



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

Processo n° 16327.720812/2012-74
Recurso n° 99.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.650 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente BRADESCO S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

CISÃO PARCIAL. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSSIBILIDADE DE CISÃO E DE VERSÃO DO PATRIMÔNIO DA CINDIDA PARA SURGIMENTO DE UMA EMPRESA S.A.

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. Porém, mesmo que fosse possível a cisão, haveria ainda a impossibilidade de a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmutar-se em uma sociedade Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico, o que resultaria no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos.

DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO ISENTA. TRIBUTAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO E OS ENTREGUES PARA FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de associação isenta, a título de devolução de patrimônio na operação de desmutualização das bolsas de valores (unificação das operações da Bovespa e BM&F, à época estabelecidas sob a forma de entidades civis sem fins lucrativos, em uma única sociedade anônima de capital aberto), e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

CONSERVAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão

conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

TÍTULOS PATRIMONIAIS. CUSTO. VALOR CONTABILIZADO. DIREITO DE O FISCO CONTESTAR. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo de decadência previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional diz respeito ao direito de lançar e não serve de obstáculo para impedir que a autoridade fiscal verifique a veracidade dos registros contábeis colhidos no balancete do próprio ano-calendário de ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz de exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Acordam os membros, por unanimidade de votos, AFASTAR a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, DAR provimento para CANCELAR as multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor; e II) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso em relação à "Desmutualização" da bolsa de valores e demais matérias.

Documento assinado digitalmente.

Antônio Bezerra Neto - Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Processo nº 16327.720812/2012-74
Acórdão n.º **1401-001.650**

S1-C4T1
Fl. 254

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Souza, Júlio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I-RJ.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

I) Dos autos de infração

Trata o presente processo de autos de infração lavrados pela DEINF/SÃO PAULO, amparados nos fatos descritos em Termo Fiscal de Verificação (fls. 89/96), consubstanciando lançamentos de exigência do **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ** (fls. 72/79), no valor de R\$ 771.985,00, e da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL** (fls. 80/85), no valor de R\$ 194.540,60, referentes ao ano calendário de 2007, com o acréscimo da multa de ofício de 75% e dos juros moratórios, e da **Multa Exigida Isoladamente, por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL** (fls. 86/88), nos valores de R\$ 385.992,50 e R\$ 138.957,30, respectivamente, em face da apuração das seguintes irregularidades:

A) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - GANHO APURADO NA DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ENTIDADE ISENTA

Tributos	Fato Gerador	Base Tributável (R\$)	Multa (%)
IRPJ	31/12/2007	3.087.940,00	75,00
CSLL	31/12/2007	3.087.940,00	75,00

Enquadramento legal:

IRPJ - art. 3º da Lei nº 9.249/1995; arts. 222, 225, 239, 247 e 249, do RIR/1999; art. 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/1996; art. 17 da Lei nº 9.532/1997; CSLL - art. 2º da Lei nº 7.689/1988 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990; art. 57 da Lei nº 8.981/1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/1995; art. 2º e 19 da Lei nº 9.249/1995; art. 1º da Lei nº 9.316/1996; art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 37 da Lei nº 10.637/2002; art. 37 da Lei nº 10.637/2002;

Multa (75%) - art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007;

Juros de Mora - art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996; art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.

B) MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Tributos	Fato Gerador	Multa (R\$)
IRPJ	31/10/2007	385.992,50
CSLL	31/10/2007	138.957,30

Enquadramento legal:

IRPJ - arts. 222 e 843, do RIR/1999; art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007; CSLL - art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007

II) Do Termo Fiscal de Verificação nº 03

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/08/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente

em 31/08/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 11/09/2016 por ANTON

IO BEZERRA NETO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2. Em cumprimento ao MPF nº 08166.00.2011-00049, constatou a Fiscalização as seguintes irregularidades descritas no Termo em referência (fls. 89/96):
- 2.1. iniciada em 16/02/2011, através da ciência do Termo de Início de Fiscalização, a Fiscalização teve o propósito de verificar a aplicação da legislação tributária relativamente aos valores recebidos pelo BANCO BRADESCO S.A. a título de devolução de patrimônio de instituição isenta, no caso, a Bolsa de Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&F/SP), iniciado com o chamado processo de desmutualização da Bolsa;
 - 2.2. o BANCO BRADESCO S.A. tem por atividade a operação de banco múltiplo com carteira comercial (CNAE 6422-1-00), está constituído sob a forma de sociedade por ações, e no ano de 2007 apurou o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real;
 - 2.3. convencionou-se chamar de "desmutualização" ao conjunto de alterações societárias ocorridas no ano de 2007, em que a BM&F/SP, inicialmente constituída sob a forma de Associação Civil sem Fins Lucrativos, transferiu sua atividade para uma companhia aberta, a BM&F Sociedade Anônima;
 - 2.4. a BM&F/SP, enquanto associação, emitiu diversos Títulos Patrimoniais (TP's) representativos de fração do seu patrimônio, sendo a propriedade do título condição necessária para acesso às operações organizadas pela emissora (Bolsa);
 - 2.5. como resultado da desmutualização, as pessoas físicas e jurídicas associadas, proprietárias dos títulos patrimoniais da Bolsa, passaram a deter ações da companhia BM&F/S.A., criada no processo, e que incorporou as atividades da antiga entidade;
 - 2.6. em 20/09/2007, foi realizada Assembléia Geral Extraordinária da BM&F/SP, que aprovou o processo de "desmutualização", com efeitos a partir de 01/10/2007;
 - 2.7. de acordo com o Comunicado Externo 082/2007 emitido pela BM&F/SP, os TP (s) representativos de seu patrimônio na data de 31/08/2007 estavam valorados em:

Título	Valor Atribuído ao TP (R\$)
Membro de Compensação	4.961.610,00
Corretora de Mercadorias	4.898.015,00
Operador Especial	1.335.141,00
Sócio Efetivo	10.000,00

- 2.8. em 01/10/2007, foi realizada, a título de devolução de capital, a entrega de ações emitidas pela BM&F/S.A., as quais foram atribuídas aos antigos detentores dos TP (s), conforme quadro a seguir:

Título	Quantidade de ações da BM&F/SA recebidas
Membro de Compensação	4.961.610 ações
Corretora de Mercadorias	4.898.015 ações
Operador Especial	1.335.141 ações

Sócio Efetivo	10.000 ações
---------------	--------------

- 2.9. a expedição de normas sobre contabilidade bancária é tarefa de responsabilidade do Conselho Monetário Nacional, que as veicula por meio de normativos do Banco Central do Brasil;
- 2.10. esta autarquia autorizou a criação de uma Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais (RATP), com o fim de refletir nos balanços dos associados a valorização patrimonial experimentada pelas Bolsas, uma vez que elas, como entidades associativas sem finalidade de lucro, ao acumular superávits os mantinha em seu patrimônio, resultando em acumulação de riqueza patrimonial;
- 2.11. no Plano Contábil do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, a conta prevista para registro dos títulos patrimoniais de Bolsas de Valores e Bolsas de Mercadorias e Futuros está no Ativo Permanente - Investimentos, código COSIF 2.1.4.10.20-8;
- 2.12. para o registro da Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais a norma determina sua classificação em Reserva de Capital -RESERVA DE ATUALIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS (RATP), código COSIF 6.1.3.70.00-9;
- 2.13. desta forma, a escrituração da atualização dos títulos patrimoniais das Bolsas não afetava o resultado do exercício, transitando diretamente no Patrimônio Líquido da instituição, espelhando esta técnica contábil nos balanços dos associados a dimensão da riqueza patrimonial mantida pelo fato de ser "sócia" da Bolsa;
- 2.14. no campo tributário, o Ministro da Fazenda editou a Portaria MF nº 785/1977 para autorizar o diferimento ou postergação dos acréscimos dos valores nominais dos TP (s);
- 2.15. ressalte-se que, a Portaria MF nº 785/1977 trata apenas do evento "constituição de reserva com acréscimo no valor nominal dos títulos patrimoniais", isto é, a efetiva valorização dos títulos no tempo, conferindo neutralidade tributária a esta valorização;
- 2.16. tal situação não se confunde com o evento da "desmutualização", quando se efetivou a devolução do patrimônio das Bolsas aos seus ex-associados, agora acionistas;
- 2.17. de acordo com o art. 17 da Lei nº 9.532/1997, deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens recebidos a título de devolução de patrimônio de instituição isenta e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregues para a formação do patrimônio;
- 2.18. na Solução de Consulta nº 10/07 - COSIT (DOU de 30/10/2007), proposta pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, a Receita Federal manifestou-se pela aplicação do art. 17 da Lei nº 9.532/1997 no processo de desmutualização das bolsas;

- 2.19. considerando que no processo de desmutualização sob exame houve a devolução do patrimônio da BM&F/SP para seus associados sob a forma de ações da BM&F/S.A., deveria o contribuinte ter adicionado ao Lucro Líquido do ano de 2007 a parcela correspondente à diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta e o valor em dinheiro ou bens e direitos entregues para a formação do referido patrimônio;
- 2.20. a falta de adição sujeita-o à revisão de ofício do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados no encerramento do ano de 2007, bem como de suas bases de cálculo mensais apuradas por estimativa;
- 2.21. o BANCO BRADESCO S.A. participou do processo de desmutualização da BM&F/SP na qualidade de detentor do Título Patrimonial de Membro de Compensação nº 237 e de 2 (dois) Títulos Patrimoniais de Sócio Efetivo, os quais conferiram ao Banco o direito de recebimento de 4.981.610 ações, cujo valor atribuído foi de R\$ 4.981.610,00;
- 2.22. a contabilidade apontava em 30/09/2007 os seguintes valores escriturados:

Título da Conta	COSIF	Valor (R\$)
Ativo Permanente - TP - BM&F Membro Compensação	2.1.4.10.20-8-23.27-001/9	4.961.610,00
Ativo Permanente - TP - BM&F Sócio Efetivo	2.1.4.10.20-8-23.27-003/5	20.000,00
Patrimônio Líquido - Reserva de Atualização de TP (s) - RATP	6.1.3.70.00-9	3.917.809,39

- 2.23. o contribuinte informou ter adquirido o título de Membro de Compensação em 30/10/2001 da BRADESCO S.A. CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - CNPJ nº 61.955.045/0001-32, apresentando cópia do "INSTRUMENTO PARTICULAR DE ALIENAÇÃO DE TÍTULOS DE MEMBRO DE COMPENSAÇÃO DA BOLSA DE MERCADORIAS & FUTUROS", celebrado em 25/10/2001, no qual se constata que o preço ajustado pelas partes foi de R\$ 1.893.670,00;
- 2.24. quanto aos outros dois TP (s) de Sócio Efetivo, esclareceu o contribuinte que foram recebidos em decorrência da cisão parcial do Banco BCN S.A. - CNPJ nº 60.898.723/0001-81, que ocorreu no ano de 2004, contudo, não apresentou nenhuma informação ou documento indicativo do valor pelo qual referidos títulos foram incorporados ao seu patrimônio;
- 2.25. regularmente intimado a esclarecer sobre o tratamento contábil adotado quanto ao saldo existente na conta de Reserva de Atualização de TP (s) - RATP, o contribuinte afirmou que este fora destinado a aumento de capital, deliberado em Assembléia Geral realizada em 10/03/2011;

- 2.26. em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 28/03/2012, o contribuinte prestou, dentre outros, o seguinte esclarecimento:

"a atualização do título, no valor de R\$ 3.067.940,00, registrada contabilmente nos anos de 2001 a 2007, não foi tributada para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social (fundamento legal Portaria MF 785/77)."

- 2.27. com base nos elementos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, apurou-se de ofício o valor tributável de R\$ 3.087.940,00, mediante a composição das seguintes parcelas:

Valor recebido da BM&F-TP Membro de Compensação	R\$ 4.961.610,00
(-) Custo de aquisição-TP Membro de Compensação	(-) R\$ 1.893.670,00
Valor recebido da BM&F - TP (s) Sócio Efetivo	R\$ 20.000,00
(-) Custo de aquisição - TP (s) Sócio Efetivo	Zero
Valor tributável apurado	R\$ 3.087.940,00

- 2.28. montante de R\$ 3.087.940,00, correspondente à diferença entre o valor da devolução de capital da entidade isenta e o custo contábil comprovado pela aquisição do título patrimonial, será, de ofício, adicionada ao Lucro Líquido para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL correspondente ao encerramento do ano calendário 2007;
- 2.29. no decorrer do ano calendário 2007 o contribuinte estava obrigado ao recolhimento do IRPJ e da CSLL mensais, apurados sobre bases de cálculo estimadas da receita bruta, acrescidas dos demais ganhos e resultados positivos do período;
- 2.30. no mês de outubro/2007, quando se efetivou a devolução do capital da BM&F/SP, o BANCO BRADESCO S.A. apurou o IRPJ e a CSLL mensais em bases estimadas da receita bruta, mas não procedeu à adição do ganho na devolução, implicando na falta de recolhimento das exações;
- 2.31. a conduta adotada impõe o lançamento de multa isolada, calculada no percentual de 50% dos tributos devidos, nos termos do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

III) Da impugnação

3. Inconformada com os lançamentos, dos quais tomou ciência em 21/06/2012 nos próprios autos de infração (fls. 73, 80 e 86), apresentou a interessada, em 20/07/2012, a impugnação de fls. 106/129, instruída com os documentos de fls. 130/169, alegando, em síntese, que:
- 3.1. o lançamento assenta-se em suposta omissão ocorrida pelo não reconhecimento no Resultado do Exercício de parcela de patrimônio que teria recebido de entidade isenta - a associação BM&F - Bolsa de Mercadorias e Futuros - em devolução de sua participação;

- 3.2. esta entidade teria, pretensamente, devolvido seu patrimônio aos associados, que, ao recebê-lo, deveriam ter tributado, não tendo a impugnante, sob a ótica da Fiscalização, adotado este procedimento;
- 3.3. tal devolução patrimonial não ocorreu, eis que a mencionada associação passou por processo de transformação, na modalidade cisão, não havendo qualquer parcela a ser tributada a título de devolução patrimonial;
- 3.4. a BM&F/SP, associação constituída por Instituições Financeiras, transformou-se, cindindo parte de seu patrimônio, destinando-o ao aumento do capital de uma sociedade anônima;
- 3.5. o objetivo da nova sociedade seria o de explorar as atividades operacionais antes exercidas pela associação cindida, ou seja, dar curso às negociações de custódia e liquidação junto ao mercado financeiro;
- 3.6. o patrimônio não operacional permaneceu na associação BM&F/SP, que continuou existindo, conforme descrito no Protocolo de Cisão e Justificativas, descrito pela Fiscalização em seu Termo de Verificação;
- 3.7. a Receita Federal já se manifestara sobre a matéria, através da Solução de Consulta nº 10/07 - COSIT, onde se consolidou o entendimento de que, no processo de "desmutualização" das associações sem fins lucrativos se aplicaria a tributação prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/1997;
- 3.8. neste ponto, restou configurado um conflito interno da Administração Tributária na interpretação da legislação em vigor, pois duas Soluções de Consulta traçaram caminhos diferentes para uma mesma situação fática: a primeira, que se encontrava em vigor por ocasião da operação de "desmutualização" da BM&F/SP, e a segunda, editada após a ocorrência dos fatos, mas que, mesmo assim, serviu de base para a Fiscalização efetuar o lançamento de ofício;
- 3.9. o procedimento adotado pela associação BM&F/SP já houvera sido adotado dez anos antes, aproximadamente, pela CBLC, também uma associação nos moldes da BM&F/SP, que se cindiu fazendo surgir uma sociedade anônima, sendo mantidos com a associação os ativos não operacionais e passando a explorar as atividades operacionais;
- 3.10. o procedimento adotado pelos associados, no caso, foi o de dividir em duas partes o valor registrado no ativo, representativo da participação cindida: uma representando as ações da nova sociedade e outra, a continuidade de participação na associação;
- 3.11. esta operação não gerou qualquer ganho de capital como acontece com toda cisão;
- 3.12. tal operação foi objeto de uma consulta formal pela ANCOR -

Mercadorias, que mereceu uma solução através da Decisão Cosit nº 013, de 10/11/1997, confirmando a correção do procedimento adotado, conforme documento em anexo;

- 3.13. em face da transformação pela qual passaram a Bolsa de Valores de São Paulo - BOVESPA e a BM&F/SP, nova Consulta foi formulada à Administração Tributária pela Comissão Nacional de Bolsas, solicitando um pronunciamento a respeito do procedimento adotado pelas sociedades corretoras, para espelhar em suas escriturações o ocorrido com a BOVESPA e com a BM&F/SP, o que provocou a formalização da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 26/10/2007;
- 3.14. a Consulta formulada pela Comissão Nacional de Bolsas foi solucionada pela Administração Tributária de forma completamente diferente da anterior para caso semelhante;
- 3.15. para justificar a diferença na solução dada, alegou a Administração Tributária alterações na legislação de regência entre um fato e outro;
- 3.16. a Solução de Consulta nº 10, de 26/10/2007, inicia por negar que as associações tenham passado por uma operação de cisão - o que, no caso, a Fiscalização não contesta, pois até traz aos autos o Protocolo da cisão - entendendo a Solução de Consulta que tal instituto, previsto na Lei nº 6.404/1976, seria privativo das sociedades anônimas e que entidades com outros formatos, mormente as associações, não poderiam sujeitar-se a tal modalidade de transformação;
- 3.17. com base nessa assertiva, negando a evidência de fatos incontestáveis e passando por cima da autoridade competente para avaliar o procedimento societário, no caso, a Junta Comercial do Estado de São Paulo, a Solução de Consulta sugere que houve uma disfarçada devolução de patrimônio aos associados, que o teriam usado na subscrição do capital de sociedades novas, em substituição às velhas associações na operação dos negócios com títulos e valores mobiliários, representativos de mercadorias e futuros;
- 3.18. não cabe discutir-se se a Solução de Consulta administrativa tem a prerrogativa legal de desconstituir um fato, ratificado pela Junta Comercial, ou se isto, em último caso, seria prerrogativa do Poder Judiciário;
- 3.19. cabe questionar, contudo, a base legal invocada para a desconstituição de tal fato e criação de fato novo, que nunca existiu, visto que nenhum óbice legal existe que impeça a sociedade de se utilizar do instituto da transformação, na modalidade cisão;
- 3.20. os ativos patrimoniais foram vertidos do patrimônio das associações BOVESPA e BM&F/SP para os patrimônios das sociedades anônimas que emergiram da cisão, pelo seu valor contábil;
- 3.21. por essa razão, na contabilidade dos associados houve o **desdobramento do valor registrado como título patrimonial: uma parte do valor permaneceu idêntica ao do título patrimonial da associação**

remanescente, e a outra parte, passou a equivaler ao valor das ações emitidas, em substituição à parcela do título patrimonial correspondente aos ativos vertidos para a sociedade anônima;

- 3.22. em termos de valor absoluto, nada mudou na contabilidade dos associados, ou seja, o valor que antes representava o título patrimonial passou a representar uma quantidade de ações;
- 3.23. naquele momento, ocorreu uma correspondência de um para um entre o valor contabilizado das ações na escrituração dos associados e seu valor patrimonial na escrituração contábil da nova sociedade, ou seja, mesmo aceitando o equivocado entendimento adotado pela Solução de Consulta COSIT nº 10/2007, de que houve uma devolução de capital e uma subscrição, ainda assim, nada havia por tributar, pois cada associado recebeu o valor "x" para um custo contabilizado de "x" e integralizou este ativo também pelo valor de "x";
- 3.24. assim, o ganho não operacional apontado pelos autos de infração nunca existiu;
- 3.25. as sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, por serem instituições financeiras, estão subordinadas ao Banco Central do Brasil, e por se constituírem em operadoras no mercado de capitais, encontram-se subordinadas ao controle da Comissão de Valores Mobiliários, autoridades estas que disciplinam a operação e funcionamento dessas empresas;
- 3.26. estes órgãos emanaram normas a serem seguidas na escrituração e acompanhamento destes títulos patrimoniais, mormente a Circular BCB 1.273/1987 (vide "Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF 1.11 -subitem 3.3" e Ofício-Circular CVM 325/79);
- 3.27. desse modo, a apuração do valor dos títulos patrimoniais, seja do ponto de vista societário, seja do ponto de vista fiscal, teve ao longo dos anos regras muito claras e definidas, e o valor registrado na escrituração contábil e fiscal, à data da cisão, só poderia ser contestado se alguma das instituições associadas deixasse de seguir o procedimento imposto pelo Banco Central ou pela CVM, e pelo próprio Fisco;
- 3.28. o que é inaceitável, é uma regra que vigorou ao longo dos anos seja, subitamente, contestada de forma retroativa, ignorando as imposições do BACEN, da CVM e do Fisco;
- 3.29. as regras do BACEN e da CVM impunham que os associados, ao apurar seu balanço patrimonial, fizessem a correspondência entre o valor do patrimônio da associação e a fração representada pelo título, sendo que a contrapartida da diferença resultante entre o valor anteriormente contabilizado e o novo valor haveria de ser lançada diretamente nas contas do Patrimônio Líquido e, no momento oportuno, levado ao capital, aumentando-o, quando o valor representasse mais **valia, ou diminuindo-o, quando este valor representasse perda;**

- 3.30. por seu turno, a associação BM&F/SP teria também de aumentar ou diminuir, de pronto, o seu capital, para espelhar a superveniência ativa ou passiva, conforme consta de seus Estatutos, procedimento este legítimo, ratificado pela própria Fiscalização;
- 3.31. assim, tanto as associações como os associados estavam impedidos de distribuir tais resultados, característica esta prevista no Código Civil para as associações;
- 3.32. por outro lado, a legislação sempre deferiu a não incidência tributária aos valores de reservas incorporados ao capital, não tributando o sócio quando a sociedade aumenta o capital a partir de reservas;
- 3.33. o único pronunciamento formal e específico da Administração Tributária sobre a matéria é a Portaria MF nº 785, de 20/12/1977, que consagra o procedimento estabelecido pelas autoridades que controlam as instituições e reconhece a não incidência tributária sobre a matéria, ao afirmar que esta mais valia **"não constitui receita nem ganho de capital"**, o que desfaz a afirmação de que a Portaria apenas diferia a tributação para momento posterior;
- 3.34. a única condição imposta pelo texto é a de que não houvesse a distribuição desses resultados e ele fosse incorporado ao capital;
- 3.35. portanto, na escrituração dos associados o valor destes títulos, no momento da cisão, refletia a imposição das autoridades e o tratamento tributário que lhe fora atribuído pela legislação, procedimento este aceito e ratificado pela Administração Tributária através dos Pareceres Normativos CST nº 78/1978 e 107/1978;
- 3.36. eis que a Solução de Consulta COSIT nº 10, de 26/10/2007, negando tudo isso, pretendeu estabelecer nova regra para apurar o valor destes títulos, entendendo, não se sabe com que fundamento, que os títulos sejam considerados por valor de aquisição;
- 3.37. tal entendimento significa desqualificar a escrituração contábil, feita estritamente dentro dos parâmetros da lei, assim como, traduz arbitramento de lucro;
- 3.38. o instituto da cisão aplica-se às associações, nos termos dos arts. 44 e 2.033 do Código Civil, sendo, portanto, falaciosa a afirmativa constante da Solução de Consulta nº 10/2007, de que 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 10.406/2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade"*;
- 3.39. a corroborar esse entendimento, o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 9.532/1997 admite expressamente a possibilidade de uma entidade isenta realizar operação de cisão e incorporação, logo, questiona-se a base legal em que se apóia a Administração Tributária para sustentar a impossibilidade da cisão de uma entidade sem fins lucrativos;
- 3.40. a cisão não implica em distribuição do patrimônio cindido para os associados, pois há uma versão direta deste patrimônio da pessoa

jurídica cindida para a pessoa jurídica resultante, sendo que para o associado só há uma troca de ativo, pois ele participava na primeira e agora, participa na segunda, sempre pelo mesmo valor;

- 3.41. ainda que houvesse ganho na operação, o que pela própria definição do instituto não existe, este ganho não teria sido realizado, e não havendo realização de ganho, não haveria o que se tributar, pois a base imponible é a renda e o lucro;
- 3.42. tal argumento já seria o bastante para encerrar toda a discussão, demonstrando serem os autos de infração completamente insubsistentes, pois se assentam na falsa premissa de que houve um repasse do patrimônio da associação para a impugnante, na qualidade de associada, restando provado que não existiu a tal devolução do capital, razão pela qual não há que se falar em renda ou lucro, inexistindo, assim, base imponible de IRPJ ou CSLL;
- 3.43. é necessário abordar-se a afirmação de que o custo das ações recebidas em troca do título patrimonial, para efeitos fiscais, no momento de sua realização, seria o custo histórico de aquisição do Título Patrimonial, e não o valor contabilizado do título no momento da cisão;
- 3.44. a ação fiscal considerou realizado um ganho, por entender que houve uma restituição patrimonial, sendo o montante desse ganho, tido como renda não operacional, determinado através da diferença entre o custo histórico do título e o seu valor contábil no momento da cisão;
- 3.45. como exposto, esta diferença entre o valor histórico de aquisição do Título Patrimonial e o valor contábil presente decorreu da metodologia imposta pelo BACEN e pela CVM como tratamento contábil para o investimento em Título Patrimonial;
- 3.46. ano a ano era feita a equivalência entre o valor contábil e o Patrimônio Líquido da associação, porém, tendo em vista que no período este cresceu, também o valor correspondente do investimento na contabilidade do associado aumentou de forma alinhada;
- 3.47. o método é muito semelhante ao da equivalência patrimonial, porém, a diferença consiste em que na equivalência seu resultado transita pelas contas de resultado do exercício e neste, o resultado é apropriado diretamente ao Patrimônio Líquido, sem transitar por conta de resultado;
- 3.48. tal alinhamento de valores não era opção do associado, como também não o era a capitalização do aumento do Patrimônio Líquido pela associação (art. 10 da Resolução BACEN nº 1.656/1989), tratando-se de uma imposição legal;
- 3.49. a Administração Tributária não só aceitava como ratificava tal procedimento, conforme se infere dos itens 7 e 7.1 do Parecer Normativo nº 78, de 25/09/1978;

- 3.50. o tratamento fiscal desta atualização por equivalência patrimonial, cuja observância era obrigatória para a impugnante, foi disciplinado pela Portaria MF nº 785/1977, cuja base legal era o art. 3º, *caput*, do Decreto-lei nº 1.109/1970;
- 3.51. as regras do Decreto-lei que embasaram a Portaria Ministerial continuam em vigor até a presente data, pois não foram revogadas explicitamente;
- 3.52. a Lei nº 8.849/1994 renovou a regra de não incidência criada pelo Decreto-lei, ao estabelecer algumas situações de relaxamento à proibição de redução do capital, que, mesmo sendo reduzido dentro do período quinquenal, tal fato não implicaria na tributação do valor capitalizado;
- 3.53. de novidade, a Lei nº 8.849/1994 deixou explícito que a não incidência atinge também os aumentos de capital com lucros, ainda que não tributados;
- 3.54. posteriormente, a Lei nº 9.064/1995 deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 8.849/1994, mantendo a regra geral intacta, ou seja, a não incidência sobre o aumento de capital, disciplinando com maiores detalhes as questões relativas à extinção da empresa que capitalizou lucros e a redução de capital, mas, repita-se, mantendo intacta a regra de não incidência para sócios e acionistas, conforme se depreende da análise do art. 3º da Lei nº 8.849/1994, com a redação dada pela Lei nº 9.064/1995;
- 3.55. da leitura do art. 3º da Lei nº 8.849/1994, com a nova redação, percebe-se que permanece incólume a regra criada pelo Decreto-lei nº 1.109/1970, que ensejou e deu suporte legal à edição da Portaria MF nº 785/1977;
- 3.56. não houve, em nenhum momento, a revogação explícita da mencionada Portaria, não cabendo outro entendimento possível que não seja o de que ela permanece em pleno vigor;
- 3.57. tratando de situações relacionadas às operações de transformação societária, a Lei nº 8.849/1994 só veio ratificar que a cisão não implica em restituição de capital ao sócio ou acionista;
- 3.58. portanto, o custo das ações recebidas em substituição aos títulos patrimoniais é o valor constante da escrituração do associado, não lhe restando qualquer ônus adicional a ser resgatado;
- 3.59. não se pode entender que o Decreto-lei nº 1.109/1970 tenha criado um diferimento provisório do tributo, pois, o parágrafo primeiro do art. 3º deixa clara a natureza do instituto criado, ao estabelecer que **"a não incidência estabelecida neste artigo se estende aos sócios"**
- 3.60. a lei estabelece que, neste caso, não ocorre o fato gerador do tributo, portanto, é impossível cobrá-lo a qualquer tempo, em respeito à própria Constituição Federal, que veda a cobrança de tributo sem lei anterior;

- 3.61. demonstrou-se, até o presente momento, que os autos de infração lançam imposto e contribuição complementar sobre um fato inexistente, exigindo tributos sobre parcela que a própria lei retirou do campo de incidência do IRPJ e da CSLL, mas, para descartar qualquer possibilidade de alteração de lei que dê base à pretensão fiscal faz-se necessária a análise da lei invocada no enquadramento legal dos autos de infração, qual seja, a Lei nº 9.532/1997, art. 17;
- 3.62. o texto legal não guarda qualquer relação com o ocorrido com a BM&F/SP, pois, como já demonstrado e provado, não houve qualquer devolução de dinheiro, bens ou direitos da associação para os associados, não havendo, portanto, qualquer espaço para a apuração prevista no citado artigo 17;
- 3.63. não se concebe, também, que este art. 17 tenha revogado a não incidência criada originalmente pelo Decreto-lei nº 1.109/1970, pois lá existem regras próprias para fazer incidir o imposto no caso de inadimplemento da condição resolutiva;
- 3.64. a Lei contempla situação geral onde não ocorreu aumento de capital com a mais valia e na hipótese do Decreto-lei nº 1.109/1970 a situação é específica para o caso onde a mais valia fora transformada em capital social, possuindo cada situação sua regra própria;
- 3.65. os dois textos legais não são incompatíveis entre si, cada qual se aplica a uma situação própria, tanto que ambos constam do Regulamento do Imposto de Renda em vigor;
- 3.66. assim, caso viesse a ocorrer uma devolução de capital ao associado dentro do período quinquenal, haveria de se recorrer aos incisos e parágrafos do art. 3º da Lei nº 8.849/1994 para se determinar o valor a tributar, mas jamais ao art. 17 da Lei nº 9.532/1995, o que demonstra, mais uma vez, o equívoco da ação fiscal;
- 3.67. há que se chamar a atenção, ainda, para uma questão temporal substantiva, qual seja, a interferência em lançamentos de tributos já homologados;
- 3.68. em 13/06/2012, data da lavratura dos autos de infração, os lançamentos relativos aos exercícios pretéritos até 2007 estavam definitivamente homologados, sendo juridicamente impossível, à luz da legislação tributária, alterá-los, sob pena do estabelecimento da insegurança jurídica, não mais sendo possível questionar o valor dos títulos usados como base na apuração do resultado destes exercícios pretéritos;
- 3.69. havia a determinação da Portaria Ministerial de não se fazer qualquer ajuste à contabilidade com finalidades fiscais, relativamente à apuração do valor dos títulos, logo, nunca se poderia invadir exercício anterior a 2005 para se buscar o valor destes títulos, por se tratar de fato já homologado;

- 3.70. a base imponible da CSLL é o lucro líquido do exercício, com ajustes, todos previstos explicitamente em lei;
- 3.71. por definição legal, o ajuste do valor dos títulos não transitava pelas contas de resultado da pessoa jurídica, compondo diretamente o patrimônio líquido, não fazendo parte, portanto, do lucro líquido;
- 3.72. como não há previsão de ajuste do lucro líquido na lei para refletir a valorização dos títulos, não haveria como se cogitar da incidência da CSLL sobre estes valores, sendo, portanto, ainda mais arbitrária e equivocada a exigência fiscal com relação à CSLL;
- 3.73. a Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, determinou a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica obrigada ao recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL, a título de antecipação, deixar de fazê-lo dentro do exercício, mesmo que o resultado final fosse a apuração de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL;
- 3.74. tal penalidade somente teria aplicabilidade dentro do próprio exercício, ou seja, verificando a Fiscalização a ausência do pagamento das antecipações dos tributos, dentro do exercício, aplicaria as multas isoladas, eis que os tributos em si - IRPJ e CSLL - ainda não seriam devidos e, portanto, não poderiam ser exigidos;
- 3.75. após o encerramento do exercício, os tributos passariam a ser exigidos, deixando de ser aplicada a multa isolada para, em seu lugar, aplicar-se a multa de ofício incidente sobre o valor do tributo devido e não pago;
- 3.76. entretanto, houve por bem o agente fiscal aplicar, cumulativa e concomitantemente, ambas as penalidades, a multa isolada e a multa de ofício;
- 3.77. em verdade, o agente fiscal não só aplica multa isolada após o encerramento do exercício, o que seria inviável pela própria natureza da penalidade, como também, aplica uma dupla penalidade por uma mesma suposta infração, práticas estas absolutamente repudiadas pelo então Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- 3.78. por essa razão, as arbitrárias e ilegais multas isoladas aplicadas deverão, também, ser objeto de exclusão;
- 3.79. ante todo o exposto, requer a improcedência dos autos de infração.

4. É o Relatório.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro I esta manteve integralmente os lançamentos, proferindo o Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Ano-calendário: 2007
Autenticado digitalmente em 31/08/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 31/08/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 11/09/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação em que a pessoa jurídica efetua o pagamento do tributo, ao Fisco fica assegurado o direito de constituir o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos contado da data da ocorrência do fato gerador. O instituto da decadência alcança, tão somente, fatos geradores, e não Títulos Patrimoniais representativos do patrimônio da pessoa jurídica, pois os valores desses títulos apenas compõem a base de cálculo da exigência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

SOLUÇÕES DE CONSULTA. ORIENTAÇÕES FISCAIS DISTINTAS. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A modificação do quadro normativo objeto de determinada orientação fiscal dada em Solução de Consulta, em face do surgimento de dispositivo legal novo (art. 17 da Lei nº 9.532/97, que sujeita à incidência do IRPJ o ganho de capital apurado por ocasião de *devolução de patrimônio* de entidade isenta para associado), possibilita que a Administração Pública passe a manter novo entendimento sobre a matéria, emitindo nova Solução de Consulta.

CISÃO PARCIAL. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. PATRIMÔNIO DA CINDIDA VERTIDO PARA SURGIMENTO DE UMA EMPRESA S.A. IMPOSSIBILIDADE DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.

O Código Civil não proíbe que as associações civis sem fins lucrativos sejam objeto de cisão, entretanto, o que não se permite é que a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmude-se e passe a configurar uma Sociedade

Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico. Tal fato, por si só, resulta no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO SOB A FORMA DE AÇÕES. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Computa-se na determinação do lucro real anual a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de *devolução de patrimônio*, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

MULTA DE OFÍCIO. IRPJ ANUAL NÃO RECOLHIDO.

É cabível a aplicação da multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto, nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ apurado ao término do ano calendário.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTAS ISOLADAS.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor da *estimativa mensal* que deixa de ser recolhida, ainda que ao término do ano calendário correspondente tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, razão pela qual ambas podem ser aplicadas concomitantemente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007 **TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz de exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na manifestação de inconformidade e o que aduziu em complemento de relevante será mencionado e discutido no próprio voto.

Voto Vencido

Conselheiro Relator, Antonio Bezerra Neto.

Os autos de infração decorrem da operação que se tornou conhecida como “desmutualização” das bolsas de valores, cujo objetivo foi a unificação das operações das então existentes BM&F e Bovespa, à época estabelecidas sob a forma de entidades civis sem fins lucrativos, em uma única sociedade anônima de capital aberto, com ações negociadas no mercado de valores.

Para atendimento a este objetivo, em um articulada sequência de atos societários levados a efeito em 2007 e 2008, essas bolsas de valores inicialmente se organizaram em sociedades anônimas de capital aberto – a BM&F S/A e a Bovespa Holding S/A –, que foram posteriormente incorporadas na sociedade resultante Nova Bolsa S/A, atualmente BM&F Bovespa S/A.

No caso, segundo a fiscalização, a associação BM&F - Bolsa de Mercadorias e Futuros, teria devolvido seu patrimônio aos associados, que, ao recebê-lo, deveriam tributá-los. Não tendo procedido desta forma ficou sujeita à presente autuação.

A grosso modo a linha de defesa da Recorrente afirma que não houve tal devolução patrimonial, não havendo, portanto, qualquer tributação a ser feita a este título. Segundo ela, "a mencionada associação passou por processo de transformação, na modalidade cisão, não havendo, portanto, qualquer parcela a ser tributada a título de devolução patrimonial, pois esta não ocorreu".

Segundo ela, a BM&F - Bolsa de Mercadorias e Futuros (doravante BM&F), associação constituída por Instituições Financeiras, transformou-se, cindindo parte de seu patrimônio, destinando-o ao aumento do capital de uma sociedade anônima. O objetivo da ~~novel sociedade seria o de explorar as atividades operacionais antes exercidas pela associação~~

cindida, ou seja, dar curso e local às negociações de custódia e liquidação junto ao mercado financeiro. Permaneceu na associação BM&F, que continuou existindo, o patrimônio não operacional, tudo como descrito no Protocolo de Cisão e Justificativas, descrito pela fiscalização em seu Termo de Verificação.

Aduz ainda que a disposição da lei é literal, o instituto da cisão aplica-se às associações, sendo, portanto, falaciosa a afirmativa constante da Solução de Consulta COSIT nº 10/07, de que 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. "

Passemos então a analisar o mérito.

Os institutos da cisão, incorporação e fusão são estratégias econômicas, utilizadas, principalmente por empresas (sociedades) de grande poderio econômico, visando atender interesses mercadológicos específicos dos entes econômicos que almejam se fundir, incorporar-se ou cindir-se.

É nesse contexto que tais institutos foram regulamentados pela Lei das SA (Lei nº 6.404/76) e para serem aplicados nas Sociedades por Ações, gênero de sociedade que justamente representava o poderio econômico acima referido.

O novo código civil de 2002 alargou esse escopo e tratou de disciplinar tais institutos para todos os outros tipos de sociedades (sociedade limitada, por comandita simples, etc), deixando as Sociedades Anônimas ainda sob a égide da Lei n. 6.404/76.

O conceito desses institutos pressupõe a existência de um ente chamado "sociedade empresária" ou "sociedade mercantil" com fins lucrativos, onde geralmente prepondera o capital em detrimento da pessoa que controla.

Por outro lado, as associações são união de pessoas com objetivo principal de realizar atividades assistenciais, culturais, esportivas, sem fins econômicos. A sua configuração e características são bem distintas das sociedades, até por isso o legislador soube separá-las topograficamente dentro do novo código civil, no Livro I, enquanto tudo que diz respeito sociedades empresárias localiza-se no Livro II.

Mesmo sendo possível uma "cisão" (separação) de uma associação, como de fato aconteceu, mesmo que essa tenha sido a denominação ofertada, não se trata da operação típica de cisão nos moldes societários. A "Cisão" referida pela Recorrente, como simples separação de patrimônios, até pode ser possível, mas a cisão a que o fisco se refere é a cisão parcial com incorporação por Sociedade Anônima o que equivale a uma transformação disfarçada de Associação sem fins econômicos em Sociedade Anônima não prevista na Lei 6.404/76 e nem no código civil.

E a conjugação dessa "cisão" com o outro instituto, o da incorporação, feita por uma associação sem fins econômicos, nos moldes societários, torna ainda mais incomum a operação, mormente quando feita em uma única etapa, abusando da forma ou no mínimo criando uma forma inexistente.

Costuma-se sobrevalorizar um artigo das disposições transitórias no novo código civil de 2002 (art. 2.033), tal como fez também a Recorrente em seu recurso, e esse

juízo de valor constituir-se-ia em um pressuposto importante para a defesa da tese de que pela natureza da operação descrita (cisão) não se estaria a tratar de devolução de capital, mas sim de uma simples permuta. Peço permissão para discordar desse entendimento.

Mas, antes disso, vamos contextualizar ainda mais o referido artigo através dos enunciados emitidos pelo Conselho da Justiça Federal.

Esse Conselho Federal, por meio do seu Centro de Estudos Judiciários, decidiu promover as Jornadas de Direito Civil e incluí-las na sua programação bienal..

O seu objetivo é :

[...]reunir em Brasília magistrados, professores, representantes das diversas carreiras jurídicas e estudiosos do Direito Civil para o debate, em mesa redonda, de temas sugeridos pelo novo Código Civil e aprovar enunciados que representem o pensamento da maioria dos integrantes de cada uma das diversas comissões (Parte Geral, Direito das Obrigações, Direito das Coisas, Direito de Empresa, Direito de Família e Direito das Sucessões).”

O enunciados emitidos por esse Conselho da Justiça Federal, abaixo transcritos, deixam também bastante claro que os institutos da cisão, incorporação e fusão são típicos das “sociedades” e só tem sentido em falar a seu respeito se tivermos como referência o sujeito “sociedade”:

70 – Art. 1.116: As disposições sobre incorporação, fusão e cisão previstas no Código Civil não se aplicam às sociedades anônimas. As disposições da Lei n. 6.404/76 sobre essa matéria aplicam-se, por analogia, às demais sociedades naquilo em que o Código Civil for omissivo.

231 - A r t s . 1.116 a 1.122: A cisão de sociedades continua disciplinada na Lei n. 6.404/76, aplicável a todos os tipos societários, inclusive no que se refere aos direitos dos credores. Interpretação dos arts. 1.116 a 1.122 d o Código Civil.

O novo código civil também em todos os seus artigos (arts. 1113 a 1.122 – Parte II – Título II – da Sociedade) que tratam dos institutos da cisão, incorporação e fusão para as demais sociedades que não a sociedade anônima (já regida pela Lei 6.404/76) quando desenvolve o seu conteúdo faz sempre referência à “sociedade” ou “sócios”.

É nesse contexto, que devemos interpretar o art. 2.033 contido no “Livro complementar - das disposições finais e transitórias” e sua referência infeliz ao art. 44 do mesmo código civil:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

Parágrafo único. As disposições concernentes às associações aplicam-se, subsidiariamente, às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código.

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 2.033. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código.

Não se pode interpretar o art. 2.033 do Código Civil de forma isolada e sem considerar que se trata de artigo contido nas disposições finais e transitórias o que desde já diminui a sua relevância.

Esse artigo teve três objetivos:

- primeiro, ressaltar sua aplicação do novo Código Civil frente à legislação específica, como é o caso da Lei 6.404/76 no que se refere às Sociedades Anônimas. E é certo que essa ressalva vale para todas as figuras arroladas no art. 44 por ela referenciado (associações, sociedade e fundações). Já se vê aí a utilidade da referência feita ao mesmo.

- segundo, como o novo código civil regulamentou pela primeira vez os institutos da cisão, fusão e incorporação para as outras sociedades, tratou nesse mesmo dispositivo de referendar sua utilização para as outras sociedades que não as anônimas: Sociedade em conta de participação (capítulo II – artigos 991 a 996); Sociedade de responsabilidade limitada (Capítulo IV); Sociedade em nome coletivo; Sociedade Simples; Sociedade em comandita simples etc. Por óbvio não referendou para as associações e não era nesse contexto das disposições transitórias que deveria fazê-lo.

Outro argumento que invalida a leitura feita pela tese contrária é que tais institutos também valeriam para as fundações que possuem uma regulamentação impeditiva ainda mais rígida para a destinação de seu patrimônio afetado.

Portanto, a leitura que se deve fazer do art. 2.033 do CC é com o objetivo de identificar as três informações acima e fazer a sua leitura levando-se em conta as estipulações próprias à natureza das entidades referidas no art. 44, sob pena de ofensa ao critério da especificidade, que é o primeiro objetivo que o art. 2.033 quis preservar.

Porém, seria ir longe demais fazer uma leitura isolada desse dispositivo constante das disposições transitórias e vislumbrar nele uma porta aberta para a prática de operações típicas de empresas com cunho econômico através da fusão, cisão e incorporação.

Dos Registros Públicos

Costuma-se também apregoar que a Lei dos Registros Públicos (art. 115 da Lei nº 6.015/73) não permitiria o registro de tal evento se o mesmo não encontra acolhimento no nosso ordenamento jurídico. A Recorrente, no mesmo passo em seu recurso, fala que todo o procedimento foi aferido e aceito pela Junta comercial.

Em primeiro lugar, não se pode colocar uma barreira que em tese poderia funcionar como valendo para todo caso concreto, seria reputar mesmo de infalível esses oficiais de registros, que por sinal são humanos e podem errar. Por último e quem sabe o mais importante, não foi registrado literalmente uma operação de transformação de associação em sociedade com fins lucrativos, as operações foi repartidas de forma tal a perfazer esse

resultado, mas abusando das formas se vista em seu conjunto., mesmo porque . Os oficiais de registros não estão habilitados para fazerem juízos de valor da operação como um todo, que os registros de dissolução parcial da associação civil e de constituição da sociedade anônima são independentes, em órgãos distintos. Eis a explicação porque todos os atos foram devidamente registrados e aprovados pelos órgãos de registro.

Uma associação para ser dissolvida, mesmo que parcialmente, precisa atender aos ditames apregoados no novo código civil.

A operação no mundo fenomênico ocorreu e não pode ser mais desfeita, porém a roupagem deve ser vista de forma diferente.

Para fins tributário, o que de fato ocorreu foi a dissolução parcial da BM&F, com a respectiva restituição a seus associados do seu patrimônio, na forma de ações e constituição de uma nova sociedade anônimas (BM&F S.A).

Como a associação sem fins lucrativos, por sua natureza, não tinha os seus acréscimos patrimoniais tributados, é evidente que deve isso acontecer quando da restituição, ou seja, quando se perfez a chamada “permuta”, que nada mais é que a consolidação de dois eventos bem distintos: a conversão do valor original de seus títulos patrimoniais, ao final da reestruturação, por ações emitidas pela pessoa jurídica “incorporadora” do patrimônio cindido das referidas entidades.

E a diferença na restituição e aplicação dos recursos em uma nova sociedade tem que ser tributada, pois se amolda perfeitamente ao disposto no artigo 17 da Lei 9.532/97, c/c com o disposto no artigo 61 do Novo Código Civil:

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**.

(...)

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

Não se pode olvidar a existência a intenção do art. 17 acima referido e fazê-lo letra morta. A sua intenção claramente é de colocar sob albergue da tributação qualquer entidade isenta ou imune, quando estas pretendem se transformar em outra espécie de entidade que busque o lucro, como foi o caso.

Nesse ponto, a Recorrente coloca um obstáculo à tese do fiscal, alegando que:

"A corroborar com esse entendimento, o parágrafo único do artigo 16 da Lei nº 9.532/97, admite expressamente a possibilidade uma entidade isenta realizar operação de cisão e incorporação:

"Art. 16. Aplicam-se à entrega de bens e direitos para a formação do patrimônio das instituições isentas as disposições do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995. **Parágrafo único. A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de**

incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação." (grifamos)

Necessário questionar-se com base em que teria a administração tributária formulado essa sua afirmação - da impossibilidade da cisão de uma entidade sem fins lucrativos, pois, com base na legislação em vigor certamente não foi."

Ora, falaciosa a argumentação da Recorrente, pois toma o gênero pela espécie. Entidades isentas é bem mais abrangente do que a espécie, associação. Isentas podem ser sociedades anônimas, inclusive. Logo não se pode aqui acolher a extensão do entendimento pretendida pela Recorrente.

Novo Código Civil (2002):

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, **podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.**

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

Por outras palavras, apesar de a Recorrente denominar a operação descrita de “cisão parcial” e subsequente “incorporação”, trata-se, na verdade, de uma única operação formando um todo, de devolução do patrimônio aos associados. E no exato momento em que houve devolução de capital da associação aos seus associados, e sendo entidade isenta, ocorreu a subsunção deste fato ao prescrito nos §3º e §4º do artigo 17 da Lei nº 9.532/97, ou seja, houve incidência tributária de IRPJ e CSLL. Essa é a norma que o contribuinte procurou contornar através do chamado abuso de forma.

Essa devolução iniciou-se com a aquisição de parte do patrimônio da associação (bolsa de valores) – cisão parcial, por uma pessoa jurídica com fins lucrativos (sociedade) e subsequente troca dos títulos patrimoniais dos associados, proporcionais a parte segregada, por ações desta sociedade, transformando a figura do associado na figura de um sócio de empresa lucrativa arrastando consigo todo um acréscimo patrimonial obtido em situação anterior de não incidência por conta da forma utilizada (associação sem fins lucrativos). Estamos diante de uma espécie de “transformação” disfarçada, um verdadeiro **abuso de forma**, pois sem esteio no código civil e redundando na consolidação de uma isenção não prevista em lei.

Também não se vê aqui nenhuma incongruência lógica ao aqui se pressupor a “impossibilidade jurídica” de transferência do patrimônio de associação para sociedades com finalidade lucrativa, por meio da cisão seguida de incorporação e mesmo assim se concluir pela

possibilidade de ocorrência de devolução do patrimônio à sociedade com finalidade lucrativa e posterior incorporação do mesmo patrimônio em outra sociedade com finalidade lucrativa

Nesse ponto me oponho àqueles que alegam que essa versão dos fatos não seria juridicamente possível.

Permissa venia, o posicionamento do fiscal está em estrita consonância com os incisos I e II do art. 118 do CTN:

. A definição legal do fato gerador é interpretada **abstraindo-se**:

I - **da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos**;

II - **dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.** (destaquei)

Na seara do Direito Tributário, tais efeitos são tributados com **abstração** de sua legitimidade formal, nos termos do artigo 118, I e II, do Código Tributário Nacional. Assim, a aludida “desmutualização”, qual seja, a transformação de títulos em ações gera acréscimo patrimonial, já que de mera associada, passará a impetrante a ser sócia de empresa com fins lucrativos, independentemente da ilicitude da operação.

Também a versão dos fatos que demonstra patente abuso de formas, encontra guarida na Lei 7.450/86, uma lei antiga que valoriza mais a finalidade dos negócios do que sua forma:

Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

Em resumo, a tudo que se disse até agora:

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. Porém, mesmo que fosse possível a cisão, haveria ainda a impossibilidade de a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmutar-se em uma sociedade Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico, o que resultaria no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos, como também bem colocado pela decisão de piso.

O fato de a operação de “desmutualização” de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não impede 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.

Há também que alegue que o referido procedimento aqui ratificado iria de encontro à Jurisprudência deste CARF, que dá prevalência da substância sobre a forma para fins de tributação.

Ora, não há incoerência do fiscal diante do caminho trilhado pela jurisprudência. O que há são situações diversas que devem ser analisadas por prismas também diversos. A questão posta de fato não converge para a disputa entre essência versus forma, mas forma versus forma. O que se denomina “reclassificação das formas” é justamente a consequência de o fiscal ter vislumbrado um outro instituto para enquadrar os fatos, embora não tenha afirmado em letras garrafais. O que está em jogo é o abuso de formas e como tal foi tratado com a reclassificação feita pelo fiscal. Não vejo onde há incoerência.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – TRIBUTAÇÃO

A previsão legal para a não tributação desse acréscimo patrimonial dos títulos ao longo do tempo, foi dada, mas desde que não distribuído e para fins de capitalização, pela Portaria MF nº 785, de 20/12/1971:

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

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

Primeiro cabe salientar que não se trata de isenção, mas de reconhecimento da situação de uma entidade sem fins lucrativos que atua na bolsa de valores e que precisam dar uma destinação para os acréscimos patrimoniais não tributados.

De importante se extrair também do seu teor é o fato de que ela trata do evento "constituição de reserva com acréscimos no valor nominal dos títulos", o que não se confunde com o evento "devolução do patrimônio das bolsas às suas associadas", que foi tributado.

Nesse contexto é que existia a Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97 favorável aos contribuintes. Portanto, cai por terra toda a linha de defesa no seu recurso no sentido de dizer que as normas anteriores à lei 9.532/97 lhe garantiam a isenção ou não incidência e que esse 'status quo' permaneceu inalterado mesmo após o advento da Lei n. 9.532/97.

Nesse ponto é preciso dizer também que a lei inova no ordenamento jurídico, criando direitos e obrigações. E foi o que aconteceu com a entrada em vigor da Lei 9.532/97. E inovou seja em relação à Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97, seja em relação à Portaria MF nº 785, de 20/12/1971, ambas vigentes antes da Lei 9.532/97, de 10/12/97,, dispondo diferentemente a respeito.

Outrossim, o escopo da Portaria MF nº 785, a partir da análise da alínea "m" do art. 223 RIR/75, que fundamentou a interpretação dada pela Portaria MF nº 785/77, referia-se "a quinhões ou frações ideais recebidas pelos associados em

decorrência de aumentos de capital", e não em decorrência de utilização do método da equivalência patrimonial.

Para melhor esclarecimento, segue abaixo o teor inteiro da referida 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, 6-e 02 223, alínea l, 223, § 31, 236, 243, alínea d, 250, 254, § 3-, 2S3, 297, 577, 578 e 583 (Decreto-lei nº 1.096/70, art. 1º, §§ 6º e 7-º, Lei nº 4.862/65, art. 49, Decret-lei nº 1.260/73, art. 4º, Decreto-lei »-º 1.109/70, art. 3º e § 1º, Lei n 4.357/64, art. 3-, § 6-, Decreto-lei n- 756/69, art. 25, Decreto-lei n- 1.338/74, art. 15, §4º, Decreto-lei nº 1.191/71, art. 9º, § único, Decreto-lei /;-º 221/67, art. 80, § 4º, Lei 77-º 5.508/68, art. 36, Decreto-lei nº 756/69, art. 24, § 4º, Decreto-lei n 1.346/74, arts. 6º, § 3-, e 11, e Decreto-lei n- 1.3 70/74, art. 2-, § 3-

A operação de "desmutualização", objeto da controvérsia quanto aos efeitos fiscais, amolda-se à específica disposição do art. 17 da Lei 9.532/97, de 10/12/97. pois **o que fora autuado diz respeito especificamente ao ganho de capital obtido a partir da devolução de títulos patrimoniais de entidades isentas, prevista no art. 17 da Lei nº 9.532/97, e art. 239 do RIR/99, e não à tributação de reavaliações dos títulos patrimoniais.**

MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP) – FALTA DE PREVISÃO LEGAL – UTILIZAÇÃO DO CUSTO ORIGINAL CORRIGIDO

A solução Cosit nº 10 tratou muito bem da não aplicação do art. 16 da Lei n. 9532/97 ao caso da Desmutualização. No caso se tenta reforçar a previsão legal para que as associações possam utilizar-se do instituto da cisão, como foi o caso da Recorrente em seu recurso. Acontece, como já se disse alhures, que a Lei trata de analisar um gênero mais abrangente: todas as instituições isentas que podem ou não serem associações. Mas, como se pode notar, a referência a essa Lei só serviu para reforçar o entendimento do fisco de que o MEP (Método da equivalência patrimonial) não pode ser utilizado, pois resta literal no dispositivo que no custo de aquisição das cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores não estão incluídos os acréscimos em virtude de aumento de capital da bolsa de valores

Eis o trecho da referida Solução Cosit nº 10:

DO ART. 16 DA LEI Nº 9.532, DE 1977

53. No tocante à indagação da consulente sobre o significado do termo “valor de aquisição” contido no parágrafo único do art. 16 da Lei nº 9.532, de 1997, cumpre, primeiramente, ressaltar que tal parágrafo não se aplica à hipótese fática exposta pela consulente, se não vejamos como dispõe tal dispositivo legal:

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

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

54. Ora, a hipótese fática intitulada “desmutualização”, conforme descrita pela consultante, prevê que a transferência de bens das bolsas de valores para outras pessoas jurídicas não tornará aquelas sócias dessas, mas, sim, os seus associados, ou seja, as sociedades corretoras, o que configura uma devolução de capital aos associados, matéria disciplinada pelo art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997. Ademais, conforme já abordado anteriormente, os destinatários da norma do art. 16, acima transcrito, são também as sociedades isentas de impostos, essas sim podem realizar cisões, fusões e incorporações quando regidas pela Lei nº 6.404, de 1976. Repita-se que não pode a consultante entender que neste dispositivo se encontre qualquer modificação do regime jurídico aplicável às associações (bolsa de valores) ou então autorização à aplicação subsidiária das normas da Lei nº 6.404, de 1976.

55. Ainda que assim não se entenda, caso se insista na aplicação do art. 16 em tela à operação de “desmutualização”, não há dúvida de que **o termo “valor de aquisição” significa, in casu, custo de aquisição das cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores, nele não incluídos os acréscimos em virtude de aumento de capital da bolsa de valores. Isso não só pela literalidade do próprio artigo, mas, principalmente porque restou fartamente demonstrado que nunca houve qualquer autorização legal para que as sociedades corretoras avaliassem as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo MEP. (destaquei)**

Jurisprudência Judicial e Administrativa

As decisões administrativa são praticamente unânimes no sentido da impossibilidade de se eximir da tributação pela "estratégia" da desmutualização:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ementa.

IRPJ e CSLL

Processo de desmutualização da BMF e BOVESPA

O processo de desmutualização da BMF e da Bovespa redundou na devolução do capital e conseqüente tributação nos termos do art. 17 da Lei 9532.

Método de Equivalência Patrimonial.

O MEP só se aplica aos investimentos em sociedades não sendo aplicável às associações civis sem fins lucrativos, não reguladas pela Lei 6404. **(1302-00.879 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão em 10/04/2012, relator Marcos Rodrigues de Mello)**

Nessa mesma linha estão as decisões de primeira e segunda instância no poder judiciário, embora ainda tal matéria ainda não tenha recebido a análise do STJ.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Decadência

Alega a esse respeito o seguinte em seu recurso:

Em 13/06/2012, data da lavratura dos presentes autos de infração, os lançamentos relativos aos exercícios pretéritos, até 2.007, estavam, irrevogável e definitivamente, homologados, sendo juridicamente impossível, à luz da legislação tributária, à Administração Tributária, ou quem quer que seja, alterá-los.

Portanto, não se poderia mais questionar o valor dos títulos usados como base na apuração do resultado destes exercícios pretéritos, sob pena do estabelecimento de completa insegurança jurídica, revisando-se períodos de apuração definitivamente homologados. (...)

Cabe aqui salientar que o prazo de decadência previsto no artigo 150, § 4o, do Código Tributário Nacional diz respeito ao direito de lançar. Tal dispositivo, portanto, não serve para impedir que a autoridade fiscal averigüe a veracidade dos registros contábeis que repercutem em exercícios futuros.

É que o § 3o do artigo 264 do RIR/99 determina que os comprovantes da escrituração que irão ter repercussão em lançamentos contábeis em exercícios futuros (como é o caso do valor de custo dos títulos patrimoniais em apreço) devem ser preservados até que se opere a decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento relativamente a esses exercícios.

Sendo assim, se o títulos patrimoniais das Bolsas estavam sujeitos à atualização periódica, é certo que os documentos que comprovassem o valor pelo qual tais títulos ingressaram na contabilidade da contribuinte, indicando, assim, o seu "custo", deveriam ter sido preservados, até cinco anos após a data em que tais títulos tivessem sido baixados da contabilidade.

Portanto, sem respaldo na legislação a pretensão da Recorrente de impedir a investigação fiscal quanto à apuração do valor de custo dos títulos patrimoniais da BM&F.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL TRIBUTAÇÃO

REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz de exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%.

Quadro de composição das multas isolada lançada referente à setembro de 2007, por consequência da falta de declaração do ganho de capital na devolução do capital, conforme consta do FVF:

Vaior tributável	R\$3.087.940,00
IRPJ devido ■■	R\$ 578.988,75
Multa isolada - 50% sobre o IR devido	R\$ 385.992,50
CSLL devida	R\$ 194.540,60
Multa isolada - 50% sobre a CSLL devida	R\$ 138.957,30

Cabe de início esclarecer que não se confundem as duas infrações, pois são distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do

comportamento, coexista o pretense direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Da Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105

Ressalvo o meu entendimento que sempre foi pela manutenção das multas isoladas, porém o modifico em função de regramento vinculante superveniente (Súmula CARF n.º 105), que possui o seguinte teor:

Súmula CARF n.º 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Porém, cabe salientar que a asserção contida na súmula só é válida para os anos-calendários anteriores a 2007, pois com fundamento em dispositivo legal (no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) que foi posteriormente modificado.

Portanto a Súmula nº105 só aplica-se aos anos-calendários anteriores a 2007, eis que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07, bem assim que haja imposto devido e não apuração de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, como também é o caso.

Como o caso que se cuida refere-se ao ano-calendário de 2007, não há que se falar em aplicação da súmula ao caso concreto.

Portanto, mantenho as multas isoladas sobre as estimativas.

Por todo o exposto, afasto a prejudicial de decadência e nego provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional.

Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional. Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%):
R\$ 956.613,45*

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72):
R\$ 631.537,55*

O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de CSLL:

*Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 –
R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64*

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

*Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67):
R\$ 78.159,19*

Com base no posicionamento acima estampado e nos valores relatados pelo insigne Presidente e Relator, apresento o cálculo da absorção:

IRPJ lançado no ajuste e que serviu de base à multa de ofício: R\$ 578.988,75

Multa isolada: R\$ 385.992,50

IRPJ estimativa: R\$ 771.985,00 (R\$ 385.992,50 / 50%)

Estimativa remanescente: R\$ 192.996,25 (R\$ 771.985,00 - R\$ 578.988,75)

Multa isolada das estimativas de IRPJ mantida: R\$ 96.498,12 (R\$ 192.996,25 x 50%)

Multa isolada das estimativas de IRPJ exonerada: R\$ 289.494,38 (R\$ 385.992,50 - R\$ 96.498,12)

CSLL lançada no ajuste e que serviu de base à multa de ofício: R\$ 194.540,60

Multa isolada: R\$ 138.957,30

CSLL estimativa: R\$ 277.914,60 (R\$ 138.957,30 / 50%)

Estimativa remanescente: R\$ 83.374,00 (R\$ 277.914,60 - R\$ 194.540,60)

Multa isolada das estimativas de CSLL mantida: R\$ 41.687,00 (R\$ 83.374,00 x 50%)

Multa isolada das estimativas de CSLL exonerada: R\$ 97.270,30 (R\$ 138.957,30 - R\$ 41.687,00)

Por todo o exposto, voto para afastar parcialmente as multas isoladas nos valores acima determinados.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado