



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721128/2012-18
ACÓRDÃO	1202-001.591 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIAL DO BRASIL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO

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. (SÚMULA CARF nº 118).

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. EXAME DE LIVROS E DOCUMENTOS. FATOS QUE DERAM ORIGEM AO VALOR COMPUTADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL DO PERÍODO EM EXAME.

A decadência se opera em relação ao crédito tributário a contar de seus fatos geradores, mas não em relação ao exame de livros e documentos referentes a períodos anteriores quando necessários para verificação de fatos que deram origem ao valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos quanto ao mérito da exigência; e: ii) por voto de qualidade, em relação à aplicação da multa isolada. Vencidos os conselheiros André Luís Ulrich Pinto (relator), Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Liana Carine Fernandes de Queiroz, que votaram para afastar a aplicação dessa penalidade. Designado para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Roney Sandro Freire Correa (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto(Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação.

Neste processo foi constituído lançamento de ofício no valor de R\$ 389.571,18 de IRPJ e CSLL, para o ano-calendário de 2008, com compensação indevida em 2009, por não ter oferecido à tributação o ganho auferido no processo de desmutualização da CETIP Associação, com redução de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em 2008, ocasionando glosa de compensação em 2009 e multa exigida isoladamente sobre os valores mensais não recolhidos a título de estimativa.

I – DO PROCEDIMENTO FISCAL

A Fiscalização apurou infração pela falta de tributação do ganho auferido pela Industrial do Brasil DTVM Ltda na devolução do patrimônio social da Cetip Associação, instituição isenta, sem fins lucrativas, da qual era associada.

Ganho auferido na desmutualização da CETIP Em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 05/2008 os associados da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação aprovaram o processo de desmutualização da referida instituição, com efeitos a partir de julho de 2008.

As atividade desempenhadas pela CETIP Associação foram passaram a ser conduzidas pela CETIP S.A. – Balcão Organizado de Ativos e Derivativos por meio de cisão parcial.

Os direitos patrimoniais dos antigos associados foram desvinculados dos direitos de acesso e convertidos em participações acionárias, tomando como base o balanço de 31 de março de 2008, cujo patrimônio líquido correspondia à R\$ 202.018.896,00, sendo que 99,84% deste patrimônio foi vertido para CETIP S.A., o que representava R\$ 406.650,00 para cada um das cotas patrimoniais da associação.

O valor restante permaneceu na CETIP Associação que ganhou a denominação de Cetip Educacional.

Como os efeitos ocorreriam apenas a partir de 1º de julho de 2008, os associados deveriam contabilizar a variação patrimonial correspondente à parcela cindida da Cetip Associação ocorrida entre 1º de abril a 30 de junho de 2008.

Esses valores foram mencionados nas notas explicativas auditadas pela KPMG conforme transcrito:

“Os resultados das variações patrimoniais ocorridas na Cetip Associação entre 1º de abril de 2008 e 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 S.A. em 1º de julho de 2008. Nesse período, foi apurado pela CETIP Associação um superávit de R\$20.415.180,00, que foi incorporado ao patrimônio da CETIP S.A. deduzido de R\$1.660.986,00, referente a tributos sobre a reserva de reavaliação incluída no acervo patrimonial da CETIP Associação, como contribuição adicional registrada em reserva de capital.”

Portanto, as demonstrações financeiras revelaram que houve um incremento de R\$ 18.754.194,00 a título de parcela adicional do acervo da CETIP Associação

incorporado pela Companhia registrada em reserva de capital que representa o valor total da variação patrimonial ocorrida no período.

Assim, houve um incremento de R\$ 37.810,88 em cada um das 496 cotas patrimoniais, que somado ao valor fixado anteriormente de R\$ 406.650,00 totalizou o montante de R\$ 444.460,80 por título como devolução do patrimônio social da Cetip Associação no seu processo de desmutualização.

A Industrial DTVM apresentou Carta-Resposta da Cetip, de 04 de maio de 2009, informando que ela era detentora de 406.650 ações de emissão da Cetip S.A., oriundas da cisão da CETIP – Câmara de Liquidação e Custódia.

A autoridade tributária ressalta que tanto a atualização patrimonial como o ganho auferido no processo de desmutualização da CETIP Associação não foram oferecidos à tributação pelo IRPJ e CSLL.

Segundo a Fiscalização, este ganho é representado pela diferença entre o valor atribuído às ações recebidas de emissão da CETIP S.A. e o custo de aquisição do título patrimonial daquela instituição, adquirido em 28/12/1995 pelo valor de R\$ 6.260,00.

A autoridade fiscal enquadrou o fato narrado no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, por configurar um processo de devolução de patrimônio de instituição inseta sem fins lucrativos representada por ações de empresa privada CETIP S.A, tornando seus associados acionistas dessa pessoa jurídica.

Com base neste enquadramento, os associados deveriam reconhecer o ganho obtido para fins de tributação do IRPJ e CSLL, representado pela diferença entre o valor nominal atribuído às ações recebidas pela CETIP S.A. e o valor que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio ou custo de aquisição do título patrimonial daquela instituição.

A Fiscalização traz em seu relato o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, que tratou do tratamento tributário na desmutualização da Bovespa e BM&F, operação similar a que está que foi praticada no caso em tela, não se aplicando o método da equivalência patrimonial fins de avaliação da participação em associações civis sem fins lucrativos.

Com base no enquadramento citado, a autoridade lançadora auferiu ganho de R\$ 438.200,88, correspondente ao montante de R\$ 444.460,88 subtraído do custo de aquisição de R\$ 6.260,00.

Compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em 2009 A contribuinte apurou prejuízos fiscais em 2007 e 2008 totalizando um saldo de R\$ 280.395,87, que foi integralmente compensado no ano-calendário de 2009.

Em razão da infração apurada no ano-calendário de 2008, o prejuízo fiscal de R\$ 195.040,54 foi alterado para um lucro real de R\$ 243.160,34. Este valor foi compensado de ofício com o prejuízo fiscal de 2007, em 30%, pelo valor de R\$ 72.948,10.

Assim, a autoridade fiscal apurou um lucro real ajustado de R\$ 170.212,24 para o ano-calendário de 2008 após a compensação do prejuízo.

Em consequência, restou ainda como saldo do prejuízo fiscal de 2007 o valor de R\$ 12.407,23 (R\$ 85.355,33 – R\$ 72.948,10) compensável a partir de 2009.

Portanto, a contribuinte compensou indevidamente em 2009 o valor de R\$ 267.988,64 (R\$ 280.395,87 – R\$ 12.407,23), que foi a base do imposto lançado de ofício referente ao ano-calendário de 2009.

Tal sistemática de cálculo foi adotada de forma idêntica para a compensação indevida de base negativa de CSLL, com exatamente os mesmo valores, razão pela qual não será aqui repetida.

Falta de pagamento da estimativa mensal – multa isolada A infração pela falta de tributação do ganho auferido em devolução do patrimônio social de sociedade isenta CETIP acarretou o lançamento da multa de 50%, exigida isoladamente sobre o imposto ou a contribuição que deixou de ser recolhida na estimativa mensal, de acordo com o art. 44, inc. II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996.

A Contribuinte optou por calcular as estimativas mensais do imposto e da contribuição com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução sendo que, no mês de julho de 2008, período em que se constatou a infração, foi apurado um prejuízo de R\$ 74.410,52, tanto para a base do IRPJ quanto para a CSLL.

Assim, a fiscalização efetuou o lançamento da multa isolada da seguinte forma:

Estimativa - Julho de 2.008	IRPJ (25%)	CSLL (15%)
Base da estimativa apurada	(R\$74.410,52)	(R\$74.410,52)
Infração apurada em 07/2008	R\$438.200,88	R\$438.200,88
Base da estimativa ajustada	R\$363.790,36	R\$363.790,36
Valor do imposto/contribuição	R\$76.947,59	R\$54.568,55
Multa isolada - 50%	R\$38.473,80	R\$27.284,27

II – DA IMPUGNAÇÃO

Regularmente cientificada em 24/09/2012, a Impugnante irresignada apresentou suas razões.

A Impugnante alega que não houve a devolução patrimonial alegada pela Fiscalização, portanto, não havendo qualquer tributação decorrente da operação.

Alega que o que houve foi uma cisão da CETIP Associação destinando parte de seu patrimônio ao aumento do capital de uma sociedade anônima.

A entidade criada teria as mesmas atividades operacionais de sua sucedida, sendo que esta última continuou existindo, com o patrimônio não operacional, tudo como descrito no Protocolo de Cisão e Justificativas.

Aponta que a Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2007, que tratou da desmutualização da Bovespa e BM&F está em conflito interno com a Decisão Cosit nº 13, de 1997, em face de consulta formulada pela ANCOR – Associação Nacional das Corretoras de Valores, Câmbio e Mercadorias.

O procedimento adotado pela Impugnante foi amparado por esta decisão da Cosit em 1997, porém, em virtude da transformação ocorrida com as bolsas de valores, a SC Cosit 10/2007 foi solucionada de forma diferente da anterior, justificando-se em alterações na legislação de regência.

Argumenta que a SC 10/2007 nega que a associação passou por uma operação de cisão, entendendo que tal instituto seria privativo de sociedades anônimas. Assim, o ato administrativo sugere que houve uma disfarçada devolução de patrimônio aos associados, que o teriam usado na subscrição do capital de sociedades novas na substituição da operação dos negócios com títulos e valores mobiliários.

Defende que nenhuma legislação impede que sociedade de qualquer forma ou associação lance mão do instituto da transformação, na modalidade cisão.

Pelo contrário, traz o art. 2.033 combinado com o art. 44, ambos do Código Civil, para defender que o instituto da cisão aplica-se à entidades associativas, sendo falaciosa a afirmativa da SC Cosit 10/2007 que este instituto somente se aplica à sociedades.

Segundo analisa, tal procedimento é corroborado pelo art. 16 da Lei nº 9.532, 1997, que admite expressamente a possibilidade de entidade isenta realizar a operação de cisão e incorporação, citando entendimento doutrinário.

Pelo que cita, conclui que a operação de cisão feita pela CETIP, seguindo os ditames legais e registradas regularmente pelo Registro do Comércio são regulares e legais, desencadeando todos as consequências que a lei lhe atribuiu.

Assim, infere que esta cisão não implica em distribuição do patrimônio cindido para os associados. O que houve foi a versão direta deste patrimônio da pessoa jurídica cindida para a pessoa jurídica resultante. Para o associado somente haveria uma troca de ativo pelo mesmo valor.

Alega que o enquadramento legal utilizado pela fiscalização em nada tem a ver com a operação realizada, já que não houve qualquer devolução patrimonial. O art. 17 da lei nº 9.532/97 trata exclusivamente de devolução de patrimônio de entidade isenta que houver sido entregue para a sua formação.

Entende que tal dispositivo não revogou o Decreto Lei nº 1.109, de 1970, que trata de situação específica quando a mais valia é transformada em capital social.

Continua sua argumentação de defesa sob o prisma da realização do ganho. Mesmo que se entendesse que houve ganho na operação, não havendo realização do ganho, não haveria o que se tributar.

Sob o aspecto do registro da operação, esclarece que os ativos patrimoniais foram vertidos para o patrimônio da sociedade anônima pelo valor contábil, prerrogativa incontestável inerente ao próprio instituto jurídico.

Com isso, na contabilidade dos associados, o valor que antes representava o título patrimonial passou a representar uma quantidade de ações. Nesse momento, a correspondência de um para um entre o valor contabilizado nas ações na escrituração dos associados e da nova sociedade indica que nada havia a tributar, ainda que se admita o entendimento da SC 10/2007 de que houve uma devolução de capital e um subscrição.

Entende que não existiu ganho. Que agiu de acordo com as regras de registro do BACEN, da CVM e do próprio Fisco, que determinava o procedimento da Decisão Cosit nº 13/1995, o qual previa que o valor resultante da diferença entre o valor originalmente contabilizado e o novo valor das ações deveria ser lançado diretamente nas contas de Patrimônio Líquido e em momento posterior levado ao capital, aumentando-o ou diminuindo-o.

A diferença entre o valor histórico de aquisição do título patrimonial e o valor contábil presente, decorreu da metodologia imposta pelo BACEN e CVM para o tratamento contábil de investimento em título patrimonial.

Ano a ano era feita a equivalência entre o valor contábil e o PL da associação, como no período este cresceu, também o valor correspondente no investimento do associado aumentou de forma alinhada, diferenciando do método de equivalência patrimonial pois a diferença não transita em conta de resultado, é apropriado diretamente no patrimônio líquido.

Define, portanto, que o aumento do capital proveniente de reservas tem tratamento tributário isento.

Sobre tal entendimento indica a Portaria MF 785, de 1977, que afirma a não incidência tributária sobre a mais valia como “não constitui receita nem ganho de capital”, desde que não houvesse distribuição de resultados e ele fosse incorporado ao capital.

Argui que tal portaria não foi revogada explicitamente, bem como o Decreto 1.109, de 1970, não havendo outro entendimento possível que não seja o de que esta legislação está em vigor.

Destaca que a base legal usada por esta legislação é a Lei nº 8.849, de 1994, que ratificou que a cisão não implica em restituição de capital ao sócio ou acionista.

Ao fim, ataca novamente a SC Cosit 10/2007, que pretendeu estabelecer nova regra para apurar o valor destes títulos, entendendo que os títulos devem ser considerados pelo valor de aquisição, questionando o fundamento utilizado.

Indica que ao proceder da forma que fez, o Fisco estaria desqualificando a escrituração contábil e deveria arbitrar o lucro, mudando a regra do jogo quando este já está encerrado.

Aceitar o procedimento adotado pelo Fisco seria admitir um arbitramento do lucro sem qualquer base legal, o que se traduz em confisco puro e simples.

Prejudicial de Mérito - Decadência Argumenta que em 24/09/2012, data da lavratura dos presentes autos, os lançamentos relativos aos exercícios pretéritos a 2007 estavam homologados definitivamente.

Que por isso, não podia mais a administração tributária questionar o valor dos títulos usados como base na apuração do resultado destes exercícios pretéritos, revisandose períodos de apuração definitivamente homologados.

Como entende cediço, nunca houve a determinação de se manter o valor da equivalência positiva registrado para tributação futura, e assim, não se poderia sob pena de reabrir o lançamento já homologado.

Com isso, afirma que nunca se poderia, sob o reconhecimento de fato já homologado, se invadir exercícios anteriores à 2007 para se buscar o valor destes títulos, configurando-se tal procedimento, mais uma vez, puro arbítrio e abuso de poder.

Aplica a argumentação de defesa também para a CSLL exigida, esclarecendo complementarmente que o ajuste do valor dos títulos não transitava pelas contas de resultado da pessoa jurídica, compondo diretamente o patrimônio líquido, portanto, não fazendo parte do lucro líquido.

Da ilegalidade e arbitrariedade da aplicação das multas isoladas Arrazoa que a penalidade prevista no art. 44, inc. II, alínea “b” da nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, somente é cabível dentro do próprio exercício, eis que os tributos efetivamente devidas não seriam exigíveis.

Após o encerramento do exercício os tributos em si já seriam exigidos, deixando de ser aplicada a multa isolada para ser aplicada a multa de ofício, evidenciando mais um erro do agente fiscal ao aplicar concomitantemente ambas as penalidades, a multa isolada e a multa de ofício, trazendo julgados do Conselho de Contribuintes.

A DRJ ao proferir o acórdão nº 03-85.548 - 8ª Turma da DRJ/BSB, julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente, por entender: (i) não ter decorrido prazo decadencial, considerando a ocorrência de fatos geradores nos anos-calendário de 2008 e 2009 e a constituição do crédito tributário com ciência do sujeito passivo em 24/09/2012; (ii) existir ganho patrimonial na operação de desmutualização da CETIP; (iii) manter a multa isolada diante de previsão legal; e (i) considerar preclusa a matéria relacionada à infração de

compensação indevida no ano-calendário de 2009 de acordo com a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL do ano de 2008.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário repisando as matérias já trazidas em sede de impugnação, insistindo nas teses de decadência, inexistência de acréscimo patrimonial e argumentando pela ausência de previsão legal para exigência de CSLL e requerendo a aplicação do princípio da consunção para afastar a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, deve ser conhecido.

Como relatado linhas acima, a Recorrente interpôs recurso voluntário repisando as matérias já trazidas em sede de impugnação, insistindo nas teses de decadência, inexistência de acréscimo patrimonial e argumentando pela ausência de previsão legal para exigência de CSLL e requerendo a aplicação do princípio da consunção para afastar a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

Passa-se a analisar as matérias recursais.

1 DECADÊNCIA

Apesar da Recorrente não utilizar o termo “decadência” em seu recurso. Depreende-se de suas razões recursais que uma de suas pretensões é ver afastada a cobrança dos tributos exigidos no presente processo em razão daquilo que denomina “questão temporal”, argumentando que a fiscalização não poderia, “invadir exercício anterior a 2007 para se buscar valor de títulos, configurando-se tal procedimento, mais uma vez, puro arbítrio e abuso de poder”.

A alegação da Recorrente parte da compreensão equivocada do instituto da decadência tributária e das regras para contagem do prazo quinquenal.

Importante destacar que os autos do presente processo tratam das seguintes infrações: (Infração 1) Outros Resultados não operacionais – Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidades Isentas; (Infração 2) Saldo Insuficiente – Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com resultado da Atividade Geral; e (Infração 3) Multa ou Juros Isolados – Falta de Recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

Todos as infrações referem-se a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2009.

Independentemente de qual norma se aplique para contagem do prazo decadencial, tem-se que a Recorrente foi cientificada da constituição do crédito tributário antes do decurso do prazo de cinco anos, mais precisamente no dia 24/09/2012, conforme se verifica das fls. 274 e 286.

Portanto, não há que se falar em decadência.

2 OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO

Uma das questões debatidas nos autos do presente processo envolve a operação de desmutualização da CETIP, na qual ocorreu a substituição dos títulos patrimoniais por ações.

Em 29 de maio de 2008, deliberou-se, por Assembleia Geral Extraordinária (AGE) que as atividades da **CETIP Associação** passariam a ser exercidas sob a forma de sociedade anônima, com a consequente cisão parcial da **CETIP – Associação** e incorporação da parcela cindida por outra sociedade **CETIP S.A.**, que passou a realizar as atividades operacionais antes desenvolvidas pela **CETIP – Associação**.

Dessa forma, os títulos patrimoniais da **CETIP Associação** foram transformados em ações da **CETIP S.A.**, eis aqui a operação de desmutualização idêntica à apresentada no caso em tela.

A Recorrente argumenta que da referida operação não decorreu qualquer acréscimo patrimonial, não tendo ocorrido fato gerador de IRPJ e CSLL. Por essa razão, entende ser injustificável a constituição do crédito tributário em discussão nos autos do presente processo.

A discussão é conhecida no âmbito deste Conselho e já foi pacificada pela Súmula CARF nº 118, cujo enunciado assim dispõe:

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).

Dessa forma, por ser plenamente aplicável a Súmula CARF nº 118 transcrita acima, mais não é preciso dizer para fundamentar o acórdão neste ponto, sendo imperativa a negativa de provimento do recurso voluntário.

Melhor razão não assiste à Recorrente ao argumentar pela impossibilidade de exigência reflexa de CSLL.

Uma vez caracterizado o ganho tributável é decorrente do processo de desmutualização, é devida a exigência de IRPJ e CSLL, conforme previsto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

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.

Especificamente com relação à CSLL, note-se que o § 4º do art. 17 da Lei nº 9.532/1997 transcrito acima disciplina o tema, não havendo dúvidas sobre a incidência de CSLL no caso em tela.

Da mesma forma, cabe destaque ao art. 28 da Lei 9.430/1996, que estabelece a aplicação para apuração da CSLL das regras previstas para determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Por essas razões, não merece provimento o recurso voluntário.

3 CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

Por fim, um último aspecto do recurso voluntário merece atenção. Trata-se de discussão que envolve a concomitância entre multa isolada e multa de ofício.

Alega a Recorrente que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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;

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

Nesse sentido, veja-se o acórdão 1401-006.014, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que recebeu a seguinte ementa:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

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

É certo que a *ratio decidendi* dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Dessa forma, deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a multa isolada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a exigência de multa isolada.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado.

Peço vênia ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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;

(....)§ 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;

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício.

Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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.

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto