizados:

I. Preliminar: Nulidade da Fiscalização

- A fiscalização foi superficial e não buscou a verdade material
- O Fisco não realizou diligências adequadas para verificar divergências entre os valores de COFINS provisionados e declarados
- A autoridade fiscal presumiu dedução indevida de despesa sem análise completa da documentação contábil

II. Sobre a COFINS (ano-calendário 2009)

- A diferença entre valores de COFINS em DCTF (R\$ 52.462.559,03) e provisão para depósitos judiciais (R\$ 49.760.967,35) decorreu de equívoco corrigido pela empresa
- Após auditoria interna, o banco verificou que valores recolhidos quando havia base negativa de COFINS não deveriam compor a provisão
- O estorno contábil da diferença foi devidamente registrado (R\$ 2.701.591,68)
- A despesa efetivamente deduzida foi de R\$ 49.760.967,35, não havendo necessidade de adição fiscal
- O valor menor foi usado para cálculo dos depósitos judiciais de IRPJ e CSLL

III. Sobre o Ganho de Capital na Desmutualização da CETIP (2008)

- Não houve devolução patrimonial:
 - A desmutualização ocorreu mediante cisão parcial da CETIP (associação) e incorporação da parcela cindida pela CETIP S.A.

- Títulos patrimoniais da associação foram transformados em ações da sociedade anônima
- Não houve devolução de patrimônio, mas mera substituição de ativos
- A CETIP (associação) nunca foi proprietária das ações da CETIP S.A., não podendo devolvê-las
- Inaplicabilidade do art. 17 da Lei 9.532/97:
 - O dispositivo se aplica à devolução de patrimônio por entidade isenta, o que não ocorreu
 - Existe previsão legal para cisão de associações (art. 2033 do Código Civil e art. 16 da Lei 9.532/97)
 - O DNRC (Parecer DNRC/COJUR/Nº 064/98) reconheceu a possibilidade de cisão de associações
- Tributação prévia dos valores e atualização do custo de aquisição:
 - Parte do acréscimo patrimonial já foi tributado na própria CETIP
 - As receitas financeiras da CETIP eram tributadas na fonte (conforme Lei 9.532, de 1997, art. 15, §2º)
 - A fiscalização considerou apenas o custo histórico de aquisição (R\$ 10.855,52)
 - Os títulos patrimoniais eram atualizados periodicamente por força das regras do COSIF
 - O tratamento é análogo ao da equivalência patrimonial
 - A atualização do título deve ser considerada parte do custo de aquisição

IV. Sobre as Multas Isoladas

- Impossibilidade após o fim do ano-calendário:
 - Após encerrado o ano-calendário, não há mais obrigação de recolher estimativas O tributo apurado substitui as estimativas mensais A obrigação de recolher estimativas é mera antecipação do tributo definitivo
- Configuração de *bis in idem*:
 - Foram aplicadas duas multas sobre a mesma infração:
 - Multa de ofício (75%) sobre o tributo não recolhido

- Multa isolada (50%) sobre as estimativas não pagas
 - A CSRF já sumulou entendimento de que as multas não podem ser cumuladas (Súmula CARF nº 105)
- V. Sobre Juros sobre Multa de Ofício**
- Não há previsão legal para incidência de juros sobre multa
 - Apenas o tributo deve sofrer incidência de juros
 - A multa tem natureza punitiva, não compensatória
 - Os juros têm natureza indenizatória
 - A incidência de juros sobre multa configura *bis in idem* e viola o princípio do não-confisco
 - Não existe lei ordinária que tenha criado a Taxa Selic: os juros (se devidos) limitam-se a 1% ao mês.

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

PRELIMINAR: NULIDADE DA FISCALIZAÇÃO

7.O Recorrente argumenta que a fiscalização violou o princípio da verdade material, que determina que a administração tributária deve buscar a realidade dos fatos tributários para além das formalidades, investigando exaustivamente a situação concreta antes de proceder ao lançamento fiscal. Conforme destacado no recurso, a fiscalização limitou-se a constatar superficialmente uma divergência entre valores declarados em DCTF (R\$ 52.462.559,03) e aqueles utilizados como base para depósitos judiciais (R\$ 49.760.967,35), sem aprofundar a análise para compreender a origem e natureza desta diferença.

8.O recurso apresenta citações doutrinárias relevantes, como as de Alberto Xavier, que define a instrução do processo tributário como voltada à "*descoberta da verdade material*", e James Marins, que caracteriza este princípio como "*a busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal*". Esta fundamentação teórica reforça a alegação de que a autoridade fiscal deveria ter realizado uma investigação mais profunda antes de concluir pela existência de infração tributária.

9.Sustenta, outrossim, que a autoridade fiscal presumiu indevidamente que o banco havia deduzido despesas de COFINS no valor de R\$ 2.701.591,68, sem verificar a real situação contábil da instituição. O contribuinte alega que, se a fiscalização tivesse realizado uma análise adequada, teria constatado que este valor já havia sido objeto de estorno contábil e não compunha efetivamente a dedução realizada na apuração do lucro real.

10.Sem razão, contudo, o Recorrente.

11.Com efeito, como bem destacou a decisão de piso, *“A infração ao princípio da verdade material, como alega a impugnante, em meu entender não existiu, visto a autoridade lançadora ter efetuado um lançamento baseando-se em informações prestadas pela contribuinte, qual seja, sua escrituração contábil e sua declaração de DCTF”*.

12.Em verdade, trata-se de matéria relacionada à dilação probatória atinente ao mérito da exação.

13.No caso, o Recorrente efetuou depósitos judiciais em setembro de 2010 e janeiro de 2011, totalizando aproximadamente R\$ 124 milhões, referentes às despesas de IRPJ e CSLL relativas aos valores de COFINS questionados judicialmente (principal e juros) dos períodos de 2005 a 2010. Ao analisar as planilhas apresentadas pelo próprio contribuinte e comparar com os registros contábeis e as DCTFs, a fiscalização constatou que, para o ano de 2009, os depósitos judiciais não abrangeram a totalidade das provisões constituídas:

- Valor apurado pela fiscalização para 2009: R\$ 84.423.800,38
- Valor utilizado para os depósitos judiciais: R\$ 81.722.208,70
- Diferença: R\$ 2.701.591,68

14.Os elementos de prova coligidos pela fiscalização, especialmente considerando que foram fornecidos pelo contribuinte, são hábeis para sustentar as acusações, cabendo ao interessado fazer prova em sentido contrário. Não compete ao órgão julgador suprir a eventual deficiência probatória por meio da realização de diligências, que, via de regra, cabem em situações em que há dúvidas a partir dos elementos já disponíveis nos autos, que demandam complementação ou esclarecimentos adicionais.

15.Nessa ordem de ideias, caberia ao Recorrente, e não à fiscalização, o ônus da prova, oferecendo aquelas que julgar pertinentes. Vale dizer, o ônus probatório é daquele que alega, forte no artigo 373, I do CPC, que soa:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

16.No mais, a matéria se confunde com o mérito e com ele será adiante examinada.

DIFERENÇA DE COFINS (ANO-CALENDÁRIO 2009)

17. Neste tópico, a controvérsia tem origem na constatação, pela fiscalização, de uma divergência entre o valor de COFINS declarado em DCTF com exigibilidade suspensa (R\$ 52.462.559,03) e aquele utilizado como base para os depósitos judiciais de IRPJ e CSLL (R\$ 49.760.967,35), resultando em uma diferença de R\$ 2.701.591,68 que foi objeto de adição fiscal.

18. De acordo com o TVF, o Recorrente havia impetrado, ainda em 1999, o Mandado de Segurança nº 1999.61.00.013884-5 questionando a base de cálculo da COFINS, pretendendo calculá-la conforme a LC 70, de 1991, e não pela base ampliada do §1º do artigo 3º da Lei 9.718, de 1998. Após obter a segurança em julho de 1999, passou a contabilizar os valores de COFINS com exigibilidade suspensa, declarando-os regularmente em DCTF nos anos-calendário de 2008 e 2009.

19. A autuação baseou-se no tratamento fiscal dado a esses valores. De acordo com a legislação tributária, especificamente o artigo 41, §1º da Lei 8.981, de 1995, e o artigo 13, inciso I da Lei 9.249, de 1995, os tributos com exigibilidade suspensa e seus respectivos juros de atualização devem ser tratados como provisões indedutíveis, exigindo sua adição na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL. O Recorrente, contudo, deduziu esses valores como despesas operacionais.

20. Em 2010, ao tomar ciência de autos de infração lavrados em procedimento fiscal anterior (processo nº 16327.001188/2009-15), o Recorrente impetrou um novo Mandado de Segurança (nº 0013295-69.2010.403.6100) buscando assegurar o direito de deduzir integralmente as despesas de COFINS na apuração tributária, independentemente da discussão judicial. Esta ação teve a liminar indeferida e, posteriormente, a segurança foi denegada.

21. Durante o trâmite deste segundo *writ*, o sujeito passivo realizou depósitos judiciais significativos, em setembro de 2010 e janeiro de 2011, visando garantir o crédito tributário questionado. No entanto, a fiscalização identificou que esses depósitos não cobriram a totalidade das provisões constituídas para o ano-calendário de 2009. Enquanto o valor apurado pela fiscalização totalizava R\$ 84.423.800,38, o valor utilizado para os depósitos judiciais foi de apenas R\$ 81.722.208,70, resultando em uma diferença não garantida de R\$ 2.701.591,68.

22. Esta diferença não coberta por depósito judicial tornou-se o objeto principal da autuação com exigibilidade imediata no presente processo. O lançamento foi realizado de forma bifurcada: a parcela de R\$ 2.701.591,68, sem garantia judicial, foi lançada com exigibilidade imediata, enquanto a parcela de R\$ 81.722.208,70, garantida por depósitos judiciais, foi constituída com suspensão de exigibilidade, controlada no processo administrativo fiscal nº 16327.720733/2013-44, com o objetivo de prevenir a decadência no caso de a decisão judicial ser favorável à União Federal.

23. Esclareça-se que a menção aos valores de R\$ 84.423.800,38 *versus* R\$ 81.722.208,70 refere-se aos valores consolidados que incluem tanto o principal quanto os juros de atualização. Assim:

- R\$ 84.423.800,38 = R\$ 52.462.559,03 (principal) + R\$ 31.961.241,35 (juros)
- R\$ 81.722.208,70 = R\$ 49.760.967,35 (principal) + R\$ 31.961.241,35 (juros)

24. Portanto, a autuação decorreu não apenas da dedução indevida das provisões, mas também pelo fato de que parte desses valores não estava coberta por garantia judicial, tornando-a imediatamente exigível conforme a legislação tributária aplicável.

25. A seu turno, o Recorrente reedita os mesmos argumentos que já apresentou por ocasião da sua impugnação de fls. 1530/1597, via da qual esclarece que a divergência decorreu de um procedimento de auditoria interna que identificou peculiaridades na apuração da COFINS aplicáveis às instituições financeiras. Destaca que está sujeito a regras específicas para apuração dessa contribuição, estabelecidas pela legislação tributária e consolidadas na Instrução Normativa RFB nº 1.285, de 2012, que permitem a ocorrência de base negativa de COFINS em determinados períodos.

26. Argumenta que, mesmo em meses em que apurou base negativa de COFINS (março, novembro e dezembro de 2009), manteve o recolhimento da contribuição sobre as receitas de prestação de serviços, por entender que apenas estas estariam enquadradas no conceito de faturamento tributável. A auditoria interna revelou que esses recolhimentos, por serem definitivos, não deveriam compor a provisão relacionada ao Mandado de Segurança nº 1999.61.00.013884-5, impetrado para questionar a cobrança da COFINS nos termos do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

27. Afirma que procedeu estorno da diferença identificada na conta "COFINS - Obrigação Legal", e que o valor efetivamente deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL foi apenas o montante correto da provisão (R\$ 49.760.967,35).

28. Sustenta que o erro cometido foi meramente formal – a não retificação das DCTFs – sem qualquer repercussão material na apuração tributária, invocando o princípio da verdade material, que deve prevalecer sobre formalidades declaratórias quando a realidade dos fatos pode ser comprovada por outros meios.

29. Adicionalmente, o Recorrente traz um argumento pragmático: mesmo se a fiscalização estivesse correta quanto ao valor da provisão, a autuação seria inócua, pois efetivamente deduziu apenas o valor menor, de modo que a adição fiscal corresponderia a uma despesa que nunca foi efetivamente deduzida do resultado tributável.

30. O acórdão guerreado, debruçando-se sobre o tema, lastreou-se nos seguintes fundamentos:

Em relação a infração da diferença apontada pela autoridade autuante do valor depositado em juízo e do valor declarado pela impugnante em DCTF, o cerne da discussão

é o lançamento de R\$2.701.591,68 referente ao ano de 2009, que a impugnante alega ter sido erro, visto ter estornado o valor na contabilidade e não ter procedido a retificação da DCTF por mero equívoco.

Analisando os documentos contidos no processo, vê-se que o Razão contábil juntado pela impugnante é exatamente igual ao razão contábil juntado pela autoridade atuante, em ambos os casos há o estorno na contabilidade do valor ora discutido.

A impugnante apresentou DCTF, que foi retificada após a entrega e foi novamente retificada após a autuação. Os valores contidos na primeira declaração são os que serviram de base para autuação, conforme abaixo demonstrado:

MES	VALOR DO PRINCIPAL	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA
Janeiro	12.841.893,05	3.017.702,41
Fevereiro	1.433.674,17	3.346.204,98
Março		2.000.769,60
Abril	1.277.033,65	2.790.151,32
Mai	4.407.219,23	5.043.235,84
Junho	11.559.508,19	2.235.047,38
Julho	11.626.868,25	2.247.193,97
Agosto	1.911.547,50	2.440.499,20
Setembro	2.768.698,20	2.226.641,75
Outubro	4.208.043,93	2.209.713,94
Novembro	428.072,86	2.231.475,12
Dezembro		2.172.605,84
TOTAL	52.462.559,03	31.961.241,35

Esta tabela foi retirada do Termo de Verificação Fiscal da autoridade lançadora e os valores nela contidos são exatamente iguais aos lançados na contabilidade da empresa e nas duas primeiras DCTF's apresentadas pela impugnante.

Em sua peça impugnatória, a contribuinte incluiu a seguinte tabela:

Banco Votorantim S/A

Movimentação Contábil da Cofins

Mês	Serviços	Exigibilidade Suspensa	Total
jan/09	103.154,97	12.841.893,05	12.945.048,02
fev/09	160.142,44	1.433.674,17	1.593.816,61
mar/09	204.049,88		204.049,88
abr/09	155.420,43	1.277.033,65	1.432.454,08
mai/09	289.114,50	4.407.219,23	4.696.333,73
jun/09	204.006,54	11.559.508,19	11.763.514,73
jul/09	452.025,33	11.626.868,25	12.078.893,58
ago/09	180.431,44	1.911.547,50	2.091.978,94
set/09	341.454,42	2.768.698,20	3.110.152,62
out/09	198.846,90	4.636.116,79	4.834.963,69
nov/09	575.253,96		575.253,96
dez/09	528.674,15		528.674,15
Total	3.392.574,96	52.462.559,03	55.855.133,99
Ajuste da Contingência		(2.701.591,68)	(2.701.591,68)
Despesa de Contingência		49.760.967,35	53.153.542,31

O depósito do montante integral impede a constituição do crédito tributário, visto estar com sua exigibilidade suspensa, entretanto a condição é que o depósito seja na totalidade do tributo devido naquela competência, a autoridade lançadora constituiu o crédito tributário ora discutido por que a contribuinte declarou um valor com exigibilidade suspensa e depositou um valor inferior, assim a diferença é o fato ora discutido.

Após o lançamento, mais precisamente em 11/2013 a impugnante retificou todas as DCTF's, informando os seguintes valores abaixo:

Extrato do Declarante - Débito/Créditos

Critério Crédito: Grupo = COFINS

Critério

Débito: Valor do Débito

Parcelamento	Suspensão	Créditos Vinculados	Saldo a Pagar	Saldo a Pagar em Quotas	CNPJ	Tipo
0,00	15.010.805,11	15.113.960,08	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	363.311,26	523.453,70	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	16.685,93	220.735,91	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	1.437.374,83	1.592.795,26	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	8.500.977,61	8.790.092,11	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	10.565.387,52	10.769.394,06	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	11.392.265,97	11.844.291,30	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	3.291.567,71	3.471.999,15	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	4.630.168,83	4.971.623,25	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	Retificadora/Ativa
0,00	5.836.021,95	6.034.868,85	0,00	0,00	59.588.111/0001-03	RetificarJora/Ativa
total	61.044.566,72	63.333.213,67				

A tabela imediatamente acima teve a exclusão da coluna número de identificação da entrega da DCTF e outras duas colunas que não traziam dados necessários ao voto.

Nota-se acima que os valores antes declarados pela impugnante, lançados em sua contabilidade e aqui defendidos não são os mesmos valores novamente declarados por ela em sua DCTF retificadora.

O valor ora combatido teve seu estorno na contabilidade antes mesmo da intimação da auditora fiscal, entretanto, a impugnante declara coisa diversa da aqui defendida, não se pode entender os valores declarados como atualizados, visto que a atualização monetária do valor é contabilizada em outra rubrica, se os valores de COFINS lançados na conta contábil são os corretos, com exceção de alguns meses como diz a impugnante, a retificadora apresentada deveria apresentar divergência em apenas alguns períodos. Assim, entende-se que o valor total apresentado como correto pela impugnante, não foi corretamente declarado, novamente e inclusive é superior ao valor anteriormente declarado.

A declaração de DCTF é confissão de dívida e de acordo com os valores confessados na retificadora ativa, fica demonstrado que a adição ao lucro real deveria ter sido feita como foi com o valor aqui discutido.

Além da declaração diversa da impugnante, os documentos trazidos aos autos referem-se aos valores devidamente contabilizados, sem acompanhamento de documentação que comprove as alegações.

Na tabela reproduzida anteriormente e retirada da impugnação da contribuinte, o valor da autuação foi estornado como AJUSTE DE CONTIGÊNCIA, na contabilidade Contingência é uma condição ou situação cujo o resultado final, favorável ou desfavorável, depende de eventos futuros incertos, ou seja, a impugnante para estornar determinado valor ou mudou o critério de apuração do tributo ou passou a considerar como serviços outros eventos antes não incluídos.

Os lançamentos contábeis são suportados por documentos, assim, todo e qualquer evento registrado na contabilidade, ainda que seja estorno, tem seu registro efetuado e embasado em documentos comprobatórios, documentos estes não apresentados juntamente com a impugnação.

Desta forma, pelo exposto entendo que o lançamento efetuado encontra-se correto não cabendo retificação.

31. Como se vê, a decisão *a quo* realizou detida análise dos diversos elementos probatórios colacionados pelo Recorrente, incluindo a DIPJ/2010 e os razões contábeis das contas que compuseram a despesa de COFINS no período.

32.De fato, a legislação tributária é clara ao estabelecer que despesas provisionadas relativas a tributos com exigibilidade suspensa não são dedutíveis para fins da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995. Esse dispositivo legal visa justamente evitar que valores cuja exigibilidade ainda não se concretizou sejam utilizados indevidamente para reduzir artificialmente a base tributável, configurando indevida vantagem fiscal.

33.No caso concreto, conforme detalhado na análise realizada pela fiscalização, restou constatado que o contribuinte declarou em suas DCTFs valor referente à COFINS com exigibilidade suspensa superior ao montante efetivamente utilizado para cálculo dos depósitos judiciais relacionados ao Mandado de Segurança nº 0013295-69.2010.403.6100.

34.Argumenta o Recorrente que tal divergência se deu por mero equívoco, posteriormente apurado em procedimento de auditoria interna, e que o valor correto seria aquele inferior, correspondente ao provisionado e utilizado nos depósitos judiciais.

35.Como suporte para as suas alegações, o Recorrente instruiu a sua impugnação com os seguintes documentos:

- Fls. 1700/1792: DIPJ 2010.
- Fls. 1794/1801: Razão da conta contábil 8.1.9.30.00.01.00.00-6 - 729817 (Despesas de contribuição ao COFINS), de janeiro a agosto/2009).
- Fls. 1802/1806: Razão da conta contábil 8.1.9.30.00.02.00.00-0 – 7494920 (COFINS - Curso Normal), de agosto a dezembro/2009.
- Fls. 1807/1811: Razão da conta contábil: 8.1.9.30.00.03.00.00-5 - 7494939 (COFINS - Obrigação Legal), de agosto a dezembro/2009.

36.Como se vê, os documentos carreados são insuficientes para identificar e demonstrar o suposto erro. Trata-se de razões de algumas contas contábeis, desacompanhados da documentação que deu suporte aos referidos lançamentos e de demonstração específica e detalhada, cuja leitura não permite compreender a existência de erro.

37.A alegação de "mero equívoco" pela falta de retificação da DCTF não se sustenta frente à análise bem realizada pela DRJ. A Recorrente apresentou DCTF que foi retificada e novamente retificada após a autuação. Os valores contidos na primeira declaração (e na primeira retificadora) foram os que serviram de base para a autuação e eram exatamente iguais aos lançados na contabilidade da empresa naquele momento. Como destacado, a retificadora apresentada posteriormente não apontou divergência em apenas alguns períodos, como seria de se esperar pela alegação de erro pontual em meses com base negativa, o que levou ao entendimento de que o valor total apresentado como correto pela ora Recorrente, então Impugnante, não foi corretamente declarado.

38. Alerta-se que o razão contábil encartado pelo sujeito passivo (e reproduzido no item 36 do RV), em que consta o estorno do valor em questão, é idêntico ao que integrou o auto de infração (juntado pela autoridade autuante):

Fls. 1047 (anexo ao auto de infração):

SP EM MUDANÇA P/ DENAC SAO PAULO DEINF Fl. 1047

0655-6 - BANCO VOTORANTIM S/A. Razão de contas Página: 5
 0001-9 - AGENCIA MATRIZ Referente 01 a 31/12/2009 Horário: 15:28
 \$Finance Contabilidade - D02SR11E (110) Por conta ou grupo de conta informada com saldo e/ou movimento Emissão: 09/05/2013

DD	Contrapartida	C. Resp.	Lote	DOC Tp Histórico/Complemento	Débito	Crédito	Saldo
Conta contábil: 4.9.4.20.90.70.04.00-5 - 7540078 - COFINS - Obrigação Legal							
Saldo anterior.....							480.300.865,74 C
30	8.1.9.99.00.86.01.00		986061	8 M ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DEZ/2009		2.172.605,84	
Saldo do dia.....					0,00	2.172.605,84	482.473.471,68 C
31	8.1.9.30.00.03.00.00		986146	2 M REV PRINC COFINS - BX PGTO SERV	2.701.591,68		
31	8.1.9.99.00.86.01.00		986146	1 M REV JUROS A MAIOR - BX COFINS PAGA SERV	1.081.887,57		
31	8.1.9.99.00.86.01.00		986501	2 M AJ ATUALIZ SELIC CONTING COFINS DEZ09	13.481,90		
Saldo do dia.....					3.796.961,15	0,00	478.676.510,43 C
Total do movimento no período.....					3.796.961,15	2.172.605,84	

Fls. 1698 (doc. 06 da impugnação):

SP EM MUDANÇA P/ DENAC SAO PAULO DEINF Fl. 1698

0655-6 - BANCO VOTORANTIM S/A. Razão de contas Página: 5
 9999-9 - BANCO VOTORANTIM S.A. Referente 01 a 31/12/2009 Horário: 15:09
 \$Finance Contabilidade - D02SR11E (111) Por conta ou grupo de conta informada com saldo e/ou movimento Emissão: 16/07/2013

DD	Contrapartida	C. Resp.	Lote	DOC Tp Histórico/Complemento	Débito	Crédito	Saldo
Conta contábil: 4.9.4.20.90.70.04.00-5 - 7540078 - COFINS - Obrigação Legal							
Saldo anterior.....							480.300.865,74 C
30	8.1.9.99.00.86.01.00		986061	8 M 0001-9-ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DEZ/2009		2.172.605,84	
Saldo do dia.....					0,00	2.172.605,84	482.473.471,58 C
31	8.1.9.30.00.03.00.00		986146	2 M 0001-9-REV PRINC COFINS - BX PGTO SERV	2.701.591,68		
31	8.1.9.99.00.86.01.00		986146	1 M 0001-9-REV JUROS A MAIOR - BX COFINS PAGA SERV	1.081.887,57		
31	8.1.9.99.00.86.01.00		986501	2 M 0001-9-AJ ATUALIZ SELIC CONTING COFINS DEZ09	13.481,90		
Saldo do dia.....					3.796.961,15	0,00	478.676.510,43 C
Total do movimento no período.....					3.796.961,15	2.172.605,84	

39. Em conclusão, a simples alegação de erro não é suficiente para afastar a adição realizada pela fiscalização, especialmente diante da ausência de comprovação concreta de inexatidão dos valores declarados, mesmo que não tenha ocorrido efetivamente a retificação das DCTFs inicialmente apresentadas. Como visto anteriormente, cabe ao contribuinte o ônus probatório, conforme dispõe o artigo 373, inciso II, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo tributário.

40. Consequentemente, o apelo não comporta provimento no ponto em questão.

GANHO DE CAPITAL NA DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP (2008)

41. Conforme detalhado no TVF, o processo de desmutualização da CETIP consistiu na transformação desta entidade de uma associação civil sem fins lucrativos para uma sociedade

anônima com finalidade lucrativa. Esta operação foi realizada por meio de cisão parcial do patrimônio da CETIP Associação e transferência da parcela cindida para a CETIP S.A., com efeitos a partir de 1º de julho de 2008.

42.O Recorrente possuía um título patrimonial da CETIP Associação (Título/Cota Patrimonial nº 0462), adquirido em 29.09.1988 pela sua antecessora Balzar DTVM Ltda. O valor de aquisição deste título foi de Cr\$ 2.392.060,00, que, atualizado até julho de 2008, correspondia a R\$ 10.855,52 conforme os registros contábeis do banco.

43.Quando ocorreu a desmutualização, o Recorrente recebeu 406.650 ações da CETIP S/A como devolução de capital, no valor total de R\$ 447.827,35. De acordo com o entendimento da fiscalização, baseado no artigo 17, §3º e §4º da Lei nº 9.532, de 1997, a diferença entre o valor recebido na devolução do patrimônio (R\$ 447.827,35) e o valor investido originalmente atualizado (R\$ 10.855,52), que totalizou R\$ 436.971,83, deveria ter sido adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

44.O contribuinte, contudo, não adicionou esta diferença em sua apuração tributária, tratando a operação como mera conversão de títulos patrimoniais em ações, sem reconhecimento de ganho tributável. Esta omissão, para a fiscalização, resultou em redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, além de provocar insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de julho/2008, o que gerou a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 1996.

45.Também aqui o Recorrente renova e reforça os mesmos argumentos que já apresentou na impugnação de fls. 1530/1597.

46.Primeiramente, questiona-se a caracterização da operação como "devolução patrimonial" feita pela fiscalização. O banco sustenta que não houve devolução de patrimônio, mas uma transformação societária legítima, mediante cisão parcial da associação e incorporação da parcela cindida por sociedade anônima. A fiscalização aplicou o artigo 17 da Lei nº 9.532, de 1997, considerando a diferença entre o custo de aquisição do título (R\$ 10.855,52) e o valor das ações recebidas (R\$ 447.827,35) como ganho de capital tributável. O recurso argumenta que esse entendimento é equivocado, pois a associação CETIP jamais foi proprietária das ações da CETIP S.A., não podendo, portanto, "devolver" algo que nunca possuiu. Os títulos foram meramente substituídos por ações, sem qualquer disponibilidade de renda.

47.O segundo argumento trata da inaplicabilidade do art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997. O Recorrente defende que o dispositivo exige cumulativamente: (i) devolução de patrimônio em dinheiro, bens ou direitos; e (ii) que essa devolução seja feita pela instituição isenta. Segundo o banco, nenhuma dessas condições se verificou. Aponta ainda que o art. 16, parágrafo único, do mesmo diploma legal prevê expressamente a possibilidade de cisão de entidades isentas, o que contradiz o entendimento da fiscalização e da DRJ de que a operação necessariamente configuraria devolução patrimonial por impossibilidade jurídica de cisão. Para reforçar essa tese, menciona o Parecer Jurídico DNRC/COJUR/Nº 064/98, que reconheceu a possibilidade de cisão de

associações civis sem fins lucrativos, bem como o art. 2.033 do Código Civil, que alude expressamente à cisão das pessoas jurídicas referidas no art. 44, incluindo associações.

48.O terceiro argumento refere-se à tributação prévia de parte do acréscimo patrimonial. O recurso sustenta que, embora a CETIP fosse entidade isenta, nem todo seu patrimônio era composto por lucros não tributados. Conforme o art. 15, §2º, da Lei nº 9.532, de 1997, não são abrangidos pela isenção tributária os "rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável". Analisando as demonstrações financeiras da CETIP entre 2005 e 2008, o banco demonstra que uma parcela significativa dos superávits era formada por receitas financeiras que sofriam tributação na fonte, não sendo, portanto, passíveis de nova tributação.

49.A decisão recorrida, entretanto, entendeu pela impossibilidade de considerar a operação como mera cisão. Isso porque, embora o Código Civil não proíba expressamente a cisão de associações civis, seu artigo 61 estabelece que o patrimônio remanescente de associação dissolvida deve ser destinado a entidade de fins não econômicos, e o artigo 12, §2º, alínea "g" da Lei nº 9.532, de 1997, determina que, para manter a imunidade, as instituições devem assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que também atenda às condições para gozo da imunidade.

50.O *decisum* também destacou a incompatibilidade dos regimes jurídicos envolvidos, assentando não ser possível a transformação de uma associação sem fins lucrativos em sociedade com fins lucrativos sem que ocorra, para fins tributários, a extinção da primeira entidade. Permitir tal transformação direta possibilitaria a transferência e apropriação indevida de crédito tributário pela entidade sucessora, o que representaria desvio da finalidade da própria lei tributária de isenção.

51.Analisando os documentos societários da operação, como o Protocolo e Justificação e a Ata da Assembleia Geral, a decisão de piso identificou que a própria finalidade declarada da operação era a "*desmutualização da CETIP ASSOCIAÇÃO*", definida como "*o processo pelo qual as atividades econômicas compreendidas em seu objeto social deixarão de ser exercidas por meio de uma estrutura jurídica associativa e passarão a ser desenvolvidas por outra entidade, sob a forma de sociedade anônima*".

52.Em conclusão, a decisão estabeleceu uma clara distinção entre os efeitos societários e tributários da operação: independentemente da forma jurídica adotada no âmbito societário, no âmbito tributário houve efetiva devolução do patrimônio aos associados na proporção da cisão, configurando-se a disponibilidade econômica e jurídica de renda para o associado, elemento essencial para a caracterização do fato gerador do Imposto de Renda. Dessa forma, ao receber as ações da CETIP S.A. em substituição aos títulos patrimoniais, o contribuinte obteve um acréscimo patrimonial tributável, correspondente à diferença entre o valor recebido (R\$447.827,35) e o valor originalmente entregue para formação do patrimônio da associação (R\$10.855,52), resultando no montante de R\$436.971,83 sujeito à tributação.

53.A matéria, contudo, não comporta mais discussão a partir da edição da Súmula CARF nº 118, *in verbis*:

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).

54.Com efeito, o enunciado sumular consolidou o entendimento de que, em situações com as características da que se apresenta *in casu*, a diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais originais configura ganho tributável. Nesse sentido, confira-se a ementa do Acórdão nº 1402-002.404, que serviu de precedente da indigitada Súmula nº 118:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

(...)

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

São inaplicáveis às sociedades civis os institutos da cisão e incorporação. Assim, as operações de desmutualização da CETIP representaram, na verdade, a extinção da CETIP Associação, restando indubitosa a aplicação do art. 61 do Código Civil de 2002. Neste caso, confirmada a ocorrência da hipótese legal prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/97, recai a tributação sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição das quotas detidas na Associação. O custo de aquisição, na ausência de provas quanto aos valores aportados para a constituição do patrimônio da associação, é zero.

(...)

55.Por conseguinte, nada a prover no ponto em questão.

TRIBUTAÇÃO PRÉVIA DOS VALORES

56.Sustenta o Recorrente que, mesmo se considerada a operação como devolução patrimonial, não poderia haver tributação integral da diferença entre o custo de aquisição do título e o valor das ações recebidas.

57.Defende que o artigo 15, §2º, da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece uma exceção ao regime de isenção das entidades sem fins lucrativos: *"Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável"*. Isso significa que, embora a CETIP fosse uma entidade isenta, nem todo seu patrimônio era formado por resultados isentos de tributação.

58.Para tanto, apresentou as demonstrações financeiras da CETIP do período entre 2005 e junho de 2008, evidenciando que uma parcela significativa dos superávits acumulados pela associação provinha de receitas financeiras, as quais eram tributadas na fonte. O recurso

apresenta uma planilha detalhada que quantifica a receita financeira sujeita à tributação, o superávit do período, e o percentual da receita financeira em relação ao superávit. Conforme os dados apresentados, este percentual variou de 20,06% a 62,09% nos diferentes períodos analisados, demonstrando que uma parcela substancial do patrimônio da CETIP já havia sido submetida à tributação na fonte.

59. Prossegue afirmando que, se a própria Lei nº 9.532, de 1997, estabelece que as receitas financeiras das entidades isentas são tributáveis, não poderia haver nova tributação sobre esses mesmos valores quando convertidos em ações na operação de desmutualização, o que implicaria em *bis in idem* tributário, vedado pelo ordenamento jurídico. Argumenta, ademais, que a eventual procedência do entendimento fiscal de que teria ocorrido devolução de patrimônio contrária à legislação acarretaria apenas a suspensão da isenção da CETIP (conforme artigo 13 da Lei nº 9.532, de 1997, c/c artigo 32, §10, da Lei nº 9.430, de 1996), o que tornaria seus resultados tributáveis na própria entidade, e não nos associados.

60. Sem razão a Recorrente.

61. Efetivamente, conforme bem asseverou a decisão recorrida, *“os valores contabilizados na conta Patrimônio Líquido/Reserva de Capital não transacionaram em momento algum pelo resultado, assim os detentores dos títulos não faziam uso dos valores atualizados nas contas de Reserva de Capital”*. E cita o seguinte excerto do TVF:

Conforme disposto no § 3º do artigo 12, para se manterem como associações civis sem finalidade lucrativa, estas entidades não poderiam distribuir seus superávits. Desta forma, os valores eram destinados à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Logo, com o passar do tempo e com o crescimento do mercado financeiro, o valor patrimonial da CETIP se tornou substancialmente maior que o valor dos títulos patrimoniais que foram adquiridos pelas sociedades a ela associada.

Por sua vez, os associados, com o fim de refletir nos seus balanços a valorização patrimonial experimentada pela CETIP, utilizavam-se da Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais - RATP, conforme explicamos a seguir.

(...)

A conta COSIF utilizada para registro de Títulos Patrimoniais da CETIP Associação está classificada no Ativo Permanente - Investimentos com a denominação 2.1.4.10.20-8. Já a conta COSIF para registro da Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais está classificada no Patrimônio Líquido — Reserva de Capital com a denominação 6.1.3.70.00-9.

Vale observar que à contabilização da atualização dos Títulos Patrimoniais da CETIP Associação detidos pelos associados não afetava o resultado do exercício, uma vez que a contrapartida da atualização do valor era registrada em conta de Reserva de Capital.

62. Além disso, a tributação das receitas financeiras auferidas pela entidade não se confunde com a tributação do ganho de capital apurado na devolução patrimonial decorrente da desmutualização.

ATUALIZAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

63.No tópico em apreço, o Recorrente argumenta que, por força da Portaria do Ministério da Fazenda nº 785, de 1977, e das regras do COSIF (Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional), os títulos patrimoniais da CETIP eram obrigatoriamente atualizados por ocasião dos balanços, conforme o valor informado pela própria associação. Estas atualizações eram contabilizadas como acréscimo ao valor do investimento (Ativo Permanente), em contrapartida à subconta "Reserva de Atualização dos Títulos Patrimoniais" (Patrimônio Líquido).

64.Sustenta que a aplicação do método da equivalência patrimonial é obrigatória quando exigida pela legislação regulatória específica do setor (conforme Parecer Normativo CST nº 78, de 1978), mesmo em situações não expressamente previstas na legislação tributária geral. Como o COSIF é de observância compulsória para instituições financeiras, suas disposições sobre atualização dos títulos patrimoniais deveriam produzir efeitos fiscais.

65.Assim, conclui que, mesmo se admitida a ocorrência de ganho de capital na operação de desmutualização, este deveria ser calculado com base no valor atualizado do título patrimonial, e não em seu custo histórico de aquisição, o que reduziria substancialmente o montante tributável.

66.A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou os argumentos do contribuinte estabelecendo a distinção entre os efeitos contábeis e tributários da operação, reconhecendo que, embora houvesse equivalência entre os valores dos títulos patrimoniais e as ações recebidas no âmbito contábil, tal equivalência não se estendia automaticamente ao domínio tributário.

67.Essa premissa fundamentou-se na compreensão de que o valor contábil dos títulos era composto pelo preço original de aquisição acrescido da reserva de capital, que havia gozado de isenção tributária durante todo o período de sua acumulação justamente por se referir a investimento em entidade sem fins lucrativos. Aceitar a inclusão desses valores atualizados no custo de aquisição significaria, em última análise, perpetuar uma isenção não prevista na legislação para o momento da realização do ganho.

68.Apesar de existirem semelhanças procedimentais com o MEP, a decisão esclareceu que os contextos são fundamentalmente distintos, pois o MEP é reconhecido formalmente pela Lei das S.A. (Lei nº 6.404, de 1976), enquanto as atualizações dos títulos patrimoniais advinham meramente de resoluções do Banco Central. Baseou-se também na diferença de tratamento tributário: no MEP, o acréscimo não é tributável porque decorre de operações de sociedade controlada ou coligada já sujeita à tributação, diferentemente da atualização dos títulos da associação isenta, que nunca sofreram incidência tributária. Adicionalmente, no MEP genuíno, a investidora possui efetivos poderes para influenciar as decisões da investida, relação inexistente entre as corretoras e a CETIP.

69.A decisão *a quo* também enfrentou a questão normativa, estabelecendo que as regras contábeis (COSIF ou determinações do CMN) não podem se sobrepor às normas tributárias. Nesse sentido, embora a Portaria MF nº 785, de 1977 tenha tratado da constituição de reserva com diferimento da tributação, este normativo não se confunde com a hipótese de devolução de

patrimônio expressamente regulada pelo art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997. Ademais, por ser anterior à referida lei, a Portaria não poderia prevalecer diante da nova disposição legal.

70. Por fim, sintetizou a lógica tributária aplicável, esclarecendo que os resultados reconhecidos contabilmente durante a existência da participação na associação civil isenta não afetam o lucro tributável no momento de seu registro, mas tampouco podem ser considerados para reduzir o ganho de capital no momento de sua realização, concluindo que a tributação deve incidir precisamente quando ocorre a efetiva disponibilização econômica dos resultados anteriormente registrados apenas contabilmente.

71. A decisão recorrida merece ser prestigiada, devendo ser considerada como base de cálculo a diferença entre o valor recebido em ações e o custo original de aquisição dos títulos patrimoniais, sem incluir as atualizações contabilizadas como reserva de capital, mantendo-se integralmente o lançamento tributário.

72. Nesse sentido, adoto como razões de decidir os bem-lançados fundamentos constantes do voto vencedor de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101002.462, a saber:

Defende a Contribuinte que cabe a atualização no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos nos moldes do MEP, conforme metodologia imposta pelos princípios contábeis e pelo BACEN e a CVM, e o tratamento disciplinado na área fiscal pela Portaria MF nº 758/77.

Ocorre que o MEP é instituto previsto na mencionada Lei nº 6.404, de 1976, que **não trata** de associações, mas sim de sociedade por ações que **visam o lucro**. É método de atualização de investimentos da **controladora em controladas e coligadas**. Ou seja, a investidora reflete, no seu patrimônio líquido, as variações positivas ou negativas do patrimônio líquido de suas investidas. Eventual variação positiva no investimento da investidora não é submetida à tributação, porque se trata de reflexo dos lucros das investidas destinados ao aumento do seu capital social, que já foram tributados nas próprias investidas (coligadas ou controladas).

Por outro lado, as associações civis, enquanto se mantiverem nessa condição, e a quem pretende a recorrente equiparar às controladas ou coligadas, são isentas de tributação. Ou seja, não se tributa nem a investida (associação sem fins lucrativos), nem o investidor (detentor do título patrimonial).

Por isso, o contexto em que insere a Portaria MF nº 785, de 1977 é o de conferir transparência à evolução patrimonial das bolsas, que eram associações sem fins lucrativos.

Resta evidente, portanto, a distorção ao se pretender equiparar a variação de investimento prevista por meio do MEP à atualização de títulos patrimoniais decorrentes de variações no patrimônio das bolsas de valores prevista na mencionada portaria ministerial.

Ademais, analisando-se como a lei societária conceitua as sociedades controladas e coligadas (art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976), torna-se ainda mais improvável compreender que os detentores dos títulos patrimoniais de uma associação sem fins lucrativos possam ser assemelhados a **investidores com poder de decisão sobre a administração da investida**, vez que **não** são detentores de um **investimento relevante** e tampouco exercem influência significativa.

Os arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976, deixam claro o vetor que direciona a relação entre as empresas do grupo: o **poder** de deliberar sobre o destino da empresa.

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Vale transcrever a parte da Exposição de Motivos que versa sobre o § 2º do art.

243:

"(...) O conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art. 116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas de sociedades controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades. Além disso, não se requer, no caso de sociedades, o efetivo exercício do poder de dirigir as atividades das sociedades controladas, que se presume nas relações intersocietárias."

Como não poderia deixar de ser, o Código Civil de 2002 ratifica o entendimento:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, ao tratar da consolidação das demonstrações contábeis, discorre sobre os aspectos relevantes para se caracterizar o controle.

Dessa forma, os aspectos relevantes para se caracterizar o controle são:

*- **Poder sobre a investida:** provém de direitos que conferem ao investidor a capacidade para dirigir as atividades relevantes da investida (aquelas que afetam significativamente seu desempenho). Um investidor pode ter poder sobre uma investida mesmo que outra entidade tenha direitos que lhe garanta a capacidade de participar da gestão de atividades relevantes, como é o caso da influência significativa. Contudo, um investidor que*

tenha somente direitos de proteção sobre uma investida não tem poder sobre a investida e, portanto, não controla sua investida.

*- **Exposição (ou direitos) a retornos variáveis em razão de seu envolvimento com a investida:** o que ocorre na medida em que os retornos do investidor provenientes do seu envolvimento com a investida variam em função do desempenho da investida e da participação da investidora no capital da investida.*

*- **Capacidade para utilizar seu poder sobre a investida para afetar seus rendimentos sobre o investimento:** o que implica que o investidor tem poder sobre a investida e usa esse poder para influenciar o retorno sobre o seu investimento por meio do seu envolvimento com a investida.*

Como se pode observar, a determinação do controle baseia-se no poder (sobre as atividades relevantes da investida), nos retornos (para o investidor) e na relação entre eles (o uso desse poder para obter retornos sobre o investimento). (grifos originais)

Como se pode observar, a equiparação entre os proprietários de títulos patrimoniais de associação sem fins lucrativos a controladoras de uma sociedade empresária por ações, com fins lucrativos (controlada ou coligada) não encontra nenhuma sustentação jurídica. **A propriedade de títulos patrimoniais não confere nenhum poder sobre os destinos da associação**, os associados não tem direitos e obrigações recíprocos, o fim colimado não é o proveito comum dos sócios, mas sim o ideal da associação. Por outro lado, o MEP reflete a valorização de **ações** que a empresa possui, de participações societárias de empresas controladas ou coligadas, sobre as quais exerce **poder** de decisão.

Propriedade de títulos patrimoniais X propriedade de ações de empresas controladas e coligadas são situações que não se comunicam, sob qualquer enfoque que se analise a questão, tanto no direito empresarial (Código Civil), quanto no direito contábil (Lei nº 6.404, de 1976) ou no direito tributário.

E, não havendo de se falar em MEP, não se aplica o disposto no art. 418, § 1º do RIR/99. Como se considerar como valor contábil do bem aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, se a atualização do valor deu-se em **desacordo com as normas de vigência? O caso tratado nos autos é de devolução de patrimônio de entidade isenta, tratada pelo art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.**

A PGFN, em contrarrazões, enfrenta com lucidez a questão (e-fls. 771/773), inclusive esclarecendo o contexto da edição da Portaria MF nº 785, de 1977:

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

*Não obstante, nada impede que uma lei possa autorizar que as associações civis utilizem as regras previstas para as sociedades empresárias. Apesar das inúmeras disparidades entre as sociedades empresárias e as associações civis sem fins lucrativos, se a lei previsse que estas poderiam ser regidas pelas normas da Lei nº 6.404, de 1976, caberia apenas obedecer ao comando legal. Entretanto, **não existe tal suporte** –*

pois os dispositivos do Código Civil que regulamentam as associações não trouxeram norma com este conteúdo, tampouco a Lei nº 6.404, de 1976.

Por sua vez, cumpre destacar que a Portaria nº 785/1977, do Ministro de Estado da Fazenda, regulamentou a tributação dos acréscimos patrimoniais auferidos pela BOVESPA e pela BMF.

Ocorre que a mencionada Portaria em momento algum determinou a utilização da Lei das Sociedades por Ações para contabilização dos acréscimos de valor dos títulos patrimoniais das Bolsas. Confira-se:

Portaria nº 785, de 20 de dezembro de 1977

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

Resolve:

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

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

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

Para confirmar essa constatação, vejamos o que dispunha a alínea "m" do art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

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

(...)

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

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

Não merecem prosperar, igualmente, alegações no sentido de que o Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 teriam obrigado as sociedades corretoras de valores a

*avaliarem seus títulos patrimoniais das bolsas de valores (associações) pelo MEP. Com efeito, **infere-se da leitura do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, que o MEP só se aplica aos investimentos em sociedades controladas ou coligadas.** Diante disso, não se pode admitir que o Poder Regulamentar conferido à CVM, pela Lei nº 6.404 de 1976, possa servir para autorizar a extensão do MEP para as Bolsas de Valores constituídas sob a forma de associação civil. Isso porque o **art. 4º da referida lei evidencia que as normas expedidas pela CVM sujeitam apenas as companhias abertas.***

*Por outro lado, se o **Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 conferiram tal prerrogativa às corretoras, o fizeram desrespeitando o art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976.** Isso porque o citado dispositivo legal restringe a aplicação do MEP para avaliação de investimentos em sociedades coligadas ou controladas. Ora, Srs.*

*Conselheiros, é possível conceber que as corretoras eram coligadas ou controladoras das Bolsas de Valores? Se prevalecer o entendimento de que as corretoras poderiam avaliar seus títulos patrimoniais nas Bolsas de Valores pelo MEP, **restaria desconfigurada ou simplesmente ignorada a natureza jurídica das próprias Bolsas de Valores.** Significa dizer que o MEP serviria para associados avaliarem sua participação no patrimônio da associação – o que é totalmente incompatível com a finalidade e a estrutura de uma associação sem fins lucrativos.*

Observa-se que é inevitável constatar a natureza jurídica das sociedades por ações e os institutos decorrentes, dentro os quais o MEP. Não há que se falar em modificação societária (transformação, cisão, fusão ou incorporação) entre entidades cuja finalidade social é completamente diferente, de um lado, associação civil sem fim lucrativo, e de outro, sociedade empresária que visa o lucro. Qualquer caminho diferente da extinção da associação civil e da devolução do patrimônio da entidade mostra-se completamente dissociado da legislação empresarial e tributária. Da mesma maneira, tampouco se aplica a atualização do valor dos títulos patrimoniais nos moldes do MEP, instituto próprio das sociedades anônimas. **Correto, nesse sentido, o entendimento da autoridade fiscal, ao adotar o custo de aquisição do título como referência para apuração da base de cálculo tributável.**

Enfim, mostra-se imprescindível comentar a respeito da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 26/10/2007, **formulada pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, e respondida pela Receita Federal antes de se consumir a desmutualização, no qual esclareceu que a cisão é instituto aplicável apenas às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade, e que as bolsas de valores, na condição de associações, sujeitam-se ao regime jurídico estatuído pelos arts. 53 a 61 do Código Civil.** Ainda, predicou que as corretoras nunca estiveram autorizadas a avaliar as cotas ou frações ideais dos seus títulos patrimoniais pelo MEP, mas, sim a postergar a tributação sobre o valor dos acréscimos efetuados ao valor nominal das cotas ou frações ideais recebidos, que se consumiria, dentre outras situações, a partir da extinção das associações sem fins lucrativos. Verifica-se, portanto, que as conclusões apresentadas foram solenemente ignoradas pela Contribuinte.

² MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 7356.

73.Vale dizer, existe uma incompatibilidade estrutural entre associações civis sem fins lucrativos e sociedades empresárias. As primeiras têm como finalidade um objetivo ideal, sem distribuição de resultados entre associados, enquanto as últimas visam o lucro e sua distribuição. Essa distinção essencial impede que institutos próprios das sociedades anônimas sejam aplicados

às associações. O MEP, criado pela Lei das S/A, foi concebido especificamente para relações entre controladoras e controladas, pressupondo poder decisório e influência significativa sobre a administração da investida - elementos inexistentes na relação entre detentores de títulos patrimoniais e as antigas bolsas.

74.Importante destacar que a Portaria MF 785, de 1977, frequentemente citada como base para justificar a atualização, foi editada em contexto anterior ao surgimento do MEP e tinha finalidade distinta. A própria Receita Federal, através da Solução de Consulta COSIT nº 10, de 2007, esclareceu essa impossibilidade técnica e jurídica:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES.

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002). O art. 61 da Lei nº 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa. As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo custo de aquisição. O fato de a operação de "desmutualização" de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não obsta a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406, de 2002, art. 61; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 16 e 17. ADALTO LACERDA DA SILVA - Coordenadora-Geral

75.Dessarte, na transformação de associações sem fins lucrativos em sociedades anônimas, deve-se considerar o evento como devolução patrimonial aos associados, utilizando como base o custo original de aquisição dos títulos, aplicando-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997¹, para a tributação da diferença entre esse valor e o montante recebido na forma de ações.

DA CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA / DESCABIMENTO DAS MULTAS ISOLADAS POR SUPOSTA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS APÓS FINDO O ANO-CALENDÁRIO / INAPLICABILIDADE DOS JUROS DE MORA SOBRE AS MULTAS / TAXA SELIC

¹ L. 9.532/1997: "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 nº 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."

76.O Recorrente aduz ser ser ilegal da exigência simultânea de duas penalidades: a multa de ofício de 75% (prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996) e a multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas (prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da mesma lei).

77.Argumenta que a multa de ofício foi imposta com base no suposto não recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados ao final do ano-calendário de 2008. Já a multa isolada foi calculada sobre o valor das estimativas mensais supostamente não recolhidas em julho do mesmo ano. Embora as autoridades fiscais tratem como infrações distintas, entende que, na realidade, ambas penalidades incidem sobre a mesma materialidade: o lucro composto pelo suposto ganho de capital auferido na operação de desmutualização da CETIP.

78.Defende que, pelo princípio da absorção ou consunção (aplicável à interpretação das regras penais), não se pode penalizar a infração-meio (falta de recolhimento de estimativa) simultaneamente à infração-fim (falta de recolhimento do tributo definitivo). A primeira seria absorvida pela segunda, justificando a aplicação exclusiva da multa de ofício. Nesse sentido, invoca a Súmula CARF nº 105.

79.Entretanto, o exame dos autos de infração de fls.1372/1400 indica que não houve imputação de multa isolada e multa de ofício de forma concomitante.

80.Além do mais, esclarece o Recorrente que as estimativas representam meras antecipações do tributo definitivo, que só se concretiza com a apuração anual, entendimento que encontra respaldo na própria sistemática da legislação tributária, que permite a suspensão do recolhimento de estimativas quando o valor acumulado pago excede o calculado com base no lucro real do período em curso (conforme art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995).

81.Afirma que, com o encerramento do ano-calendário, a obrigação de recolher estimativas deixa de existir juridicamente, sendo substituída pela obrigação de recolher o tributo definitivo apurado no ajuste anual. Há, portanto, uma verdadeira extinção da materialidade que fundamentaria a multa isolada. Neste sentido, argumenta que a autuação fiscal, realizada quando já não mais existia a obrigação de recolher estimativas, carece do próprio objeto sobre o qual incidiria a penalidade.

82.Além disso, o recurso também aborda a impossibilidade jurídica de aplicação de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, tese que se desenvolve a partir da análise da natureza jurídica e finalidade de cada um destes institutos.

83.Neste ponto, argumenta-se que o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer os acréscimos moratórios, refere-se especificamente aos "*débitos decorrentes de tributos e contribuições*", não mencionando penalidades pecuniárias. Esta omissão seria intencional pelo legislador, que restringiu a incidência dos juros apenas ao principal da dívida tributária.

84. Mais que isso, segundo o recurso, a multa possui natureza punitiva, destinando-se a penalizar o descumprimento de obrigações tributárias e a conferir eficácia à norma primária. Já os juros de mora têm caráter essencialmente indenizatório, visando compensar o credor pela privação do capital ao longo do tempo.

85. Defende que a Taxa Selic, utilizada como índice de juros de mora no âmbito tributário federal, foi criada para remunerar operações no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, tendo natureza de juros remuneratórios. Assim, sua função seria premiar o capital investido, o que só faria sentido em relação ao tributo não recolhido tempestivamente, e não sobre a penalidade.

86. O recurso enfatiza ainda que a aplicação de juros sobre multa violaria o princípio do não-confisco e o direito de propriedade, por fazer incidir juros exorbitantes sobre valores que já têm natureza punitiva, gerando efeito multiplicador injustificado da penalidade original.

87. Por fim, reclama que, na hipótese de se admitir a incidência de juros sobre a multa, estes deveriam ser limitados a 1% ao mês, conforme o artigo 161, §1º, do CTN, uma vez que não existiria lei ordinária específica que tenha criado a Taxa Selic como índice de juros moratórios.

88. Pois bem, a dúvida outrora existente nas situações em que o contribuinte, ao final do período, nada apurasse como devido ou apurasse prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, foi definitivamente espargida a partir da aprovação da Súmula CARF nº 178, *verbis*:

Súmula CARF nº 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 nº 9.430, de 1996.

89. Dessa forma, se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa é devida mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário correspondente, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

90. Confira-se, a esse respeito, o voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-003.353, adotado como um dos precedentes para a edição da referida súmula e cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cingese à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda,

caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo 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.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo 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.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I- dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II- dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III- do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV- do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume V1 digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque punese a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da exConselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "*vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados*".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balançotes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, 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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso

concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas.

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:
I o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o DecretoLei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real. [...]
V o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;
VI (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)
VII o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.
VIII- o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 110100.434, integrado por voto vencedor do exConselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

91. Destarte, salta à toda evidência que o legislador estabeleceu a possibilidade de aplicação da penalidade vir a ocorrer por falta recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário, venha ou não o contribuinte a apurar, no final do ano, tributo a recolher.

92. Ademais, a liceidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício, já se encontra superada com edição da Súmula CARF nº108, a saber:

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.

93. A propósito, a incidência de juros de mora sobre quaisquer débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, calculados pela taxa Selic, já foi sacramentada pela Súmula CARF nº 4, *verbis*:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

CONCLUSÃO

94. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para rejeitar a preliminar arguida, bem como no mérito da matéria “falta de adição de diferenças de Cofins”. A maioria qualificada do Colegiado o acompanhou apenas em suas conclusões para rejeitar a preliminar. Já no mérito da matéria “falta de adição de diferenças de Cofins” a maioria do Colegiado entendeu por exonerar a exigência.

Além da tributação dos *ganhos auferidos em devolução do patrimônio social de entidades isentas* no ano-calendário 2008, que reduziu prejuízo fiscal e base negativa do período e motivou, também, lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no âmbito do IRPJ e da CSLL, a presente exigência reporta falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, no ano-calendário 2009, da parcela de R\$ 2.701.591,68, correspondente a tributos com exigibilidade suspensa.

Com respeito à segunda infração, no Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora traz os fundamentos jurídicos para afirmar indedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os tributos com exigibilidade suspensa e correspondentes juros. Na sequência, noticia o Mandado de Segurança nº 1999.61.00.013884-5 impetrado pela Contribuinte *para assegurar o seu direito de calcular e recolher a COFINS, de fevereiro de 1999 e períodos subsequentes, sobre seu efetivo faturamento, nos termos da LC 70/91, afastando-se a base de cálculo pretendida pelo parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A suspensão da exigibilidade da COFINS na forma da Lei 9.718/98 foi alcançada em sede de agravo e em 22/07/1999 foi concedida a segurança.*

Nos anos-calendário 2008 e 2009 a Contribuinte declarou, em DCTF, COFINS com exigibilidade suspensa nos montantes totais de R\$ 36.330.811,88 e R\$ 52.462.559,05. A

autoridade fiscal também apurou o reconhecimento contábil de “atualização monetária” correspondente a R\$ 30.867.849,13 em 2008 e R\$ 31.961.241,35 em 2009.

A fiscal autuante diz que nos autos do processo administrativo nº 16327.001188/2009-15 foram constituídos os tributos devidos sobre o lucro calculado sem a adição das provisões de juros de R\$ 30.865.849,13 em 2008 e, em 2009, de principal de R\$ 52.462.559,03 e de juros de R\$ 31.961.241,35. Depois deste lançamento, a Contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 0013295-69.2010.403.6100 com o objetivo de deduzir aqueles valores discutidos judicialmente, a partir de 2008, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contudo, neste *writ* a liminar foi indeferida e a segurança foi denegada em sentença.

Em 30/09/2010 a Contribuinte depositou judicialmente IRPJ no valor de R\$ 44.004.532,09 e CSLL no valor de R\$ 19.800.827,88, calculados sobre os juros incidentes sobre a COFINS não recolhida entre 2005 a 2009. Em 31/01/2011 promoveu depósitos judiciais referentes a: i) IRPJ calculado sobre o principal da COFINS não recolhida em 2009 no valor de R\$ 16.136.237,89; ii) IRPJ calculado sobre o principal e os juros da COFINS não recolhida em 2010 no valor de R\$ 21.537.029,69; e iii) CSLL calculada sobre o principal da COFINS não recolhida em 2009 e sobre o principal e os juros da COFINS não recolhida em 2010, no total de R\$ 22.603.960,42.

É na verificação dos montantes depositados judicialmente que a autoridade lançadora constata que, *no ano de 2009, o valor depositado não abrange o total da despesa de provisão de COFINS – Contingência Judicial*. A diferença é apurada em relação ao principal de COFINS, no montante de R\$ 52.462.559,03, que foi depositado no valor, apenas, de R\$ 49.760.967,35, resultando em R\$ 2.701.591,68 de provisão não adicionada, integrada à presente constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL exigíveis, distintamente da parcela de R\$ 52.462.559,03, somada aos juros de R\$ 31.961.241,35, que constitui a base de cálculo dos lançamentos de IRPJ e CSLL com exigibilidade suspensa, formalizados nos autos do processo administrativo nº 16.327.720733/2013-44.

A autoridade fiscal ressalta que sua conclusão em favor da necessidade de adição, ao lucro tributável, da parcela de R\$ 2.701.591,68 tem por base *os demonstrativos de apuração mensal da COFINS apresentados pelo próprio contribuinte (doc 1 da resposta de 08/03/2013), assim como os registros contábeis no ano de 2009 nas contas 4.9.4.20.90.56.00.00-0 e 4.9.4.20.90.70.04.00-5 – informadas pela Contribuinte quando intimada a apresentar o razão contábil das contas (patrimoniais e de resultado) que receberam os registros de tributos suspensos e as suas respectivas atualizações - e especialmente o valor declarado como Cofins suspensa em DCTF (Pasta DCTF), que perfaz o montante de R\$ 52.462.559,03.*

Em impugnação, a Contribuinte diz que realizou *uma auditoria em sua apuração, identificou que o valor correto seria R\$ 49.760.967,35, efetuando os depósitos judiciais correlatos de IRPJ e CSLL tomando por base esse último valor, mas esqueceu-se de retificar as suas DCTF*. De outro lado, a autoridade lançadora, *mesmo sem ter enviado qualquer intimação para que o*

Impugnante se manifestasse a respeito, presumiu que esse valor havia sido deduzido como despesa operacional sem, contudo, ter havido o respetivo depósito judicial.

Diante de tais circunstâncias, a Contribuinte arguiu a nulidade do lançamento por *superficialidade do trabalho fiscal*, mas subsidiariamente afirmou a improcedência do lançamento, porque a COFINS devida em março, novembro de dezembro de 2009, calculada sobre a receita de prestação de serviços, seria devida independentemente do resultado alcançado com o Mandado de Segurança nº 1999.61.00.013884-5, vez que nestes períodos a aplicação do questionado art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 resultaria em bases negativas de COFINS.

Com respeito à arguição de nulidade, prevaleceu a sua rejeição porque a autoridade lançadora intimou a Contribuinte a apresentar os registros contábeis dos tributos com exigibilidade suspensa, e confirmou a sua correspondência com as informações da DCTF, ao passo que a própria Contribuinte reconhece, em sua defesa, que não retificou a informação prestada em DCTF.

Os critérios adotados para determinação da base tributável, portanto, foram claramente expostos à Contribuinte, permitindo que ela deduzisse sua defesa. De outro lado, o Decreto nº 70.235/72 somente refere a nulidade de atos e termos – dentre os quais se situa o lançamento de ofício - quando lavrado por pessoa incompetente, cogitando do vício de preterição de direito de defesa apenas na hipótese de despachos e decisões:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No mais, a jurisprudência deste Conselho está consolidada acerca desnecessidade de prévia intimação para esclarecimento das divergências antes da formalização da exigência:

Súmula CARF nº 46

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 106-17118, de 09/10/2008 Acórdão nº 106-17080, de 12/09/2008

Acórdão nº 104-23330, de 26/06/2008 Acórdão nº 101-96145, de 23/05/2007

Acórdão nº 201-80242, de 25/04/2007 Acórdão nº 203-11669, de 07/12/2006

Cabe, assim, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento.

No mérito, porém, tem-se que a Contribuinte, desde sua defesa em impugnação, aponta que *a diferença apurada entre os valores, no montante de R\$ 2.701.591,68, foi devidamente estornada da conta contábil “COFINS – Obrigação Legal”, e apresenta transcrição deste registro que coincide com o examinado pela autoridade fiscal, integrado à e-fl. 1047.*

De fato, em resposta à intimação fiscal para apresentação do *Razão das contas contábeis (patrimoniais e de resultado) que receberam os registros das atualizações dos valores de tributos suspensos – período: janeiro/2008 a dezembro/2009* (e-fl. 1018), a Contribuinte apresentou em mídia eletrônica tais informações (e-fl. 1020), mas às e-fls. 1023/1072 consta a transcrição dos movimentos nas contas contábeis de passivo e de resultado, mas estas últimas apenas no que se refere à atualização monetária das obrigações.

Como antes mencionado, a autoridade tomou como base, para conclusão acerca da necessidade de adição da parcela de R\$ 2.701.591,68, *os demonstrativos de apuração mensal da COFINS apresentados pelo próprio contribuinte (doc 1 da resposta de 08/03/2013), assim como os registros contábeis no ano de 2009 nas contas 4.9.4.20.90.56.00.00-0 e 4.9.4.20.90.70.04.00-5.* E à e-fl. 1047 consta, justamente na conta 4.9.4.20.90.70.04.00-5, correspondente à *COFINS – Obrigação Legal*, o estorno da parcela de R\$ 2.701.591,68, sob o histórico *VER PRINC COFINS – BX PGTO SERV.*

Confrontando o extrato do Razão Contábil às e-fls. 1023/1072 com a tabela apresentada pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, é possível concluir que os valores principais da COFINS não recolhida foram extraídas das contas representativas de passivo, ao passo que a atualização monetária também encontra correspondência com as contas representativas de despesas, nas quais, inclusive, há grifos a lápis das linhas que corresponderiam à atualização da COFINS discutida judicialmente. Não foram juntados aos autos, porém, os extratos do Razão Contábil das contas de despesa nas quais foram registrados os principais de COFINS discutidos judicialmente, quais sejam, as contas 8.1.9.30.00.00.00-1 (até julho/2009) e 8.1.9.30.00.03.00.00-5. Ainda assim, há correspondência entre os valores relacionados pela autoridade lançadora nas seguintes tabelas, e os registros feitos na conta de passivo em contrapartida àquelas contas:

MÊS	VALOR DO PRINCIPAL	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA
Janeiro	12.841.893,05	3.017.702,41
Fevereiro	1.433.674,17	3.346.204,98
Março		2.000.769,60
Abril	1.277.033,65	2.790.151,32
Maió	4.407.219,23	5.043.235,84
Junho	11.559.508,19	2.235.047,38
Julho	11.626.868,25	2.247.193,97
Agosto	1.911.547,50	2.440.499,20
Setembro	2.768.698,20	2.226.641,75
Outubro	4.208.043,93	2.209.713,94
Novembro	428.072,86	2.231.475,12
Dezembro		2.172.605,84
TOTAL	52.462.559,03	31.961.241,35

Inclusive, no mês de maio/2009 o valor principal de R\$ 4.407.219,23 é apurado pela diferença entre o registro principal de R\$ 4.448.037,94 e o ajuste de provisão devedor de R\$

40.818,71, assim como o apontamento de R\$ 11.559.508,19 em junho/2009 é determinado pela diferença entre o registro de R\$ 12.477.500,22 e o ajuste negativo de R\$ 917.992,03.

Contudo, em dezembro/2009, a autoridade lançadora não dá qualquer efeito à reversão assim escriturada:

SP EM MUDANÇA P/ DENAC SAO PAULO DEINF Fl. 1047

0655-9 - BANCO VOTORANTIM S/A. Razão de contas Página: 5
 0001-9 - AGENCIA MATRIZ Referente 01 a 31/12/2009 Horário: 15:28
 SFinance Contabilidade - D02SR11E (110) Por conta ou grupo de conta informada com saldo e/ou movimento Emissão: 09/05/2013

DD	Contrapartida	C. Resp.	Lote	DOC Tp Histórico/Complemento	Débito	Crédito	Saldo
Conta contábil: 4.9.4.20.90.70.04.00.5 - 7540078 - COFINS - Obrigação Legal							
Saldo anterior.....							480.300.865,74 C
30	8.1.9.99.00.86.01.00		986061	8 M ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DEZ/2009		2.172.605,84	
Saldo do dia.....					0,00	2.172.605,84	482.473.471,58 C
31	8.1.9.30.00.03.00.00		986146	2 M REV PRINC COFINS - BK PGTO SERV	2.701.591,68		
31	8.1.9.99.00.86.01.00		986146	1 M REV JUROS A MAIOR - BK COFINS PAGA SERV	1.081.887,57		
31	8.1.9.99.00.86.01.00		986501	2 M AJ ATUALIZ SELIC CONTING COFINS DEZ09	13.481,90		
Saldo do dia.....					3.796.961,15	0,00	478.678.510,43 C
Total do movimento no período.....					3.796.961,15	2.172.605,84	

É certo que não houve provisionamento de COFINS em dezembro/2009, distinguindo o registro deste mês dos demais nos quais a autoridade lançadora considerou a reversão promovida para reduzir a despesa do próprio mês. Mas, fato é que o registro constava do extrato do Razão Contábil examinado pela autoridade fiscal, e coincidia precisamente com a diferença ao final identificada e atribuída como necessária adição ao lucro tributável do período.

Em tais circunstâncias, para afirmar a indedutibilidade de tal parcela, necessário seria que a autoridade lançadora a desqualificasse como estorno das despesas escrituradas no período fiscalizado. Sem esta apuração, não é possível refutar a demonstração, trazida pela Contribuinte em impugnação, de que na linha 14 da Ficha 05B da DIPJ do ano-calendário 2009 indicou a totalidade da COFINS apurada no período (R\$ 53.153.542,31), da qual R\$ 3.392.574,96 corresponderia a incidência sobre serviços, restando R\$ 49.760.967,37 com exigibilidade suspensa.

No Doc. 08 juntado à impugnação, inclusive, consta o extrato do Razão Contábil da conta 8.1.9.30.00.03.00.00-5, na qual o estorno de R\$ 2.701.591,68 reduz as despesas acumuladas a título de *COFINS – Obrigação Legal* (e-fl. 1811), corroborando a compreensão de que a informação em questão estaria à disposição da autoridade lançadora para eventual desqualificação.

Em tais circunstâncias, descabe demandar maior aprofundamento probatório pela defesa, ou promover diligência para sua complementação. A acusação fiscal é insuficiente para atribuir a parcela de R\$ 2.701.591,68 a tributo com exigibilidade suspensa contabilizado no ano-calendário 2009, razão pela qual o lançamento não apresenta a necessária determinação da matéria tributável para sua subsistência na forma do art. 142 do CTN, o que impõe a declaração de sua improcedência.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, mas DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à matéria “falta de adição de diferenças

de Cofins”, para afastar as exigências do ano-calendário 2009 sobre a base de cálculo de R\$ 2.701.591,68.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa