



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

Processo n° 16327.721465/2012-05
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.240 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2015
Matéria IRPJ E CSLL - PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS
Recorrente BANCO BANKPAR S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO.

Devem ser adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social (arts. 9º e 28 da Lei nº 9.430/96), as perdas com recebimento de créditos sem garantia de valor, superiores a R\$ 30.000,00 e vencidos há mais de um ano, quando o sujeito passivo não inicia e mantém os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP.

A desmutualização da CETIP, da maneira peculiar em que foi realizada, implicou a extinção fática dessa associação civil sem fins lucrativos. Extinta faticamente a CETIP, o patrimônio da entidade foi devolvido a seus associados que, assim, submeteram-se ao disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos neste ponto os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadado e Ronaldo

Apelbaum que lhe davam parcial provimento para afastar a exigência do IRPJ e da CSLL decorrente da desmutualização da CETIP.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteadó, Roberto Caparroz de Almeida, Ester Marques Lins de Sousa e Ronaldo Apelbaum (Vice-presidente).

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos nos termos dos arts. 33 e 34, I, ambos do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 12-59.562, exarado pela 15ª Turma da DRJ 1 no Rio de Janeiro - RJ.

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 408 e ss.):

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada à interessada acima identificada, pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo/DEINF/SP, em 17/12/2012, por meio dos seguintes autos de infração: de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 162/169), no valor de R\$ 8.119.248,27 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 170/178), no valor de R\$ 1.023.980,07, ambos acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até dezembro/2012. O total da autuação perfaz o montante de R\$ 19.427.531,58, conforme demonstrativo de fl. 02.

A autuação de IRPJ decorre da constatação pela DEINF/SP das seguintes infrações:

001) PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS POR INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

- Perda no recebimento de créditos deduzida indevidamente, por inobservância dos requisitos legais, conforme relatório fiscal em anexo.

- Não cobrou judicialmente perdas superiores a R\$30.000,00.

- Não comprovou que recuperação de créditos foi tributada anteriormente.

(...)

0002 "ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA""ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS"

- Royalties" indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais, conforme relatório fiscal em anexo.

- Valor deduzido excedeu o limite de 1% sobre a receita.

(...)

0003 OUTROS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS.
GANHOS AUFERIDOS EM DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO
SOCIAL DE ENTIDADES ISENTAS

- Omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta conforme relatório fiscal em anexo. Desmutualização da CETIP.

(...)

0004 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO.
POSTERGAÇÃO DE RECEITAS

- Em 2008, o contribuinte apurou e declarou/recolheu o IRPJ em valor menor que o devido, pois deixou de reconhecer receitas tributáveis auferidas, devido a desmutualização da CETIP, vindo a reconhecê-las apenas em 2011, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

As infrações descritas nos itens 1, 3 e 4 causaram repercussão na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, deste modo, por decorrência foram apurados de ofício o tributo correspondente com os devidos acréscimos legais.

Como parte integrante da autuação veio o Termo de Verificação Fiscal de fls.51/54, que transcrevemos parcialmente:

1) Perdas em Operações de Crédito

O Banco Bankpar reconheceu na Linha 47 da Ficha 09B da DIPJ no ano calendário 2008, "Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito", no valor de R\$124.093.051,72 (fl. 305).

Foi intimado a apresentar a composição do valor acima, através de listagem com as contas contábeis, descrição e detalhamento dos itens que compõem o valor informado, bem como listagem discriminando:

- a) Data de início da operação de crédito
- b) Nome e CPF ou CNPJ do tomador do empréstimo ;
- c) Valor da operação ;
- d) Garantias ;
- e) Data da baixa do crédito (considerado como perda).

Apresentou lista em meio magnético, discriminando as perdas.

Foram lavrados Termos de Intimação para o Banco Bankpar comprovar que as perdas em valores superiores a R\$ 30.000,00 foram objeto de procedimentos judiciais para seu recebimento, de acordo com o artigo 9º, § 1º, incisos II, c, e III da Lei ns 9.430/96.

Em 30/01/2012 respondeu que não foram iniciados procedimentos judiciais para o recebimento das operações de crédito listadas.

Dessa forma, as perdas com valores superiores a R\$30.000,00 não podem ser excluídas da apuração do Lucro Real, de acordo com o artigo 9º §1º incisos II, c, e III da Lei nº 9.430/96.

O valor de R\$ 4.645.119,63 referente a recuperação de créditos baixados como prejuízo foi considerado como perda dedutível em operações de crédito.

Em 19/11/2012, o Bankpar foi intimado a explicar os motivos desse valor ter sido considerado como perdas dedutíveis em operações de crédito, apresentando a capitulação legal e também comprovar com controles internos, lançamentos contábeis e LALUR que esse valor sofreu tributação anteriormente.

Em 29/11/2012 solicitou prorrogação do atendimento da intimação até 10/12/2012 e não apresentou resposta a Intimação.

1.1) LANÇAMENTO Considerando o exposto na página anterior, os valores abaixo, reconhecidos como perdas em operações de crédito, serão adicionados na apuração do Lucro Real, no ano calendário de 2008:

(...)

2) Títulos Patrimoniais da CETIP:

Informou que a data de ingresso no quadro associativo da CETIP ocorreu em 21 de outubro de 1996 pelo valor de R\$ 30.682,00.

Os valores reconhecidos na conta de Reserva Patrimonial nº 6.1.3.70.00.9001.0, conforme demonstrativo apresentado, a título de valorização patrimonial do título da CETIP, não foram oferecidos a tributação do IRPJ e CSLL, quando do seu reconhecimento nos livros contábeis. O Banco Bankpar não reconheceu o ganho de capital por ocasião da substituição dos títulos patrimoniais por ações.

2.1) Descrição dos Fatos

A CETIP iniciou suas operações em 1986, como uma câmara de compensação e liquidação para proporcionar mais segurança e agilidade às operações do mercado financeiro brasileiro; fornece ambientes de negociação e registro de

valores mobiliários, títulos públicos e privados de renda fixa e derivativos de balcão.

A CETIP Câmara de Custódia e Liquidação, aqui chamada de "CETIP Associação", foi criada como uma associação civil, sem fins lucrativos, cujos associados possuíam títulos patrimoniais da entidade. Em maio de 2008, os associados aprovaram a proposta do chamado processo de "desmutualização", com a transformação da parte operacional da CETIP Associação em uma sociedade anônima que, a partir de 19 de julho de 2008, passou a operar como CETIP S/A Balcão Organizado de Ativos e Derivativos (CNPJ nº 09.358.105/000191), aqui chamada de "CETIP S/A". Esta empresa passou a ter capital aberto em 28 de outubro de 2008, com ações negociadas no Novo Mercado da BM&F Bovespa.

Em Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 29/05/2008 os associados aprovaram a proposta de desmutualização da CETIP, de onde se extraem as seguintes informações:

- foi aprovada a cisão patrimonial da CETIP Associação, com incorporação da parcela cindida pela CETIP S/A, bem como a alteração da denominação da CETIP Associação para CETIP Educacional, a partir de 01/07/2008, passando esta última a exercer apenas atividades educacionais ;

- antes da desmutualização, os títulos patrimoniais da CETIP Associação apresentavam dois aspectos distintos para o associado o primeiro, de conteúdo patrimonial, refletia o valor da participação da empresa no capital da CETIP ; o segundo, de natureza operacional, permitia a ela o "direito de acesso", ou seja, davalhes o direito de operar na CETIP ;

- com a desmutualização, os detentores de títulos patrimoniais da CETIP Associação transformaram-se em acionistas da CETIP S/A, e o acesso aos serviços e sistemas da CETIP deixou de estar vinculado à propriedade de título patrimonial ;

- a devolução do capital aos detentores de títulos patrimoniais ficou estabelecida conforme o item 5.1 do "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP Câmara de Custódia e Liquidação

2.2) Valor da Desmutualização da CETIP

Na A.G.E. da desmutualização foi aprovado o INSTRUMENTO DE PROTOCOLO E JUSTIFICATIVA DA OPERAÇÃO DE CISÃO PARCIAL DA CETIP CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO, o qual fixa as diretrizes operacionais e econômicas do ato societário.

I - INTRODUÇÃO

1.1..O presente Protocolo estabelece as condições da operação de cisão parcial da CETIP ASSOCIAÇÃO, com versão da parcela cindida de seu patrimônio para a CETIP S.A. e a conseqüente atribuição de novas ações, a serem emitidas pela CETIP S.A. para os associados da CETIP ASSOCIAÇÃO. A cisão e Incorporação objeto deste Protocolo, desde que aprovadas pelas respectivas assembleias, somente produzirão seus efeitos em 1 de julho de 2008.

Com base no patrimônio do balancete de 31 de março de 2008, foi deliberado que seriam cindidos elementos ativos e passivos da CETIP Associação no valor de R\$ 201.698.400,00, ou seja 99,84% do seu patrimônio líquido que na mesma data estava avaliado em R\$ 202.018.895,10.

Em conseqüência, o patrimônio da CETIP Associação após a cisão se reduziria a R\$ 320.495,10, equivalente a R\$ 646,16 por título patrimonial.

Pela devolução e cisão do patrimônio a cada um dos 496 titulares seriam atribuídas 406.650 ações da CETIP S.A., sem valor nominal.

(...)

Em suma, o valor do patrimônio que foi efetivamente devolvido pelos titulares da CETIP Associação, e que simultaneamente foi cindido à CETIP S.A., na data em que teve efeito a desmutualização 19 de Julho de 2008 foi de R\$ 221.451.393,00, o que equivale a R\$ 446.474,58 por associado.

2.3 Tributação da Devolução de Capital

A Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifestou, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 10, de 2007 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 30/10/2007), consulta proposta pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, acerca das repercussões tributárias advindas do processo de desmutualização. Na solução de consulta, fica claro que se aplica, ao processo de desmutualização, a tributação prevista no artigo 17 da lei nº 9.532/97, que dispõe:

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 n.º 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.

O citado artigo determina que deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro 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,' no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real.

Portanto, o entendimento da Receita Federal do Brasil é de que, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP Associação para as corretoras associadas, na forma de ações da CETIP S/A.

Isto porque, ao serem conferidas as ações da nova sociedade em substituição aos títulos patrimoniais, a corretora deixa de se qualificar como associada à CETIP Associação e passa a ser sócia da CETIP S/A, empresa que ostenta finalidade de lucro.

Dessa forma, a CETIP Associação, que deixa de existir e cujos títulos patrimoniais foram extintos, efetivamente devolve o seu patrimônio aos associados, na forma de ações da CETIP S/A. O valor a ser tributado é, portanto, o representado pela diferença entre o valor recebido pela corretora, na forma de ações da CETIP S/A, e o valor por ela entregue para a formação do patrimônio da CETIP Associação, ou seja, a valorização dos títulos patrimoniais ocorrida ao longo do tempo. A tabela na página seguinte resume a apuração deste valor que deixou de ser considerado

pelo sujeito passivo nas apurações de Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2.4) LANÇAMENTO

Valorização dos Títulos, no Período Compreendido entre a Data de Aquisição e a Data da Desmutualização da CETIP.

(...)

O Bankpar vendeu as ações da CETIP S/A em 30/11/2011 por R\$ 10.483.437,00 e o valor dessas ações era de R\$ 406.650,00. Auferiu, dessa forma um resultado de R\$10.076.787,00.

A diferença entre o valor de aquisição do título, R\$30.682,00 e o valor das ações da CETIP S/A, recebidas em substituição ao título, não foi reconhecido no resultado do ano calendário 2008.

Dessa forma, será lançado o valor de R\$ 375.968,00, que é a diferença entre R\$ 406.650,00, valor reconhecido na venda das ações e o valor de aquisição do título da CETIP na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL no ano calendário 2008.

Será lançado como postergação de reconhecimento de resultado o valor de R\$ 39.824,58, que é a diferença entre R\$ 446.474,58, valor das ações da CETIP valor das ações da CETIP S/A, recebidas em substituição ao título e o valor de R\$ 406.650,00 que foi reconhecido como custo das ações.

3) Despesas de Royalties

O Bankpar foi intimado a apresentar os elementos abaixo, referentes a royalties pagos no ano calendário de 2008 para American Express:

a) Cópias dos contratos referentes à licença de uso da marca American Express;

b) Comprovantes de registro dos contratos no Banco Central do Brasil;

c) Detalhamento dos critérios de apuração dos valores referentes aos royalties;

d) Cópias dos balancetes da conta 8.1.9.99.00.6 7124 Royalties.

Respondeu à intimação, informando que o valor reconhecido como despesa de royalties, conforme cópia do razão contábil da conta 8.1.9.99.006 7124, "Royalties" foi R\$ 28.699.667,28: Também afirmou que "não existe regulamentação para registro do contrato no Banco Central do Brasil".

O Bankpar foi intimado a apresentar a averbação do contrato referente à licença de uso da marca American Express no Instituto da Propriedade Industrial INPI, obedecidos o prazo e as condições de averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996 e o registro no Banco Central do Brasil, de acordo com a Lei 4131/1962, artigos 39, 99 e 119, e Circular BACEN n.º 2816.

Respondeu a intimação apresentando cópia da averbação do contrato no INPI e o registro no Banco Central.

(...)

O artigo 355 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) dispõe:

Às somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio e por assistência técnica, científica, ou semelhante, poderão ser deduzidas até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, (art.280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 74 e Lei n.º 4131, de 1962, art. 12 e Decreto Lei n.º 1730, de 1979, art. 69).

§ 1º serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministério de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei n.º 4131, de 1962, art. 12 § 1º)

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei n.º 4131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º a dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato do Instituto da Propriedade Industrial INPI, obedecidos o prazo e as condições de averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996.

Os coeficientes percentuais máximos admitidos para dedução, considerados os tipos de produção ou atividade,

segundo o grau de essencialidade encontram-se nas Portarias MF n.ºs 436, de 1958; 113, de 1959; 314, de 1970; e 60, de 1994.

A Portaria MF n.º 436, de 1958 estabeleceu o limite abaixo:

II - royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação: 1 % (um por cento).

As condições de dedutibilidade dos royalties pagos pelo Bankpar ao American Express são:

1º Averbação do respectivo ato ou contrato do Instituto da Propriedade Industrial INPI, obedecidos o prazo e as condições de averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996;

2º Registro no Banco Central do Brasil, de acordo com a Lei 4131/1962, artigos 3º, 9º e 112, e Circular BACEN n.º 92816.

3º Limite de 1% sobre a receita bruta, conforme Portaria MF a 436, de 1958.

Na cópia do registro no Banco Central, entregue pelo contribuinte, consta a seguinte observação "Para dedutibilidade fiscal deverá ser respeitado o coeficiente percentual máximo de 1 % sobre o preço líquido de venda dos produtos contratuais"

A primeira e segunda condições foram atendidas, mas com relação à terceira condição, limite de 1% sobre a receita, temos que verificar se o valor de R\$ 28.699.667,28, reconhecido como despesa de royalties, conforme cópia do razão contábil da conta 8.1.9.99.006 7124, "Royalties", atende esse limite.

Primeiramente convém verificar quais são as receitas que o Bankpar auferiu em virtude do uso da marca "American Express".

Na ficha 06B Demonstração de Resultado PJ Componente do Sistema Financeiro, no ano calendário 2008 existem receitas nas seguintes linhas:

(...)

28. Rendas de Créditos Vinculados ao BACEN e SFH 32: Ajuste Positivo a Valor de Mercado 36. Rendas de Prestação de Serviços As linhas de receitas operacionais que são oriundas do uso da marca "American Express" são:

(...)

As outras receitas que constam na ficha 06B, discriminadas abaixo, não tem evidentemente nenhuma origem com o uso da marca "American Express", e não compõem o cálculo do limite de 1%. Essas receitas são:

(...)

O Bankpar poderia deduzir como despesa de royalties somente o valor de R\$2.882.890,94, que representa 1 % da receita bruta que tem como origem o uso da marca "American Express".

O valor reconhecido como despesa de royalties foi R\$ 28.699.667,28. Dessa forma, houve um excedente de despesa dedutível de R\$25.816.776,34

3.2) LANÇAMENTO

Considerando o exposto acima, o valor de R\$ 25.816.776,34 (diferença entre o valor pago a título de royalties e o valor permitido como "dedutível) deve ser adicionado para fins de apuração do Lucro Real.

4) Lavratura de Auto de Infração

Considerando o disposto neste Termo e as informações prestadas pelo Contribuinte, encerramos nesta data a Ação Fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, com lançamento de ofício, por meio de Autos de Infração, dos créditos tributários, conforme discriminados abaixo:

(...)

Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 17/12/2012 (fls. 162 e 170), impugnou o lançamento em 16/01/2013 através da impugnação de fls. 186/237, instruída com os documentos de fls. 238/336, que reproduzo parcialmente:

(...)

II - PRELIMINARES

II.I. DA GLOSA DAS PERDAS ACIMA DE R\$ 30.000,00 DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO

Conforme informado anteriormente, a Fiscalização sustentou que o Impugnante não teria observado os requisitos legais para deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas relativas às perdas acima de R\$ 30.000,00, relativas ao ano-base de 2008, tendo em vista que o Impugnante não propôs as competentes ações judiciais para o recebimento desses créditos.

Como consequência dessa situação, a Fiscalização glosou a despesa de R\$ 1.625.879,06.

(...)

Pela análise da planilha acima transcrita, nota-se que a Fiscalização adicionou às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas no montante de R\$ 1.625.879,06, que se referem, em tese, às perdas superiores à R\$ 30.000,00.

Contudo, não consta, nos autos de infração originários do presente processo administrativo, qualquer documento comprobatório discriminando a composição do valor glosado de R\$ 1.625.879,06.

Nota-se, destarte, que o direito do Impugnante à ampla defesa e ao contraditório foi flagrantemente tolhido, na medida em que não é possível aferir qual a composição do valor glosado pela Fiscalização a título de perda no recebimento de crédito.

Vale dizer, o procedimento adotado pela Fiscalização compromete a lisura do presente processo administrativo, tendo em vista que não há possibilidade de o Impugnante se defender apropriadamente das acusações que lhe foram imputadas, porquanto a própria Fiscalização não comprovou, de maneira individualizada, que a soma de todos os valores relativos às perdas acima de R\$ 30.000,00, não cobradas judicialmente, totalizaria a quantia de R\$ 1.625.879,06!!!

(...)

Transpondo as lições acima para o presente caso, nota-se que houve nítido cerceamento de defesa e violação ao princípio do contraditório, pois conforme já mencionado, não consta nos autos de infração, que originaram o presente processo, qualquer planilha e/ou memória de cálculo discriminando a composição do valor de R\$ 1.625.879,06, que se refere, em tese, às perdas superiores à R\$ 30.000,00, nem tampouco os documentos que comprovam a glosa dessa despesa.

Ante o exposto, demonstrada a violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, face à ausência dos documentos indispensáveis para a plena cognição das acusações feitas pela Fiscalização, o Impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora reconheça a impropriedade da glosa no valor de R\$ 1.625.879,06.

II.2. DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DOS LANÇAMENTOS REFERENTES ÀS GLOSAS DAS PERDAS ACIMA DE R\$ 30.000,00

Além de não ter sido produzida a prova necessária para a Fiscalização glosar as despesas com perda no valor de R\$ 1.625.879,06, o que já é motivo suficiente para a exoneração dos créditos tributários de IRPJ e CSLL sobre tal montante, é certo também que a soma dos valores constantes na planilha

de fls. 74/75 dos autos do presente processo administrativo comprovam, de forma irrefutável, a iliquidez e incerteza dos lançamentos.

De fato, ainda que se alegue que a composição dos valores referentes às perdas acima de R\$ 30.000,00 estão identificadas na aludida planilha (e não no auto de infração, como seria de rigor), é importante destacar que a soma dos valores nela constante remonta a quantia de R\$ 1.031.418,77 e não R\$ 1.625.879,06, que foi apurado pelo Fiscal.

Confira-se, a propósito, a identificação dos nomes e dos respectivos créditos acima de R\$ 30.000,00 apurados pela própria Fiscalização no "Termo de Intimação", datado de 21/12/2011:

(...)

Verifica-se, destarte, pela análise da planilha acima transcrita, que apenas a perda de R\$ 1.031.418,77 poderia, quando muito, ter sido glosada se admitida como correta a única premissa adotada pela Fiscalização (o Impugnante não iniciou os procedimentos judiciais para o recebimento desses créditos).

Admitindo-se essa hipótese, verifica-se que a Fiscalização glosou, sem qualquer amparo documental ou probatório, uma perda a maior no valor de R\$ 594.460,29 (diferença de R\$ 1.031.418,77 e R\$ 1.625.879,06).

Nota-se, portanto, que os autos de infração em apreço carecem de liquidez e certeza, na medida em que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização no ponto ora discutido (R\$ 1.625.879,06) não retrata um montante correto para a glosa das despesas incorridas pelo Impugnante.

Com efeito, para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza, em conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, sem os quais fica constatada a nulidade do lançamento:

(...)

Assim, o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, torna-os nulos, gerando a obrigação para a Autoridade Julgadora de cancelá-los de ofício. Esse entendimento já foi manifestado, reiteradas vezes, pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, verbis:

"CRÉDITO TRIBUTÁRIO LIQUIDEZ E CERTEZA O lançamento tributário deve ser líquido e certo. Não se pode aceitar que a fase litigiosa se transforme num exercício continuado de identificação de erros e acertos

nos cálculos da auditoria fiscal e do julgamento de primeiro grau." (Acórdão nº 10707.369; g.n.)

"IRPJ LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO REQUISITOS ESSENCIAIS LIQUIDEZ E CERTEZA Não pode prevalecer lançamento tributário que padece dos requisitos de liquidez e certeza." (Acórdão nº 10707.187; g.n.)

Ante o exposto, considerando que os créditos tributários de IRPJ e CSLL são ilíquidos e incertos, o Impugnante aguarda, também por esse motivo, que essa E. Turma Julgadora cancele integralmente as autuações fiscais..

III DO MÉRITO

III.1. DA INDEVIDA GLOSA DAS PERDAS EM OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Consoante mencionado anteriormente, no que diz respeito a este ponto a Fiscalização entendeu que o Impugnante (i) não teria cobrado judicialmente as perdas superiores à R\$ 30.000,00 e (ii) não explicou os motivos pelos quais o valor de R\$ 4.645.119,63, referente à recuperação de créditos baixados como prejuízo, foi considerado como perda dedutível em operação de crédito.

Contudo, o referido entendimento não poderá prosperar, na medida em que tais valores foram legitimamente deduzidos pelo Impugnante, como se passará a demonstrar.

III.1.1. Da Operacionalidade das Despesas com Perdas no Recebimento de Créditos

Ainda que o reconhecimento das perdas dos créditos acima de R\$ 30.000,00 não tivesse ocorrido em conformidade com os ditames do artigo 9º da Lei nº 9.430/96, como alegou a Fiscalização, não merece prosperar a manutenção dos créditos tributários do IRPJ e da "CSLL sobre tal montante, eis que as despesas referentes às perdas no recebimento de crédito são absolutamente operacionais e, portanto, dedutíveis das bases de cálculo dos referidos tributos. É o que se passará a demonstrar.

Com efeito, nos termos do artigo 299 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda " RIR/99"), despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Nesse sentido, veja-se a redação da norma em tela:

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º)."(g.n.)

(...)

De fato, conforme se denota pela análise do seu estatuto social (doc. anexo), especificamente do artigo 5º, o Impugnante é uma sociedade anônima que tem por objeto social "a prática de operações ativas, passivas e acessórias inerentes às respectivas carteiras autorizadas (de investimento, e de crédito, financiamento e investimento), inclusive câmbio, de acordo com as disposições legais e regulamentares em vigor, podendo ainda, participar de outras sociedades comerciais ou civis, nacionais ou estrangeiras, como sócio, acionista ou quotista."

Frise-se, ainda, que o Impugnante (antigo Banco American Express S/A), é instituição financeira que figura como administradora do cartão de crédito e detém a exclusividade na emissão dos cartões de crédito American Express no Brasil (esse questão será melhor abordada adiante).

Assim, as despesas questionadas no presente processo administrativo, como as perdas no recebimento de créditos acima de R\$ 30.000,00 e as despesas com royalties em razão do uso da marca "American Express", que serão abordadas oportunamente, estão intrinsecamente relacionadas com as atividades desenvolvidas pelo Impugnante, e, nesse sentido, possuem, inegavelmente, natureza de despesas operacionais, que são plenamente dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Portanto, as perdas no recebimento de créditos são perfeitamente aceitáveis frente ao desenvolvimento de atividades dessa natureza, de modo que se pode afirmar que as despesas em comento não devem submeter-se ao tratamento conferido pelo artigo 9º da Lei nº 9.430/1996, e sim à regra geral de dedutibilidade prevista no artigo 299 do RIR/99.

(...)

Assim, considerando-se que uma das mais importantes áreas de atuação do Recorrente é a de administração de cartões de crédito, as despesas glosadas por meio dos autos de infração em debate têm como finalidade, indiscutivelmente, a consecução desse objeto social.

Portanto, ainda que haja regra específica que regule as perdas no recebimento de crédito das pessoas jurídicas em

geral, de fato, para as instituições financeiras, nada seria mais apropriado do que considerar como despesa dedutível, pelo artigo 299 do RIR/99, as perdas no recebimento de créditos, uma vez que é fato não controverso nos autos que os valores glosados referem-se às perdas verificadas pelo Recorrente na consecução de suas atividades sociais.

Por todo o exposto, requer-se a essa E. Turma Julgadora o cancelamento dos autos de infração no que tange aos lançamentos decorrentes da glosa das perdas no recebimento de créditos, por serem valores absolutamente necessárias, normais e usuais à atividade do Impugnante e, portanto, dedutíveis.

III.1.2. Da Dedutibilidade do Montante de R\$ 4.645.119,63

No entender do Sr. Agente Fiscal, o Impugnante não explicou os motivos pelos quais o montante de R\$ 4.645.119,63, referente a créditos recuperados, foi considerado como perda dedutível em operação de crédito. Em razão disso, a dedutibilidade da referida parcela foi de plano glosada pela Fiscalização, o que não poderá ser admitido por esta E. Turma Julgadora, pelas razões que se passa a expor.

Inicialmente, deve-se mencionar que o valor ora questionado pelo Sr. Agente Fiscal (R\$ 4.645.119,63) foi, no passado, reconhecido como receita pelo Impugnante, e como tal tributado, em obediência ao regime de competência.

Em momento posterior, em virtude da ausência do recebimento efetivo do referido crédito, poderia o Impugnante deduzi-lo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tal como permitido pela Lei nº 9.430/96.

(...)

Assim, sendo certo que o reconhecimento da dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos é uma faculdade do contribuinte, e não sua obrigação, fato é que o Impugnante deixou de reconhecer, no passado, as perdas no recebimento dos créditos que perfazem o montante de R\$ 4.645.119,63.

No ano-base de 2008, os referidos créditos foram recuperados pelo Impugnante.

Tendo em vista a tributação de tais valores, no passado, decorrente do reconhecimento de tais receitas pelo regime de competência, e a sua não dedução (ainda que esta fosse possível, nos termos da legislação), o Impugnante deduziu no ano-base de 2008 o valor recuperado de R\$ 4.645.119,63 de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL.

De fato, este era o único procedimento possível a ser adotado: caso não deduzisse a parcela de R\$ 4.645.119,63 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, estaria o

Impugnante oferecendo à tributação, novamente, valor que já havia sido tributado no passado, e que não havia sido objeto de dedução. Com efeito, a não dedução dos valores recuperados em 2008 implicaria em enriquecimento sem causa do Fisco, o que não pode ser tolerado.

A legislação é cristalina ao dispor que deverão ser computados no lucro real apenas o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, exigindose, portanto, uma prévia dedução dos valores recuperados, para justificar a tributação quando de sua recuperação. Nesse sentido, veja-se o quanto disposto no artigo 12 da Lei n.º 9.430/96, verbis.

"Art. 12. Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real." (g.n.)

Ademais, pela leitura do Termo de Verificação Fiscal anexo aos autos de infração, resta claro que o Sr. Agente Fiscal não investigou a verdade material dos fatos, mas simplesmente presumiu que os valores recuperados no ano-base de 2008 e deduzidos pelo Impugnante foram anteriormente deduzidos como perda em operações de crédito.

De fato, no processo administrativo tributário deve prevalecer a verdade material, uma vez que, estando em jogo a legalidade da tributação, os fatos devem ser analisados pela administração pública tal como efetivamente ocorreram.

Destarte, constitui dever da Administração Pública a busca incessante pela verdade material, de modo a reconhecer a regularidade do reconhecimento de perda realizado em 2008, sob pena de estar atentando contra princípio norteador do processo administrativo.

(...)

Dessa forma, na formação da livre convicção do órgão fiscal, são concedidos vastos meios instrutórios de inquirição da verdade dos fatos, pelo que não deve a autoridade fiscal retroceder diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstâncias. Ao contrário, deve prová-la para garantir o batismo da certeza, que deve reger toda atividade administrativo-tributária.

Assim, ao aplicar a lei tributária, a autoridade fiscal deve ter conhecimento da real conduta praticada pelo contribuinte, o que não ocorreu no presente caso. Para tanto, deve buscar incessantemente as provas para fundamentar tanto o lançamento, quanto qualquer outra providência necessária à comprovação do comportamento ilícito do contribuinte.

Infere-se, desse modo, que um dos princípios informadores da atividade administrativo-tributária é o da verdade material, razão pela qual a Administração deve pautar-se de maneira inexorável à verdade material dos fatos, fundamentando qualquer autuação em motivos reais, sob pena de ilegitimidade.

Nesse sentido, o antigo Conselho de Contribuintes já se manifestou reiteradas vezes, conforme se extrai das decisões abaixo ementadas:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Acórdão CSRF n.º 0304.371; g.n.)

"CSLLGLOSA DE EXCLUSÕESEm prestígio ao princípio da verdade material, não cabe computar na base de cálculo da exação despesas cuja efetividade e dedutibilidade não foi analisada pela fiscalização, ao simples fundamento de ter sido indevidamente utilizado o LALUR para suprir deficiências da escrituração comercial (registrar despesas não constantes da escrituração comercial) Recurso provido". (Acórdão n.º 10194.356; g.n.)

Portanto, em face (i) da efetiva dedutibilidade da parcela de R\$ 4.645.119,63, que foi anteriormente tributada pelo Impugnante, não tendo sido deduzida como perda no recebimento de crédito; e (ii) do flagrante desrespeito ao princípio da verdade material, tendo em vista que a Fiscalização não investigou o efetivo cumprimento dos requisitos para dedutibilidade dos valores relativos aos créditos recuperados pelo Impugnante, requeira a essa E. Turma Julgadora que cancele integralmente os autos de infração originários do presente processo administrativo.

III.1.3. Ad Argumentandum Da Ausência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, de Despesa Considerada Indedutível

Não obstante os argumentos expostos anteriormente, os quais são suficientes para o cancelamento das autuações lavradas,

caso se mantenham os valores glosados (o que se alega a título argumentativo) é certo que não há previsão legal para a adição de despesa considerada indedutível à base de cálculo da CSLL, como pretendeu o Sr. Agente Fiscal.

De fato, muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ.

Pela análise do artigo 2º da Lei nº 7.689/88, verifica-se que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas exclusões e adições previstas nas alíneas 1, 2, 3 (revogado) e 4. Confira-se:

"Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido ;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita ;

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores ; (Revogado pela Lei nº 7.856, de 1989)

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido."

Note-se que a única adição permitida ao resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, está prevista na alínea 4, qual seja: a adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

Não há, portanto, previsão legal, na legislação que regulamenta a CSLL, para a adição, ao lucro líquido, de qualquer despesa considerada indedutível, tal como as despesas operacionais que foram indevidamente glosadas pela Fiscalização.

Deveras, não é possível à Administração Tributária querer atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. O que existe de comum entre os tributos em questão, e não é nada mais do que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento.

O antigo Conselho de Contribuintes também já se manifestou, reiteradas vezes, quanto à impossibilidade da utilização da legislação do IRPJ, no tocante à glosa de despesa, para o lançamento da CSLL, verbis:

"(-) CSLL. BASE DE CÁLCULO.

Somente a lei pode fixar a base de cálculo dos tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados à base de cálculo da CSLL sem expressa determinação legal neste sentido." (Acórdão n.º 10707610; g.n.)

"LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL - Não há previsão para adicionar ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL, o valor das despesas indedutíveis para fins de imposto de renda." (Acórdão n.º 10196.056; g.n.)

Nesse sentido, cite-se, por oportuno, trecho do voto proferido no Acórdão n.º 10194.286, que reconhece a diferença entre a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

"É inequívoco que a base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei n.º 7.689/1988, conforme definida no art. 2.º do mesmo diploma legal, com a alteração introduzida pelo art. 2.º da Lei n.º 8.034/1990, é distinta daquela fixada para o imposto de renda de pessoa jurídica. Assim, despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeito de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerada não dedutíveis para os efeitos do IRPJ (no caso, por se submeterem a tributação em separado), nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da Contribuição Social. Para esta, ao lucro dos diplomas legais mencionados, bem do art. 13 da Lei n. 9.249/1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal." (g.n.)

Verifica-se, destarte, que a CSLL tem regras que lhe são próprias, razão pela qual não se pode aceitar a aplicação, para fins de composição da base de cálculo da contribuição em questão, de regras que são próprias do IRPJ, como fez a Fiscalização no presente caso, que indevidamente adicionou despesas nitidamente operacionais para fins de apuração da base de cálculo dessa contribuição social.

Ante o exposto, em razão da inexistência de previsão legal que permita a adição de despesas indedutíveis do lucro real na base de cálculo da CSLL, o Impugnante aguarda que esta E. Turma Julgadora cancele referida parcela do auto de infração objeto do presente processo

III.2. DA DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP - Do ARTIGO 17 DA LEI N.º 9.532/97 E DA INOCORRÊNCIA DE "DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO"

Conforme mencionado anteriormente, entendeu a Fiscalização que o Impugnante teria deixado de oferecer à tributação o suposto ganho auferido no processo de desmutualização da CETIP Associação, entidade isenta, sem fins lucrativos, no ano-base de 2008, no valor total de R\$ 375.968,00, representado pela diferença entre o valor reconhecido na venda das ações da CETIP S/A (R\$ 406.650,00) pelo Impugnante e o custo de aquisição do título patrimonial daquela instituição objeto de devolução (R\$ 30.682,00).

Essa suposta irregularidade deu ensejo à exigência de créditos tributários do IRPJ e da CSLL incidentes sobre esse ganho, sob a alegação de que o processo de desmutualização configuraria a devolução de patrimônio prevista no artigo 17 da Lei n.º 9.532/97, confirmada pela Solução de Consulta COSIT n.º 10/07, verbis:

"2.3. Tributação da Devolução do Capital

A Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifestou, por meio da Solução de Consulta COSIT n.º 10, de 2007 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 30/10/2007), consulta proposta pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, acerca das repercussões tributárias advindas do processo de desmutualização, a tributação prevista no artigo 17 da Lei n.º 9.532/97, que dispõe:

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 n.º 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.

O citado artigo determina que deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido 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, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real.

Portanto, o entendimento da Receita Federal do Brasil é de que, no processo de desmutualização, houve a devolução do patrimônio da CETIP Associação para as corretoras associadas, na forma de ações da CETIP S/A."

Conforme se verifica, com base no referido dispositivo legal, o Sr. Agente Fiscal entendeu que teria ocorrido a devolução do patrimônio da CETIP ao Impugnante em razão da desmutualização da CETIP Associação.

Isso porque, para a Autoridade Fiscal, essa devolução seria desdobramento jurídico inevitável da desmutualização da CETIP. Em outras palavras, pressupôs-se que a operação de desmutualização foi fracionada em duas etapas: (i) a extinção da associação (o que justificaria a suposta devolução do patrimônio investido); e (ii) a criação da sociedade anônima com finalidade lucrativa.

Essa, entretanto, claramente não é a hipótese dos autos.

Isso porque, a transformação do título em ação decorreu de operação societária de cisão parcial da associação civil e posterior incorporação por uma sociedade por ações, operação, aliás, expressamente prevista pelo artigo 2.033 do Código Civil de 2002 .

Nem se alegue que o artigo 2.033 deve ser interpretado à luz do que determina o artigo 61 do Código Civil, que trata da dissolução das Associações, pois este dispositivo é

inaplicável ao caso, já que não houve a dissolução da associação o que ocorreu de fato foi a transformação em sociedade anônima.

A suposta extinção, portanto, não ocorreu nem de fato, haja vista que nenhuma corretora/distribuidora foi convocada para receber seus ativos de volta, nem de direito, pois o que ocorreu foi a cisão e posterior incorporação das associações por sociedades anônimas, do que se infere que nem mesmo em enfoque estritamente jurídico poder-se-ia falar em uma devolução virtual desses valores.

Pois bem, o que se depreende do exposto até o momento é que não se pode afirmar que a CETIP Associação teria deixado de existir e, portanto, o respectivo título estaria extinto, o que justificaria a suposta ocorrência de devolução do patrimônio descrita no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

Na realidade, não houve extinção da CETIP Associação, mas mera alteração na estrutura societária, conforme expressamente reconheceu a Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, quando descreveu que o processo de desmutualização resultou na entrega de ações da CETIP S/A para os detentores dos títulos da CETIP Associação.

Efetivamente, após a referida alteração da estrutura societária da associação, a entidade continuou a existir e a operar, porém sob a forma de sociedade anônima e, conseqüentemente, os títulos transformaram-se em ações.

Assim, não tendo ocorrida a extinção da CETIP Associação, não há que se falar em extinção dos títulos respectivos, tampouco em "devolução" do patrimônio que justifique a pretensa aplicação do artigo 17 da Lei nº 9.532/97 não houve, portanto, a subsunção do fato à norma.

Operação análoga, que envolveu a transformação de títulos patrimoniais da Bovespa em ações da Clearing, atual CBLC, já foi objeto de apreciação pela Receita Federal, que, na Decisão nº 13 da COSIT de 1997, acentuou que tal operação é, efetivamente, mera permuta, conforme se infere do excerto abaixo transcrito:

"8. A respeito do valor pelo qual as corretoras-membros devem registrar as ações do capital social da CLEARING, que receberam em substituição de parte do valor do título patrimonial da BOVESPA, em virtude de cisão em que os bens são avaliados a valor contábil, esclareça-se que, para a legislação do imposto de renda, este é um fato meramente permutativo, o que significa dizer que as ações serão registradas no ativo das corretoras pelo mesmo valor da parcela do título patrimonial que substituírem", (g.n.)

Esse ato permutativo é previsto no artigo 22 da Lei nº 9.249/95, que assevera não haver incidência do Imposto

sobre a Renda em decorrência de operações dessa natureza, conforme bem pontuou a decisão da Receita Federal ora em foco:

"8.1 A esse respeito, e só para compreensão, pois não é o caso presente, compare-se o efeito desse ato à situação da BOVESPA devolver o capital para a associada e esta, ato contínuo, integralizar o valor recebido em empresa (no caso, a CLEARING) para os mesmos fins. Essa situação está clarificada, do ponto de vista fiscal, no art. 22 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995". (g.n.)

De fato, a operação de desmutualização implica mera mudança na denominação de um direito, pela qual um determinado bem (título) é transformado em outro de igual valor (ações). Não há dúvidas de que inexistente devolução, o que ocorre é simples transformação.

Sobre o assunto, já se manifestou o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar o Processo Administrativo n.º 16327.000209/2010-19, que trata da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da venda das ações da BMF S/A, conforme se depreende pelo trecho a seguir transcrito:

"A Fiscalização entende que, por força do art. 61, § 1º do Código Civil vigente, as associações sem fins lucrativos que era a modalidade na qual se encontravam formatadas as bolsas de valores antes da desmutualização apenas poderiam destinar o seu patrimônio para entidades congêneres ou, quando muito, restituir aos seus associados o valor atualizado das contribuições que prestaram ao patrimônio da associação.

Baseada nestes dispositivo, a Fiscalização entende que a venda das ações pela contribuinte teria sido o desfecho de uma seqüência de operações, as quais teriam começado com o ato de devolução de patrimônio da associação para os seus quotistas, seguido da aquisição das ações e a sua subsequente venda, de modo que tal venda revelaria a prática de atividade operacional típica da atuação econômica do contribuinte, de negociação de títulos no mercado financeiro.

(...)

A Fiscalização, como visto, não concorda com os fatos: discorda da possibilidade de incorporação, com fundamento na qual procedeu-se a substituição dos títulos patrimoniais por ações, tal como concretamente foi realizado.

Entende que apenas seria possível a devolução do patrimônio pela associação aos seus associados, na forma do art. 61, § 1º do Código Civil vigente.

Ocorre que, concretamente, não houve um ato de restituição do patrimônio pela associação aos seus associados.

O que houve, de fato, foi a troca dos títulos por ações, em concretização das operações de cisão e incorporação do patrimônio da associação, resultando em sua extinção.

Não parece possível dizer que as ações teriam sido dadas em pagamento pelas sociedades anônimas, pois concretamente não houve a compra dos títulos patrimoniais pelas sociedades anônimas. Não houve a mudança de titularidade dos títulos patrimoniais para si.

Também não parece possível dizer que teriam sido dados em pagamento pela associação, como forma de pagamento em restituição do patrimônio, pois a associação nunca foi titular das ações. Não foi a associação quem teria utilizado as ações, pois as ações não lhe pertenciam, nem houve, concretamente, repise-se, uma restituição do patrimônio pela associação, em resgate de seus próprios títulos." (Acórdão nº 3403001.757; g.n.)

Apesar de o caso acima transcrito se referir a tributos distintos, a análise feita pelo I. Conselheiro Relator Ivan Allegretti evidencia que a natureza do processo de desmutualização não foi de devolução de patrimônio, como quis fazer crer a d. Fiscalização, mas sim de substituição, troca, de ativos, de títulos por ações, de modo que tal processo não se subsume à regra insculpida no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

Ora, não tendo ocorrido a extinção da CETIP, mas a mera alteração de sua natureza jurídica, não há que se falar em "devolução" do patrimônio que justifique a pretensa aplicação do artigo 17 da Lei nº 9.532/97, conforme equivocadamente alegou a Fiscalização para fundamentar os autos de infração objeto do presente processo administrativo.

De fato, como já mencionado, a operação de desmutualização implica mera reclassificação de um direito ou, quando muito, uma permuta de ativos, pela qual um determinado bem (título) é substituído por outro de igual valor (ações). Não há dúvidas de que inexistente devolução, o que ocorre é simples substituição!

Portanto, delineado tal quadro, em que o pressuposto da devolução do patrimônio está ausente, impossível a aplicação do art. 17 da Lei nº 9.532/97 ao presente caso não houve a subsunção do fato à norma e, portanto, não há que se falar em "fato gerador" dos tributos ocorrido no momento da desmutualização.

Assim, estando demonstrado que na desmutualização da CETIP não houve devolução do patrimônio investido pelo

Impugnante, é impossível a incidência de tal preceito legal, de modo que não há como se justificar a incidência do IRPJ e da CSLL, o que deverá ser reconhecido desde já por essa E. Turma Julgadora, a fim de que os autos de infração ora combatidos sejam cancelados.

III.2.1. Da Portaria do Ministério da Fazenda, Do Método da Equivalência Patrimonial e Da Inexistência, em 1º/07/2008, de Disponibilidade Passível de Tributação

Tendo sido demonstrado que o artigo 17 da Lei nº 9.532/97 é inaplicável ao presente caso, o Impugnante passará a esclarecer outros motivos pelos quais também não há que se falar em fato gerador do IRPJ e da CSLL em 1º/07/08, quais sejam: (i) a atualização do Título Patrimonial não poderia ser tributada, conforme já mencionado, por expressa previsão contida na Portaria nº 785/77; e (ii) no momento da desmutualização o Impugnante não auferiu qualquer receita passível de tributação.

Com efeito, verifica-se que a Autoridade Fiscal pretendeu tributar o valor correspondente à valorização do título patrimonial ocorrida ao longo do tempo.

Nesse sentido, vale transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal que deixa claro qual foi a base de cálculo utilizada para a constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL:

"O Bankpar vendeu as ações da CETIP S/A em 30/11/2011 por R\$ 10.483.437,00 e o valor dessas ações era de R\$ 406.650,00. Auferiu dessa forma um resultado de R\$ 10.076.787,00. A diferença entre o valor de aquisição do título, R\$ 30.682,00 e o valor das ações da CETIP S/A, recebidas em substituição ao título, não foi reconhecido no resultado do ano calendário 2008. Dessa forma, será lançado o valor de R\$ 375.968,00, que é a diferença entre R\$ 406.650,00, valor reconhecido na venda das ações e o valor de aquisição do título da CETIP na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL no ano calendário de 2008"

Ocorre que, de acordo com a Portaria nº 785/77 do Ministério da Fazenda, referidas atualizações, quando positivas, não estão sujeitas à tributação pelo IRPJ, in verbis.

"(...) 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. (...)" (g.n.)

Assim, há previsão legal expressa, que permanece em vigor até hoje, no sentido da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o valor correspondente à atualização do título patrimonial que o Impugnante detinha e, já por essa razão, não poderiam ser mantidos os lançamentos objeto do presente processo.

De fato, aplicam-se ao caso objeto do presente processo os preceitos legais que versam sobre o tratamento tributário das avaliações procedidas pelo método da equivalência patrimonial (arts. 225 e 389 do RIR), que estabelecem a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização dos títulos das bolsas.

*"Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º)."
(g.n.)*

"Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

Art.389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV)." (g.n.)

No mesmo sentido, a conclusão da Receita Federal na Decisão nº 13/97 da COSIT:

"6.8 Dos textos transcritos fica evidente que o tratamento tributário dos aumentos e das reduções de valor dos Títulos Patrimoniais das sociedades corretoras, membros da BOVESPA, em virtude de acréscimos no patrimônio desta, decorrentes de suas operações, é exatamente o dispensado a acréscimos e reduções no valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial praticado por qualquer pessoa jurídica que tenha por finalidade o lucro, ou seja: os acréscimos não constituem receita tributável, devendo ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real [...]" (g.n.)

Logo, considerando que é aplicável ao caso dos presentes autos de infração o regime jurídico da equivalência patrimonial, deve-se afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização do título da CETIP detido pelo Impugnante, já que, apesar de a Autoridade Fiscal informar

que está tributando a "devolução do patrimônio", o que está sendo tributado, de fato, é a "atualização" dos títulos.

Além disso, conforme já exposto, a operação de desmutualização consistiu em mera transformação dos títulos em ações da companhia resultante da reorganização. Vale repetir que não houve extinção da associação CETIP e de seus títulos, como equivocadamente entendeu a Autoridade Autuante no Termo de Verificação Fiscal, mas apenas a alteração da sua forma de atividade para a de sociedade anônima, com a permuta desses títulos por ações.

Tal operação permite, exclusivamente, a transformação de determinados ativos (Títulos) em outros ativos de mesmo valor que os representem (Ações), de modo que às referidas ações, recebidas pelo Impugnante quando da desmutualização, aplica-se o tratamento contábil e tributário idêntico àquele dispensado ao título patrimonial por ela detido.

Nem se alegue, ademais, que a substituição do título patrimonial por ações poderia ser classificada como uma operação de alienação (e, conseqüentemente, como a realização da reserva de atualização dos títulos), pois a desmutualização não possibilitou aos detentores dos títulos qualquer outra alternativa que não fosse a transformação dos títulos nas ações correspondentes. Não houve a prerrogativa de venda dos títulos ou de permuta por um outro ativo.

Ressalte-se, inclusive, que na desmutualização não se verifica, em qualquer momento, a intenção de as associadas se desfazerem de seus ativos antigos (títulos).

Nesse cenário, não há que se falar na realização de qualquer ganho por parte do Impugnante, uma vez que inexistente qualquer pagamento em dinheiro por ocasião da desmutualização. Insista-se: há apenas uma mudança na denominação do mesmo ativo (título x ações).

Ademais, ainda que a atualização do título representasse acréscimo patrimonial, o momento de incidência do IRPJ e da CSLL ocorreu apenas quando o acréscimo patrimonial se mostrasse disponível, e não quando fosse quantificado. A quantificação é relevante para a mensuração da dívida, jamais para indicar o momento em que o tributo é devido.

Ora, no presente caso, é certo que não houve a realização de qualquer ganho por parte do Impugnante no momento da desmutualização, uma vez que inexistente qualquer pagamento em dinheiro em razão da transformação dos títulos em ações. Daí porque a reserva de atualização dos títulos, anteriormente contabilizada, se for entendida como tributável, não foi realizada nesse momento e, por conseguinte, não deve ser oferecida à tributação na desmutualização.

Isso porque, ao conceito de receita deve-se atrelar a noção de acréscimo "plus" ao patrimônio, que não seja precário nem temporário. Assim, enquanto a atualização do investimento não for realizada, ela tem caráter provisório e não representa receita efetiva para o Impugnante.

De fato, da mesma forma como houve acréscimo do valor do título, em razão do aumento do Patrimônio Líquido da CETIP, poderia ter ocorrido a desvalorização, pela diminuição do Patrimônio Líquido da investida. Assim, como o ativo está sujeito tanto à valorização quanto à desvalorização, somente no momento da efetiva venda, em havendo atualização positiva, existirá receita ou disponibilidade econômica passível de tributação.

Dessa forma, a atualização dos títulos/ações não poderia ser tributada antes da realização desses ativos, pois tais valores, por sua precariedade, ainda não se encaixavam no conceito de receita e não representavam disponibilidade econômica para o Impugnante.

Nesse sentido, cite-se os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira:

"No fundo, sob a perspectiva tributária, antes de haver a definitiva integração de uma receita ao patrimônio do contribuinte de exações que dependam desse fato, não se lhe pode exigir qualquer desses tributos porque, para eles, assim como em relação a toda e qualquer outro tributo, as respectivas competências tributárias se assentam sobre fatos detentores de capacidade contributiva, a qual inexistente antes de o fato estar completo e incondicionado." (g.n.)

Vale dizer, a disponibilidade jurídica e econômica é gerada a partir da percepção de renda ou de provento, decorrente de um ato ou de um fato jurídico, surgindo quando este ato ou fato estiver definitivamente constituído de acordo com o direito aplicável, o que não se verifica no presente caso.

Em casos análogos ao presente, em que se verificou a ausência de disponibilidade econômica, o antigo Conselho de Contribuintes já decidiu pela inexistência de fato gerador do IRPJ e da CSLL. Confira-se:

"VARIÇÃO MONETÁRIA DEPÓSITOS JUDICIAIS - Em razão de sua indisponibilidade econômica, sobre os valores depositados em juízo não deve incidir correção monetária, já que não há fato gerador do tributo. Somente a partir de seu ingresso no patrimônio do contribuinte, em razão de decisão favorável transitada em julgado, é que devem tais valores serem incluídos no lucro líquido para efeitos de apuração do lucro real. Recurso conhecido e improvido". (Acórdão CSRF nº 0102.917; g.n.)

"RESERVA DE REAVALIAÇÃO CONTROLADORA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL USO PARA AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IRPJ/CSLL - A Reserva de Reavaliação, apurada na controladora, por equivalência patrimonial, não deve ser tributada (acrescida ao Lucro Real) quando utilizada para aumento de seu Capital Social, se constituída como contrapartida de aumento de valor de imóveis constantes do Ativo Permanente da sociedade controlada que efetuar a reavaliação de seus bens. A respectiva Reserva de Reavaliação somente será computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, como determina o art. 4º da Lei nº 9.959/2000. Recurso Voluntário Parcialmente Provido." (Acórdão nº 10196.784; g.n.)

Desta forma, por todas as razões expostas e diante da inexistência de disponibilidade econômica em 1º/07/2008, é indevida a incidência do IRPJ e da CSLL no momento da desmutualização, razão pela qual não merecem prosperar os autos de infração originários do presente processo administrativo, que devem ser integralmente cancelados por esta E. Turma Julgadora.

III.2.2. Da Postergação das Receitas

Além de ter indevidamente tributado o valor correspondente à R\$ 375.968,00, a Fiscalização lançou também o valor de R\$ 39.824,58, sob a assertiva de que o Impugnante teria postergado para 2011 (momento da venda das ações pelo valor de R\$ 10.438.437,00) a tributação da receita que teria sido auferida em 2008 quando da ocorrência da desmutualização. Confira-se:

"Será lançado como postergação de reconhecimento de resultado o valor de R\$ 39.824,58, que é a diferença entre R\$ 446.474,58, valor das ações da CETIP S/A, recebidas em substituição ao título e o valor de R\$ 406.650,00 que foi reconhecido como custo das ações."

No entanto, tal alegação não merece prosperar.

Isso porque, conforme já demonstrado anteriormente, no momento da desmutualização não houve a realização de qualquer ganho por parte do Impugnante, uma vez que inexistente qualquer pagamento em dinheiro em razão da transformação dos títulos em ações.

Ainda que tivesse havido um ganho no momento da desmutualização, o que se afirma a título meramente argumentativo, não poderia a Fiscalização tributar, pelo IRPJ e pela CSLL, o valor correspondente à R\$ 39.824,58, mas, quando muito, os juros incidentes sobre tal montante, por se tratar de hipótese de postergação de pagamento.

Com efeito, nos termos do artigo 273 do RIR/99, quando o contribuinte deixar de computar na apuração do lucro real uma receita, apenas tributando-a em período futuro, aplica-se a regra relativa à postergação do pagamento. Confira-se:

"Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16)."(g.n.)

Como se percebe, a contabilização tardia de receita faz parte da hipótese de pagamento postergado. Nesse caso, o lançamento de eventual diferença deve ser feito pelo valor líquido, compensando-se o valor do pagamento realizado em exercícios futuros ao que o contribuinte estaria obrigado.

Nessa hipótese, portanto, a Autoridade Fiscal tem a obrigação de recompor os lucros tributáveis, o que não foi feito no presente caso, considerando os efeitos da postergação do pagamento, sob pena de nulidade do lançamento. Esse é o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes. Confira-se:

"IRPJ CONTABILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE RECEITAS - Tendo o contribuinte se antecipado à ação fiscal, ao contabilizar receitas antes omitidas, caberia ao fisco buscar os efeitos da postergação. Este procedimento não pode ser abandonado pelo fato de o contribuinte não

ter retificado sua declaração de rendimentos." (Acórdão nº 10707393; g.n.)

"IRPJ POSTERGAÇÃO - A inobservância quanto ao período de competência na escrituração de receitas, custos e despesas caracteriza-se como postergação de imposto, devendo, por conseguinte, ser considerado pela fiscalização por ocasião do lançamento para efeito de recomposição da base de cálculo do tributo, mormente quando no termo do prazo de postergação haja apuração de imposto a pagar em valor no mínimo igual ao do imposto postergado." (Acórdão nº 10196.369; g.n.)

Ademais, é importante mencionar que não se pode sequer cogitar da cobrança de multa de ofício nos casos de pagamento postergado, em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, mas apenas e tão somente dos juros moratórios, conforme entendimento proferido pelo antigo E. Conselho de Contribuintes:

"RECOLHIMENTO INTEGRAL A DESTEMPO DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Por analogia aos casos de inobservância do regime de reconhecimento de receita, cumulada com a reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre denúncia espontânea, afastando qualquer penalidade por força do artigo 138 do CTN, a postergação no pagamento de tributos, pelo seu recolhimento a destempo, enseja lançamento de ofício tão-somente dos juros moratórios, tendo estes como base o valor recolhido, bem como considerados pelo período em que houve atraso. Recurso provido." (Acórdão nº 10806160; g.n.)

Portanto, ainda que não seja reconhecido como correto o procedimento adotado pela Recorrente, o que se alega a título argumentativo, os autos de infração ora combatidos são, também por esse motivo, ilíquidos e incertos, eis que a Fiscalização não considerou os efeitos da postergação de pagamento ao efetuar o lançamento de IRPJ e da CSLL sobre o valor de R\$ 39.824,58.

III.3. DA DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM ROYALTIES

Conforme já mencionado, o Impugnante também foi atuado pelo Sr. Agente Fiscal por ter supostamente deduzido em excesso despesas com o pagamento de royalties pagos à AMEX, pela licença de uso da marca "American Express".

Com efeito, entendeu o Sr. Agente Fiscal que a dedutibilidade dos montantes pagos pelo Impugnante à American Express a título de royalties estaria condicionada ao cumprimento dos seguintes requisitos:

(i) averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial ("INPI");

(ü) registro da remessa para o exterior a título de royalties no Banco Central do Brasil ("BACEN");

(iii) observância do limite de dedutibilidade correspondente a 1% da receita bruta vinculada ao uso da marca "American Express", conforme disposto na Portaria do Ministro da Fazenda nº 436/58".

Em face dos documentos apresentados pelo Impugnante em sede de fiscalização, restou claro para o Sr. Agente Fiscal que as condições expressas nos itens (i) e (ii) haviam sido plenamente atendidas.

Já com relação ao item (iii), o Sr. Agente Fiscal alegou que seria necessário, primeiramente, verificar quais seriam as receitas auferidas pelo Impugnante em decorrência do uso da marca "American Express", para que então fosse possível calcular se o limite de 1% de dedutibilidade previsto na Portaria MF nº 436/58 havia sido respeitado.

Nesse passo, a Fiscalização analisou as receitas auferidas pelo Impugnante no ano-base de 2008, concluindo que as seguintes receitas operacionais decorrem do uso da marca "American Express":

(...)

O limite de 1% para fins de dedutibilidade dos royalties foi então calculado sobre o montante das receitas de R\$ 288.289.093,93. Como o valor deduzido pelo Impugnante como despesas com royalties foi de R\$ 28.699.667,28, entendeu-se que a parcela de R\$ 25.816.776,34 teria sido deduzida em excesso, nos seguintes termos:

"O Bankpar poderia deduzir como despesa de royalties somente o valor de R\$ 2.882.890,94, que representa 1% da receita bruta que tem como origem o uso da marca 'American Express'.

O valor reconhecido como despesa de royalties foi R\$ 28.699.667,28. Dessa forma, houve um excedente de despesa dedutível de R\$ 25.816.776,34."

No entanto, em que pesem os argumentos apresentados pelo Sr. Agente Fiscal, não poderá prosperar a glosa do suposto montante excedente das despesas com royalties pagos pelo Impugnante à AMEX pelo uso da marca American Express. É o que se passará a demonstrar.

III.3.1. Da Operacionalidade das Despesas com Royalties Pagas pelo Impugnante à AMEX

Consoante mencionado anteriormente, entende-se como despesas operacionais as necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos exatos termos do artigo 299 do RIR/99.

Nesse passo, cumpre demonstrar que os montantes remetidos à AMEX a título de royalties, como remuneração pelo uso da marca "American Express", constituem, para o Impugnante, despesa notadamente operacional e, por essa razão, devem ser considerados integralmente dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Com efeito, uma das principais atividades desenvolvidas pelo Impugnante, cuja antiga denominação é Banco American Express S/A, é a de administradora de cartões de crédito. Nesse contexto, o Impugnante é responsável por emitir, no Brasil, os cartões de crédito com a bandeira internacional "American Express".

(...)

No caso concreto, tem-se o pagamento de royalties industriais à AMEX pelo uso da marca "American Express". Sem o pagamento desses valores, não seria possível ao Impugnante exercer sua atividade comercial de emissão de cartões de crédito da bandeira "American Express".

Os pagamentos de royalties remetidos à AMEX em razão do "Contrato de Licenciamento de Marca" são, assim, indispensáveis ao exercício das atividades do Impugnante, revestindo-se claramente das características de despesa operacional e dedutível: são usuais, necessários e normais.

Trata-se de despesa usual, na medida em que é habitual para a realização do objeto social do Impugnante, assim como para as demais instituições financeiras que emitam cartões de crédito.

É também uma despesa normal na realização das atividades e negócios pertinentes ao objeto social do Impugnante, sendo comumente verificada na realização do objeto social de empresas que, tal como o Impugnante, atuam na emissão de cartões de crédito com bandeiras internacionais.

Por fim, os royalties pagos à AMEX são necessários na medida em que se justificam sob o aspecto gerencial das atividades do Impugnante, sendo empregados para a otimização e, mais do que isso, para o próprio exercício de uma de suas principais funções, que é a emissão de cartões com a bandeira "American Express" no Brasil.

(...)

Ora, é exatamente nessa situação em que se enquadra o Impugnante. Os royalties pagos são necessários para que se mantenha o direito de uso da marca "American Express", responsável pela produção dos rendimentos atrelados à comercialização dos cartões de crédito que possuam a referida bandeira. Sem o seu pagamento, o Impugnante verseia impedido de emitir os cartões da bandeira "American

Express", deixando de exercer uma de suas mais relevantes atividades.

Nesse mesmo sentido caminha a jurisprudência administrativa, ao reconhecer a dedutibilidade dos royalties. Veja-se, assim, as seguintes ementas de decisões do antigo Conselho de Contribuintes:

"ROYALTIES. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - As despesas de royalties, quando necessárias à manutenção da posse, uso ou fruição dos bens ou do direito que produz o rendimento, podem ser deduzidas integralmente." (Acórdão nº 10322.104; g.n.)

"FRANQUIA DESPESAS COM ROYALTIES DEDUTIBILIDADE - As despesas com royalties são dedutíveis na apuração do lucro real sujeito ao imposto de renda, porque necessárias à manutenção da franquia." (Acórdão nº 10322.841; g.n.)

Destarte, sendo o Impugnante uma instituição financeira que tem, como uma de suas principais atividades operacionais, a emissão de cartões de crédito com a bandeira "American Express" no Brasil, conclui-se que os pagamentos de royalties à AMEX são absolutamente necessários, usuais e normais, de forma que sua integral dedutibilidade deverá ser reconhecida por esta E. Turma Julgadora, com o conseqüente cancelamento da autuação ora combatida.

III.3.2. Da Revogação da Portaria MF nº 436/58

Ainda que esta E. Turma Julgadora não venha a acatar os argumentos anteriormente expostos o que apenas se admite a título argumentativo, deverá reconhecer que o limite de 1% da receita bruta vinculada aos royalties pagos à AMEX pelo uso da marca American Express, exposto na Portaria MF nº 436/58, não pode ser utilizado, na medida em que se encontra revogado pela ordem constitucional de 1988.

Com efeito, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, restou estabelecido que os dispositivos legais que atribuíssem ou delegassem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição Federal ao Congresso Nacional, especialmente a ação normativa, estariam revogados.

Nesse passo, veja-se o quanto disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ("ADCT"):

"Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I - ação normativa;

II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.

(...)"

Portanto, qualquer legislação anterior a 1988 que tenha atribuído ao Ministro da Fazenda a competência para legislar, estabelecendo limites de dedutibilidade para os royalties pagos, deverá ser tido por revogada desde o 181º dia que se sucedeu à promulgação da Constituição Federal de 1988, nos termos do mencionado artigo 25 do ADCT.

Ora, se a competência delegada ao Poder Executivo, na pessoa do Ministro da Fazenda, de estabelecer limites à dedutibilidade de royalties foi revogada em razão da promulgação da nova Constituição, deve-se também entender por revogado o ato que se originou do exercício de tal competência, qual seja, a Portaria MF nº 436/58.

Este entendimento também é adotado por Hiromi, Fábio e Celso Higuchi, verbis :

"Toda lei que contraria uma nova Constituição considera-se revogada a partir da vigência da nova Constituição. Se a delegação de competência foi revogada pela Constituição, a Portaria nº 436, de 1958, que é peça acessória da lei, também, está revogada. Não é possível aceitar o entendimento de que a Portaria nº 436, de 1958, foi recepcionada pela Constituição de 1988 porque foi editada na vigência da Constituição que permitia a delegação de competência."(gn.)

Assim, também deverá esta E. Turma Julgadora reconhecer que os limites de dedutibilidade estabelecidos na Portaria MF nº 436/58, que o Sr. Agente Fiscal pretendeu aplicar no caso concreto, não possuem vigência no ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que as leis que embasavam a competência do Ministro da Fazenda foram revogadas 180 dias após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

III.4. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO, PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 413/08 (CONVERTIDA NA LEI Nº 11.727/08), DE ALÍQUOTA DA CSLL MAIS GRAVOSA ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Não obstante os argumentos tratados anteriormente, suficientes para a anulação integral dos autos de infração ora combatidos, o Impugnante passará a discorrer sobre a indevida cobrança de suposta insuficiência do recolhimento da CSLL no ano-base de 2008, relativa ao diferencial de 6% da alíquota da referida contribuição para instituições financeiras.

Com efeito, é flagrante a inconstitucionalidade da majoração de alíquota da CSLL perpetrada pela Medida Provisória n.º 413/08 com relação ao Impugnante e às demais instituições financeiras e equiparadas às financeiras, na medida em que dela decorre grave ofensa ao princípio da referibilidade.

De fato, o aspecto mais marcante das contribuições especiais é o princípio da referibilidade, sendo característica associada a tal figura mesmo antes do advento do Texto Constitucional de 1988. Se assim é, negar essa referibilidade implicaria contrariar a própria noção de contribuição erigida a status constitucional por força do advento da Constituição da República de 1988.

Logo, toda contribuição instituída deve ter a referida relação de pertinência, sob pena de ser considerada inconstitucional. Seria observada tal regra, por exemplo, caso o valor arrecadado do Impugnante com a contribuição por ele devida fosse vertido para benefícios passíveis de fruição por seus empregados, haja vista que os valores despendidos pela pessoa jurídica para o custeio da Seguridade Social lhe beneficiam indiretamente na medida em que proporcionam segurança e conforto aos seus empregados.

Portanto, se maior a atuação estatal, justifica-se maior encargo tributário ao contribuinte que demanda tal atuação. Se a atuação estatal permanece a mesma, inconstitucional será a fixação de encargo mais gravoso a determinado contribuinte. No caso das contribuições sociais devidas pelo empregador (como é o caso em tela), para justificar o incremento da tributação, impõe-se a contrapartida do incremento de usufruto (maior atuação do Estado) em relação ao Sistema da Seguridade Social por parte dos respectivos empregados ou, ainda, melhoria nos planos e benefícios concedidos pelo Sistema, o que, bem se sabe, não ocorreu no caso vertente.

A motivação de tal ato foi diversa: dado o contexto político do ano de 2008, não há dúvidas de que a elevação da alíquota procedida teve por escopo majorar a arrecadação da União e, assim, fazer frente à perda decorrente da impossibilidade de exigência da CPMF a partir de 2008, conforme, inclusive, restou consignado na própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 413/08, a qual assevera que "a relevância das medidas propostas (...) está configurada na necessidade de preservação do equilíbrio fiscal levado a efeito pelo Governo Federal (...). ""(g.n.)

Tendo-se assim demonstrado que a elevação de alíquota da CSLL cumpriu o exclusivo propósito de arrecadar valores, não guardando qualquer relação com o princípio da referibilidade aplicável às contribuições sociais, tal expediente não pode ser cancelado, razão pela qual deve ser afastado por esta E. Turma Julgadora, cancelandose a

cobrança lançada relativa ao diferencial de 6% da alíquota da referida contribuição nos anobase de 2008.

III.5. DOS ERROS COMETIDOS PELO SR. AGENTE FISCAL NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO E DOS TRIBUTOS SUPOSTAMENTE DEVIDOS

Ainda que esta E. Turma Julgadora não venha a acatar os argumentos expostos anteriormente, suficientes para o cancelamento integral das autuações em comento, o que somente se admite a título de argumentação, é certo que deverá reconhecer que os autos de infração lavrados também se encontram eivados de iliquidez e incerteza. É o que se passa a demonstrar.

De fato, verificando-se os critérios utilizados pelo Sr. Agente Fiscal para o cálculo do IRPJ supostamente devido pelo Impugnante, nota-se que este deixou de deduzir, do montante final apurado, as parcelas referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador ("PAT") e aos pagamentos efetuados pelo Impugnante nos termos da Lei Rouanet e da Lei do Desporto, nos termos da tabela abaixo:

(...)

Ora, uma vez que se aumentou a base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, o total devido a título de IRPJ, deveria também ter sido recalculada a parcela do PAT a ser deduzida do IRPJ apurado.

Da mesma forma, o Sr. Agente Fiscal deixou de considerar uma maior dedução de incentivos fiscais em decorrência do aumento do IRPJ supostamente devido. Com efeito, o Impugnante efetuou patrocínios pela Lei Rouanet, no valor de R\$ 140.000,00, e pela Lei do Desporto, no valor de R\$ 35.000,00, tendo deduzido, na DIPJ relativa ao ano-base de 2008, somente a parcela de R\$ 94.298,90 (cf. DIPJ anexa).

Assim, em decorrência do aumento do IRPJ supostamente devido em razão das autuações lavradas, a diferença de R\$ 80.701,10 (R\$ 175.000,00 R\$ 94.298,90) deveria ter sido deduzida do imposto apurado pelo Sr. Agente Fiscal.

Desta feita, resta comprovado a iliquidez e a incerteza do auto de infração de IRPJ, haja vista que, fossem as autuações procedentes, o imposto devido equivaleria a R\$ 7.850.169,40, e não aos R\$ 8.119.248,27 exigidos na autuação.

Relativamente à CSLL, pode-se igualmente apontar erros cometidos pelo Sr. Agente Fiscal, seja na apuração da base de cálculo, seja na apuração do suposto imposto devido, tal como demonstrado na seguinte tabela:

(...)

No tocante à base de cálculo da CSLL, percebe-se que o Sr. Agente Fiscal ignorou a existência de base negativa de

períodos anteriores (cf. LALUR anexo), a qual, observado o limite de 30%, pode ser compensada até R\$ 2.006.037,38.

Ainda, deve ser destacado que a alíquota de 15% aplicada sobre a integralidade da base de cálculo da CSLL relativa ao ano-base de 2008, apurada pela Fiscalização, não pode ser aplicada ao caso em tela.

Como já mencionado, no ano de 2008 houve a indevida majoração da alíquota da CSLL, que passou de 9% para 15%, por meio da edição da Medida Provisória nº 413/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.727/08.

Ainda que a referida Medida Provisória pudesse majorar a alíquota da CSLL no referido ano-base, o que se alega a título meramente argumentativo, é certo que o valor exigido nos autos de infração ora combatidos é ilíquido e incerto, na medida em que a Fiscalização indevidamente aplicou a alíquota de 15% sobre todo o ano-base autuado, conforme se depreende das fls. 173 dos autos.

Contudo, não se pode negar que a mencionada alíquota apenas seria exigível a partir do mês de maio de 2008 e não sobre todo o ano de 2008, indiscriminadamente, como pretendeu o Sr. Agente Fiscal.

De fato, esse ato vai de encontro com as próprias normas regulamentares expedidas pela Receita Federal do Brasil, haja vista que a Instrução Normativa SRF nº 810/10 é expressa acerca da necessidade de se aplicar o diferencial de alíquota de 6% somente sobre a parcela da base de cálculo da CSLL que corresponder à proporção das receitas auferidas no período compreendido entre maio e dezembro de 2008, in verbis.

"Art. 3º As pessoas jurídicas de que trata o inciso I do art. 1º, tributadas pelo lucro real, que estiverem efetuando o pagamento da CSLL por estimativa, com base no art. 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverão apurar a CSLL devida mensalmente a partir de 1º maio até 31 de dezembro de 2008 mediante a utilização da alíquota de 15% (quinze por cento).

Parágrafo único. Relativamente aos balanços ou balancetes encerrados a partir de 1º de maio até 31 de dezembro de 2008, serão adotados os seguintes procedimentos:

I - verificar a relação percentual entre o total das receitas brutas dos meses de maio até o último mês abrangido pelo período de apuração e o total das receitas brutas computadas no balanço desse período;

II - aplicar o percentual encontrado no inciso I sobre a base de cálculo da contribuição apurada no balanço ou balancete do período, ajustada na forma da legislação;

III - sobre o valor apurado na forma do inciso II, aplicar o diferencial de 6% (seis por cento);

IV - adicionar o valor encontrado na forma do inciso III à contribuição social apurada pela aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo ajustada do período abrangido pelo balanço ou balancete, determinando assim o valor da CSLL"

Assim, realizando-se a proporcionalização preconizada no dispositivo mencionado (cf. planilha anexa), verificou-se que 74,72% das receitas auferidas pelo Impugnante no ano-base de 2008 correspondem ao período de maio a dezembro.

Portanto, somente sobre o montante correspondente a 74,72% da base de cálculo da CSLL (que é R\$ 4.680.753,89) poderia ser aplicada a alíquota adicional de 6%.

Em outros termos, chega-se desta forma a uma alíquota efetiva da CSLL para o ano-base de 2008 de aproximadamente 13,48%.

Verifica-se, portanto, que o auto de infração em apreço mais uma vez carece de liquidez e certeza, na medida em que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização necessariamente deveria ser recomposta, tendo em vista que a alteração da alíquota da CSLL se deu apenas durante o segundo trimestre (maio) do ano-base de 2008.

Ante todo o exposto, considerando-se que os créditos tributários IRPJ e CSLL são ilíquidos e incertos, o Impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora cancele integralmente a autuação fiscal.

III.6. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

(...)

Nesse sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo da ementa a seguir reproduzida:

"INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos

no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício." (Acórdão n.º 10196.523 ; g.n.)

"MULTA DE OFÍCIO JUROS MORATÓRIOS Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação." (Acórdão n.º 10516.754 ; g.n.)

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A exigência dos juros de mora, incidente sobre o valor do tributo ou contribuição não pago no vencimento, com base na taxa Selic, tem autorização legal no Código Tributário Nacional". (Acórdão n.º 20178.718 ; g.n.)

(...)

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, o Impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no auto de infração originário do presente processo administrativo.

IV DO PEDIDO

Pelo exposto, o Impugnante requer a esta E. Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com a conseqüente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo."

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou parcialmente procedente a impugnação para: (i) afastar parte da glosa de perdas com recebimento de créditos, de R\$ 1.625.879,06 para R\$ 1.031.418,77 ; (ii) afastar integralmente a postergação de receitas, no valor de R\$ 39.824,58; (iii) afastar parte da exigência da CSLL, fruto da elevação da alíquota desta contribuição ocorrida em julho de 2008, e; (iv) determinar o aproveitamento das bases de cálculo negativas de períodos anteriores no cálculo da CSLL devida, até o limite de 30%.

Por haver exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao limite de sua alçada, o órgão de primeiro grau submeteu sua decisão à revisão de ofício por este Conselho.

Irresignada coma parcela do lançamento mantida, a interessada interpôs recurso voluntário onde reproduz, em síntese, as mesmas razões expostas na impugnação ao lançamento (fl. 486 e ss.).

A Procuradoria da fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contra-razões ao recurso voluntário reforçando os argumentos trazidos pela fiscalização e pela DRJ de origem (fl. 634 e ss.).

Por fim, a interessada apresentou pedido de desistência parcial do recurso voluntário, especificamente quanto ao IRPJ incidente sobre despesas com royalties (fl. 681), havendo sido o respectivo débito declarado extinto pela DEINF/SP (fl. 720).

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS

Os recursos atendem aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, deles deve-se tomar conhecimento.

2) DO RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1) Da Preliminar de Nulidade do Lançamento

Pede a recorrente seja declarado nulo o lançamento sob exame, sob o argumento de que a autoridade fiscal teria cometido os seguintes equívocos:

a) deixou de indicar como apurou o montante de R\$ 1.625.879,06, relativo às perdas com recebimento créditos acima de R\$ 30.000,00, tendo em vista que os valores apontados no demonstrativo de fls. 74/75 totalizam apenas R\$ 1.031.418,77. Ademais, deixou de juntar aos autos os documentos que comprovariam a composição do valor lançado;

b) não autuou como mera postergação do pagamento o IRPJ e a CSLL incidentes sobre suposto ganho de capital no valor de R\$ 39.824,58, mesmo havendo reconhecido que tal valor fora oferecido à tributação em 2011;

c) deixou de compensar o valor das infrações apuradas com a base negativa da contribuição social de períodos anteriores;

d) apurou indevidamente a CSLL com alíquota de 15% para todo o ano de 2008;

e) aplicou, sem previsão legal, o adicional de 6% da CSLL sobre o ganho de capital decorrente da desmutualização da CETIP.

Não assiste razão à recorrente. É que os supostos equívocos acima apontados não dão causa à nulidade do lançamento, mas apenas, se for o caso, a sua retificação, nos termos dos abaixo transcritos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por fim, dada a insistência da recorrente no tema da falta de anexação, pela autoridade fiscal, dos documentos que comprovariam cada um dos valores contidos no demonstrativo de fls. 74/75, relativo a perdas com recebimento de créditos em valor superior a R\$ 30.000,00, é de se dizer que, logo no termo de início da ação fiscal (fl. 4) a contribuinte foi intimada, nos seguintes termos:

3. Linha 47 da Ficha 09B da DIPJ ano calendário 2008, "Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito", no valor de R\$ 124.093.051,72:

Apresentar listagem com as contas contábeis, descrição e detalhamento dos itens que compõem o valor informado, bem como listagem discriminando em meio impresso e em meio magnético (planilha Excel):

Data de início da operação de crédito;

Nome e CPF ou CNPJ do tomador do empréstimo;

Valor da operação;

Garantias;

Data da baixa do crédito (considerado como perda).

Em resposta a essa intimação a fiscalizada afirmou o seguinte (fl. 16):

*3. exclusão de **R\$ 124.093.051,72** informada na DIPJ 2009<08>, Ficha 09B/47, "Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito, conforme art. 9º da Lei nº 9.430/1996", é composta no quadro abaixo. O relatório das perdas encontra-se discriminada no arquivo magnético anexado a este atendimento, contendo as informações nos solicitadas (**Anexo VII**). Informamos que devido à enorme quantidade de informações e a capacidade limitada da planilha eletrônica (Excel) quebramos essa informação por mês, sendo que ao somarmos os valores mensais chega-se ao total de R\$ 122.303.903,22:*

COSIF	Descrição	Valor
- x -	Relatório	122.303.903,22
- x -	Ajuste referente a ano-calendário anterior	(2.855.971,13)
7.1.9.20.00.9 000.0	Recuperação de Créditos Baixados Como Prejuízo	4.645.119,63
Total		124.093.051,72

(...)

Posteriormente a fiscalização lavrou novo termo intimando a contribuinte a comprovar o início dos procedimentos judiciais pra cobrança dos créditos (fls. 74/75),

conforme exigido pelo no art. 9º, § 1º, II, "c" e III, da Lei nº 9.430/96, havendo a contribuinte respondido expressamente que "*não foram iniciados procedimentos judiciais para o recebimento das operações de crédito listadas*" (fl. 91).

Logo, não há dúvida de que o lançamento sob exame foi realizado com base nas informações prestadas pela própria recorrente, quais sejam: (i) o total das perdas informado na DIPJ; (ii) as planilhas apresentadas à fiscalização com individualização das perdas, inclusive aquelas com valor superior a R\$ 30.000,00, e; (iii) a declaração expressa da empresa de que não havia iniciado os procedimentos judiciais para cobrança daqueles créditos.

Nesse sentido, se a recorrente deseja consultar os documentos comprobatórios das perdas, deve dirigir-se a seu departamento de contabilidade, uma vez que tais documentos não foram exigidos pelo Fisco nem ele apresentados.

2.2) Da Glosa de Perdas com Operações de Crédito

Em relação às perdas registradas na contabilidade da fiscalizada autoridade afirma o seguinte:

a) em resposta (fl. 91) à intimação a ela dirigida (fls. 74/75), a empresa reconheceu que, relativamente às perdas com recebimento de créditos em operações com valor superior a R\$ 30.000,00, não iniciou os procedimentos judiciais para seu recebimento, daí porque deveria ter adicionado tais perdas, no valor total de R\$ 1.625.879,06, na apuração do lucro real do ano de 2008, a teor do disposto no art. 9º, § 1º, II, "c" e III, da Lei nº 9.430/96;

b) a contribuinte deixou de responder à intimação que lhe foi dirigida (fl. 134) com vistas a explicar a razão de haver deduzido a título de perda em operações de crédito o valor de R\$ 4.645.119,63, referente à "*Recuperação de Créditos Baixados Como Prejuízo*" (fl. 16 e fl. 134), motivo pelo qual deve-se glosar a perda.

Em relação ao item "a" DRJ de origem acolheu em parte as razões da defesa, reconhecendo que o montante das perdas com recebimento de créditos superiores a R\$ 30.000,00, conforme demonstrativo elaborado pela própria fiscalização (fl. 74), é de apenas R\$ 1.031.418,77. Quanto ao item "b", manteve a autuação.

Em sua peça recursal a interessada alega que as perdas em comento decorrem de operações necessárias, normais e usuais para o exercício de sua atividade econômica, qual seja de administradora de cartões de crédito. São, portanto, despesas operacionais plenamente dedutíveis, a teor do disposto no art. 299 do RIR/99, não incidindo na hipótese o prescrito no art. 9º da Lei nº 9.430/96.

Pois bem, as normas acima referidas assim prescrevem:

RIR/99:

Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1ºSão necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º *As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).*

§3º *O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

(...)

Lei nº 9.430/96:

Art.9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

(...)

Como se vê, o art. 299 do RIR/99, cuja base legal é a Lei nº 4.506/64, prescreve condições gerais de dedutibilidade, para fins tributários, das despesas em geral. Já o art. 9º da Lei nº 9.430/96 impõe condições específicas para dedutibilidade fiscal das perdas com recebimento de créditos.

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela defesa, a observância da primeira norma não desobriga o cumprimento da segunda, e vice-versa.

Em relação ao valor de R\$ 4.645.119,63, que integrou a linha 47 da ficha 09B da DIPJ referente ao ano de 2008 ("*Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito*"), a interessada informou durante a ação fiscal tratar-se de "*Recuperação de Créditos Baixados Como Prejuízo*" (fl. 16).

Em sua peça recursal alega o seguinte (fl. 511):

Entretanto, com o intuito de que não reste qualquer dúvida com relação à correção dos procedimentos adotados pelo Recorrente,

reitere-se que o valor questionado pelo Sr. Agente Fiscal e pela DRJ (R\$ 4.645.119,63) foi, no passado, reconhecido como receita pelo Recorrente, e como tal tributado, em obediência ao regime de competência.

Em momento posterior, em virtude da ausência do recebimento efetivo do referido crédito, poderia o Recorrente deduzi-lo do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

*Nesse ponto, é importante frisar que a dedução das perdas no recebimento de créditos é uma **faculdade** do contribuinte, tal como expresso no próprio texto legal ("**as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas**"), não havendo qualquer limitação temporal prevista na Lei nº 9.430/96 para referida dedução.*

Assim, sendo certo que o reconhecimento da dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos é uma faculdade do contribuinte, e não sua obrigação, fato é que o Recorrente deixou de reconhecer, no passado, as perdas no recebimento dos créditos que perfazem o montante de R\$ 4.645.119,63.

No ano-base de 2008, os referidos créditos foram recuperados pelo Recorrente. Tendo em vista a tributação de tais valores, no passado, decorrente do reconhecimento de tais receitas pelo regime de competência, e a sua não dedução (ainda que esta fosse possível, nos termos da legislação), o Recorrente deduziu no ano-base de 2008 o valor recuperado de R\$ 4.645.119,63 de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL.

*De fato, este era o único procedimento possível a ser adotado: caso não deduzisse a parcela de R\$ 4.645.119,63 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, estaria o Recorrente oferecendo à tributação, novamente, valor que já havia sido tributado no passado, e que não havia sido objeto de dedução. Com efeito, a não dedução dos valores recuperados em 2008 implicaria em **enriquecimento sem causa do Fisco**, o que não pode ser tolerado.*

(...)

Em primeiro lugar deve-se ter em conta que a dedução de despesas e perdas não é uma faculdade legal, mas um dever das pessoas jurídicas perante seus acionistas ou quotistas, concernente em apurar corretamente o resultado contábil (lucro ou prejuízo do período). O fato de a não dedução de despesas e perdas não representar infração à legislação tributária não significa que seja uma faculdade.

Em segundo lugar caberia à recorrente provar sua alegação, qual seja, de que deixou de reconhecer "*no passado*" a perda no recebimento do crédito em questão, daí porque, quando foi recuperado em 2008, o excluiu da incidência do IRPJ e da CSLL. É que, como é cediço, a prova da veracidade dos fatos alegados (a verdade material, tanto propalada pela defesa) cabe a quem os alega.

Por fim, argumenta a defesa que inexistente previsão legal para que as despesas e perdas indedutíveis sejam adicionadas na apuração na base de cálculo da CSLL.

Também aqui não assiste razão à defesa. Como visto acima, a indedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ, das perdas objeto da autuação fiscal encontra-se prevista no art. 9º da Lei nº 9.430/96.

Em relação à CSLL, o art. 28 da mesma Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

(...)

2.3) Da Desmutualização da CETIP

A autoridade fiscal, com base no art. 17 da Lei nº 9.532/97, acusa a contribuinte de não haver oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL o ganho de capital auferido com a devolução do patrimônio aos associados da CETIP Associação, quando da desmutualização desta pessoa jurídica sem fins lucrativos.

Em sua defesa a recorrente alega que não houve devolução do patrimônio da pessoa jurídica sem fins lucrativos a seus associados, e sim mera substituição dos títulos patrimoniais da CETIP Associação por ações da CETIP S/A, sendo portanto inaplicável o art. 17 da Lei nº 9.532/97.

Pois bem, acerca da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital auferido pelos respectivos associados quando da desmutualização das bolsas de valores este relator já teve a oportunidade de manifestar seu entendimento em outras oportunidades.

Por não haver alterado meu entendimento sobre o assunto, a seguir transcrevo o voto proferido no âmbito do processo nº 19740.720017/2010-21, relativo à desmutualização da BM&F, cujas questões relevantes são as mesmas encontradas no presente processo.

2.1) Da Extinção Fática da BM&F

É incontroverso o fato de que, imediatamente antes do assim chamado processo de desmutualização, a BM&F, associação civil sem fins lucrativos, e, por isso mesmo, isenta do pagamento do IRPJ e da CSLL, possuía patrimônio líquido registrado contabilmente no valor total de R\$ 1.282.418.686,50.

Esse patrimônio era empregado pela BM&F com vistas à realização dos objetivos pelos quais esta associação civil foi criada, quais sejam, aqueles estabelecidos no art. 1º da Resolução nº 2.690/2000, do Conselho Monetário Nacional, in verbis:

Art. 1º As bolsas de valores poderão ser constituídas como associações civis ou sociedades anônimas, tendo por objeto social:

I - manter local ou sistema adequado à realização de operações de compra e venda de títulos e/ou valores mobiliários, em mercado livre e aberto, especialmente organizado e fiscalizado pela própria bolsa, sociedades membros e pelas autoridades competentes;

II - dotar, permanentemente, o referido local ou sistema de todos os meios necessários à pronta e eficiente realização e visibilidade das operações;

III - estabelecer sistemas de negociação que propiciem continuidade de preços e liquidez ao mercado de títulos e/ou valores mobiliários;

IV - criar mecanismos regulamentares e operacionais que possibilitem o atendimento, pelas sociedades membros, de quaisquer ordens de compra e venda dos investidores, sem prejuízo de igual competência da Comissão de Valores Mobiliários, que poderá, inclusive, estabelecer limites mínimos considerados razoáveis em relação ao valor monetário das referidas ordens;

V - efetuar registro das operações;

VI - preservar elevados padrões éticos de negociação, estabelecendo, para esse fim, normas de comportamento para as sociedades membros e para as companhias abertas e demais emissores de títulos e/ou valores mobiliários, fiscalizando sua observância e aplicando penalidades, no limite de sua competência, aos infratores;

VII - divulgar as operações realizadas, com rapidez, amplitude e detalhes;

VIII - conceder, à sociedade membro, crédito para assistência de liquidez, com vistas a resolver situação transitória, até o limite do valor de seus títulos patrimoniais ou de outros ativos especificados no estatuto social mediante apresentação de garantias subsidiárias adequadas, observado o que a respeito dispuser a legislação aplicável; e IX - exercer outras atividades expressamente autorizadas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. As bolsas de valores que se constituírem como associações civis, sem finalidade lucrativa, não podem distribuir a sociedades membros parcela de patrimônio ou resultado, exceto se houver expressa autorização da Comissão de Valores Mobiliários.

É também incontroverso o fato de que com o processo de desmutualização o patrimônio líquido da BM&F, agora sob a denominação de BM&F Associação, foi reduzido para R\$ 1.282.549,72, ou seja, ínfimos 0,1% do patrimônio líquido existente antes do evento, e que seu objetivo social sofreu profunda alteração, passando meramente ao exercício de atividades de cunho assistencial, educacional e desportivo.

Por fim, também está fora de discussão nos presentes autos o fato de que, com a chamada desmutualização, 99,9% do patrimônio líquido da antiga BM&F foram transferidos à BM&F S/A, e que tal patrimônio passou a ser empregado por essa sociedade com vistas à consecução dos mesmos objetivos perseguidos pela antiga BM&F.

Ora, tendo em vista os fatos acima expostos é forçoso concluir que a cisão parcial da BM&F, principal ato jurídico do processo de desmutualização, não passou de um ato jurídico simulado, por meio do qual pretendeu-se encobrir a dissolução fática da BM&F.

Realmente, os idealizadores da desmutualização das bolsas procuraram sustentar, tal como agora faz a recorrente, que não houve dissolução da BM&F. Afirmam que, como a cisão da BM&F foi apenas parcial, essa pessoa jurídica continuou a existir, agora sob a denominação de BM&F Associação.

Entretanto, como visto acima, a antiga BM&F e a BM&F Associação quase nada têm em comum além de seu CNPJ. A BM&F Associação, não resta dúvida, é meramente um simulacro da antiga BM&F. Embora tenha como objetivo declarado a realização de atividades de cunho assistencial, educacional e desportivo, seu objetivo prático, obviamente não declarado, é ocultar a dissolução fática da BM&F.

Pois bem, tendo havido a dissolução fática da BM&F, e não a propalada cisão parcial, seus associados receberam parcela do patrimônio daquela associação proporcionalmente ao valor dos títulos patrimoniais que detinham, momento em que se sujeitaram à incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do já aludido art. 17 da Lei nº 9.532/97. Somente após é que utilizaram esses recursos para aumentar o capital da BM&F S/A, sociedade que havia sido constituída com capital de insignificantes R\$ 500,00.

2.2) Da Ilegalidade da Cisão Parcial do Patrimônio da BM&F para a BM&F S/A

Para aqueles que entendem que a verdade formal deva prevalecer sobre a verdade material, não acolhendo assim a tese da extinção fática da BM&F descrita no tópico anterior, há ainda um outro argumento que deve ser tido em consideração.

Trata-se aqui do fato de ser ilegal, conforme será visto em seguida, a transmissão total ou parcial, por qualquer forma jurídica, do patrimônio das associações civis sem fins lucrativos à pessoa jurídica com fins lucrativos (sociedades). Sendo ilegal o ato de transmissão, feito aqui sob a roupagem de cisão parcial, não pode ele ser oposto ao Fisco. Assim, inadmitida a cisão parcial, é de se concluir que o patrimônio da BM&F foi primeiro devolvido a seus associados, ensejando assim a incidência do art. 17 da Lei nº 9.532/97, para só então ter sido por eles empregado no aumento do capital da BM&F S/A.

Pois bem, como é cediço, a principal distinção entre as associações civis e as sociedades é a finalidade que perseguem. Enquanto essas últimas visam atender aos interesses econômicos de seus sócios ou acionistas, as primeiras têm como finalidade atender interesses não econômicos de um grupo de pessoas, e não apenas de seus associados.

Em razão de serem constituídas para atender o interesse econômico dos próprios sócios ou acionistas, o patrimônio líquido das sociedades é formado: (i) pelo aporte de recursos de seus sócios ou acionistas; (ii) pelo lucro líquido obtido com o empreendimento, reinvestido na própria pessoa jurídica, após deduzidos o IRPJ e a CSLL devidos ao Estado.

E uma vez que o patrimônio líquido das sociedades é formado por aportes de recursos seus sócios ou acionistas bem como pelo reinvestimento dos lucros gerados a partir desses aportes, podem os sócios ou acionistas dispor livremente sobre o patrimônio da sociedade, observadas as disposições contidas no contrato social ou estatuto.

Por outro lado, por serem constituídas para atender interesses não econômicos de um grupo de pessoas, sejam elas associadas ou não, o patrimônio líquido das associações civis é formado: (i) pelo aporte de recursos de seus associados; (ii) pelo superávit obtido pela própria associação, decorrente de atividades econômicas eventualmente por ela realizadas, com vistas à manutenção de suas atividades essenciais; (iii) pelo IRPJ e pela CSLL que seriam devidos ao Estado, acaso inexistente a isenção desses tributos sobre o mencionado superávit; (iv) pelo aporte direto de recursos do Estado, quando previsto em lei; (v) pelo aporte de recursos de particulares que eventualmente contribuam para o aumento do patrimônio da associação (doações).

Assim, diferentemente do que ocorre com as sociedades, os associados não podem livremente dispor sobre o patrimônio das associações civis, sob pena de enriquecimento sem causa, uma vez que tal patrimônio não foi formado exclusivamente por aportes de recursos daqueles associados.

Isso é o que se depreendo do art. 61 da Lei nº 10.406/2002, Novo Código Civil:

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, omissa esta, 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.

E embora a norma acima transcrita regule apenas a destinação do patrimônio das associações civis no momento de sua dissolução, deve ela ser interpretada extensivamente para alcançar também as hipóteses de destinação de parcelas do patrimônio das associações civis ao longo de sua existência, como no caso da cisão parcial. Isso porque a razão à vedação à livre destinação do patrimônio das associações civis pelos associados, tanto no momento de sua dissolução, quanto ao longo de sua existência, é a mesma: a ordem jurídica não admite o enriquecimento sem causa.

É então sob esse regime jurídico que deve ser interpretado o abaixo transcrito art. 16, parágrafo único, da Lei nº 9.532/97, o qual admite a incorporação, fusão e cisão de associações civis:

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.

Nesse sentido, não é sequer necessário admitir-se aqui, tal como defendido pela Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, ser inválida cisão parcial de associação civil. Para o caso dos presentes autos é suficiente a defesa de uma tese mais modesta, qual seja, a de que ainda que seja válida cisão parcial de associação civil sem fins lucrativos, a parcela do patrimônio vertida somente poderá ser destinada a uma outra associação civil sem fins lucrativos.

Portanto é de se concluir ser manifestamente ilegal, e, por conseguinte, juridicamente inválida, a cisão parcial da BM&F, com versão de 99,9% de seu patrimônio à BM&F S/A, uma vez que esta última constitui-se em sociedade, e não em associação civil.

Sendo inválida a cisão parcial do patrimônio de associação civil para sociedade, não há como sustentar-se, como quer a recorrente, ter havido mera substituição dos títulos patrimoniais da BM&F por ações da BM&F S/A. Houve, como afirma a fiscalização, a devolução de 99,9% do patrimônio da BM&F a seus associados, momento em que se sujeitaram à incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do já aludido art. 17 da Lei nº

9.532/97. Somente após é que utilizaram esses recursos para aumentar o capital da BM&F S/A.

2.3) Das Jurisprudências Administrativa e Judicial sobre a Desmutualização das Bolsas

A jurisprudência do CARF é farta e uníssona sobre a validade da tributação do IRPJ e da CSLL nas assim chamadas operações de desmutualização das bolsas. Veja a seguir, a título exemplificativo, as ementas a duas de suas decisões:

ACÓRDÃO Nº 1202-000.813 – 1ª SEÇÃO / 2ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 12/06/2012 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2008 (...)

DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO. AVALIAÇÃO PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A operação de desmutualização das bolsas de valores, sob a forma de cisão parcial seguida de incorporação, não se faz possível, em razão do disposto no art. 61 do Código Civil de 2002, que veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio de associações a entes com finalidade lucrativa.

A inoponibilidade ao Fisco da operação de desmutualização das bolsas de valores atrai a incidência do IRPJ calculado sobre a diferença entre o valor nominal das ações das sociedades (Bovespa Holdings e da BM&F S.A.) recebidas pelas corretoras associadas e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das associações (Bovespa e BM&F).

Aplica-se o art. 17 da Lei nº 9.532/97, e não o art. 16 da mesma lei, à operação de desmutualização, visto que a transferência de bens das bolsas de valores para outras pessoas jurídicas configura uma devolução de capital em razão da transferência dos títulos representativos do seu capital aos seus associados (sociedades corretoras), sem que as novas sociedades (Bovespa Holdings e da BM&F S.A) passem a integrar seu quadro social.

Os títulos patrimoniais das bolsas de valores (associações) devem ser avaliados por seu custo de aquisição, e não pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

ACÓRDÃO Nº 1301-001.225 – 1ª SEÇÃO / 3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 12/06/2013 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007 INSTITUIÇÃO ISENTA. TÍTULOS PATRIMONIAIS. RESERVA DE ATUALIZAÇÃO AINDA NÃO TRIBUTADA. REALIZAÇÃO. ADIÇÃO AO LÚCRO LÍQUIDO.

Em face da entrega dos títulos patrimoniais da BM&F à contribuinte, em devolução de capital, deve ser adicionado ao

lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da reserva de atualização desses títulos que não sofreram tributação do imposto.

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

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

No mesmo sentido é, também, a jurisprudência dos Tribunais. De fato, embora nem o STF nem o STJ tenham se debruçado sobre o assunto, os TRFs da 2ª e 3ª Regiões, em todos os casos que encontrei em pesquisa junto aos respectivos sítios na internet (argumento de pesquisa “desmutualização”), vêm decidindo pelo cabimento da tributação do IRPJ e da CSLL nas operações de desmutualização das bolsas. Confira-se abaixo as ementas a dois desses acórdãos:

TRF-2 - PROCESSO Nº 2008.51.01.006559-0 - TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA - APELAÇÃO CÍVEL - ACÓRDÃO PUBLICADO EM 16/10/2012:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSSL. BOVESPA - OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. TÍTULOS CONVERTIDOS EM AÇÕES DE S/A. LEI 9.532/97, ART. 17, INCIDÊNCIA.

- A Bovespa, em reestruturação societária datada de 28.08.2007, iniciou a “desmutualização”, deixando de ser uma sociedade civil e convertendo-se em sociedade anônima, a Bovespa Holding S/A. Nesse processo de transformação societária, os títulos patrimoniais da impetrante foram substituídos por ações da Bovespa e da BM&F.

- Tal processo de desmutualização trouxe, efetivamente, ganhos patrimoniais à impetrante que passou de simples associada da Bovespa à detentora de ações na nova holding, crescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia dispendido para a formação da associação e que lhe fora devolvido - devidamente corrigido, repisa-se - em razão da desmutualização.

- O fato apto a desencadear a incidência dos tributos, nesse caso, é o ganho obtido pela impetrante com a devolução de valores, ou seja, com a própria operação de desmutualização, na forma como foi efetuada.

- O artigo 17 da Lei 9.532/97 constitui supedâneo legal para a inclusão da diferença entre o que foi investido para a formação

do capital social de entidade isenta e a devolução do que foi aportado na determinação do lucro da pessoa jurídica, uma vez que constitui, indubitavelmente, acréscimo patrimonial, sujeitando-se à incidência do imposto de renda, nos termos dos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional.

- Não prospera a tese da apelante de que a avaliação dos ativos em questão se dá pela equivalência patrimonial, sistemática que estima o valor do investimento de uma sociedade em outra de acordo com as oscilações do patrimônio da empresa investida e cujos resultados positivos, de acordo com o artigo 225 do Regulamento do Imposto de Renda, não acarretam incidência dos tributos.

- A avaliação pela equivalência patrimonial, consoante previsto no art. 248 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), aplica-se exclusivamente aos casos de "coligadas sobre cuja administração [a empresa] tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum (redação dada pela Lei nº 11.638/2007), não sendo este o caso dos autos que trata, na verdade, de avaliação de títulos patrimoniais que a impetrante detém nas bolsas de valores.

- Também não socorre a impetrante a Solução de Consulta nº 13 de 10/11/97, o Parecer CST nº 2.254/81 e a Portaria MF 785/77, porquanto a referida Portaria, assim como os atos administrativos mencionados são anteriores à entrada em vigor da Lei 9.532/97, de 10/12/97, originária da conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14/11/97, sendo esta quem regula as relações ora em análise.

- Recurso desprovido.

TRF-3 - PROCESSO Nº 2008.61.00.008121-8 - TERCEIRA TURMA - APELAÇÃO CÍVEL - ACÓRDÃO PUBLICADO EM 14/01/2013:

MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSSL. BOVESPA E BM&F. OPERAÇÃO DE "DESMUTUALIZAÇÃO". TÍTULOS PATRIMONIAIS CONVERTIDOS EM AÇÕES DE S/A. PORTARIA MF 785/77. DECRETO-LEI 1.109/70. CTN: ART. 111. LEI 9.532/97, ART. 17.

1. Com a operação de "desmutualização" das Bolsas, ocorrida no ano de 2007 em que as mesmas deixaram de ser associações civis sem fins lucrativos e passaram a se constituir em sociedades anônimas, ocorreu a substituição dos títulos patrimoniais dos associados, detidos pelos impetrantes por ações da Bovespa Holding S/A e BM&F S/A, alterando a situação jurídico-tributária então existente.

2. De fato, superando o biênio inicial de vigência do NCC não mais se viabilizaria a transformação de entidades associativas em sociedades, ante o silêncio do seu art. 1.113, quanto àquelas,

destinadas a extinção, nos casos da espécie, facultado o retorno das contribuições vertidas ao patrimônio associativo (NCC: art. 61, §§ 1º e 2º), o que se operou através da substituição dos títulos patrimoniais dos associados pelas ações das novas sociedades, estas com e aquelas sem finalidade lucrativa.

3. Hipótese em que opera efeitos a previsão do art. 177 e § 2º da Lei nº 6.404, de 1976, desde sua redação original, exsurgindo as consequências tributárias advindas dos novos lineamentos civis, sem que necessário perquirir acerca da validade das deliberações sociais tomadas em prol da "desmutualização" operada.

4. Daí porque remanesce íntegra a Solução de Consulta nº 10/2007, incidindo na espécie, tanto o IRPJ com a CSL, a teor da Lei 9.532 de 10/12/97, art. 17, §§ 3º e 4º.

5. Não tem lugar a utilização do Método de Equivalência Patrimonial, já que o mesmo somente é viável nas hipóteses de investimentos em controladas e coligadas, nos termos do que dispõe os arts. 384, 387, 388, do Decreto 3000/99.

6. Precedente desta Corte. 2007.03.00.105115-9.

7. Tampouco incide a Portaria MF 785/77, restrita ao acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais não distribuídos e segregados contabilmente para compulsória incorporação ao capital associativo (CTN: art. 111)

8. Apelo da União e remessa oficial a que se dá provimento.

2.4) Das Alegações de Inconstitucionalidade

Alega a recorrente ser inconstitucional a instituição, por meio da Medida Provisória nº 413/2008, de alíquota mais gravosa da CSLL às instituições financeiras.

Ocorre que esta Turma não detém competência para apreciar tal argumento, haja vista o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e na Súmula nº 2 do CARF, que assim dispõem:

Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Súmula nº 2 do CARF (DOU de 09/12/2010)

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2.5) Dos Deduções a Título de PAT e Incentivos Fiscais

Pede a interessada sejam recalculados os valores pagos a título de programa de alimentação do trabalhador (PAT) e de incentivos fiscais (Lei Rouanet e Lei do Desporto), conforme demonstrativo presente na peça recursal (fl. 539), e documentos comprobatórios do direito pleiteado (fl. 625 e ss.).

Pois bem, em relação ao PAT a DRJ de origem havia alertado que a contribuinte deixou de juntar os documentos necessários à comprovação de que faz jus ao benefício de dedução do IRPJ.

Em anexo ao recurso a interessada junta apenas o documento de fl. 625, onde consta a informação de que em 2008 eram servidas apenas nove refeições por dia, a nove trabalhadores.

Ora, segundo essas informações a recorrente não faria jus sequer à dedução de R\$ 75.439,12 informada a título de PAT na linha 04 da ficha 12B de sua DIPJ/2009 (fl. 312), haja vista que superou o limites previsto no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, *in verbis*:

Art. 2º A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período de apuração em programas de alimentação do trabalhador (PAT) nos termos desta Seção, sem prejuízo da dedutibilidade das despesas, custos ou encargos.

§ 1º As despesas de custeio admitidas no cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados com o preparo e a distribuição das refeições, deduzidos os valores correspondentes à participação do trabalhador a que se refere o § 2º do art. 6º.

§ 2º O benefício fica limitado ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre o resultado da multiplicação do número de refeições fornecidas no período de apuração pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), correspondente a oitenta por cento do custo máximo da refeição de R\$ 2,49 (dois reais e quarenta e nove centavos).

(...)

De fato, levando-se em conta que foram nove refeições diárias fornecidas a nove trabalhadores, e considerando absurdamente que as refeições foram fornecidas durante os 365 dias do ano de 2008, o limite de dedução seria de: $15\% * 9 * 365 * R\$ 1,99 = R\$ 980,57$. Como a contribuinte já havia deduzido valor muitíssimo superior a esse em sua DIPJ/2009 (R\$ 75.439,12), não tem direito a ampliar a dedução.

Em relação ao incentivo fiscal ao desporto é de se dizer, novamente, que a contribuinte já deduziu na linha 07 da ficha 12B de sua DIPJ/2009 o valor de R\$ 18.859,78 (fl. 312), o qual, considerando o patrocínio de R\$ 35.000,00 (fl. 626,) é muitíssimo superior ao

limite legal de 1% (ou seja, R\$ 350,00) permitido no art. 1º, § 1º, I, da Lei nº 11.438/2006, abaixo transcrito:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2015, inclusive, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte. (Redação dada pela Lei nº 11.472, de 2007)

§ 1º As deduções de que trata o caput deste artigo ficam limitadas:

I - relativamente à pessoa jurídica, a 1% (um por cento) do imposto devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em cada período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 11.472, de 2007)

(...)

Por fim, quanto ao incentivo à cultura, o mesmo se repete. Conforme documentos acostados pela contribuinte (fls. 627/628), foram realizados dois patrocínios a entidades culturais no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), no valor total de R\$ 140.000,00.

De acordo com o disposto no art. 475, § 1º, II, do RIR/99, abaixo transcrito, a ora recorrente poderia deduzir do IRPJ devido apenas 30% daquele valor, ou seja, R\$ 42.000,00:

Art.475. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (Lei nº8.313, de 1991, art. 26).

§ 1º A dedução permitida terá como base (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, inciso II):

(...)

II - trinta por cento dos patrocínios.

(...)

Ocorre que, pelo exame da linha 03 da ficha 12B de sua DIPJ/2009 (fl. 312), verifica-se que deduziu o valor de R\$ 75.439,12, bem superior ao limite legal acima referido.

2.6) Da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Afirma a recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Não assiste razão à defesa. Isso porque a multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, sobre o qual incidem os juros de mora. É o que estabelece o art. 161 do CTN, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme de observa na abaixo transcrita ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora essa decisão não possua efeito vinculante perante esse Conselho, é importante ressaltar que o STJ vem reiteradamente admitindo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício em decisões proferidas por ambas as Turmas de sua Primeira Seção.

Da mesma forma, é pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que é cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme acórdãos n^{os} 9101-00.539, 9101-001.474, 9101-001.657, 9303-002.399, 9303-002.400 e 9101-001.678.

3) DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ de origem julgou parcialmente procedente a impugnação para: (i) afastar parte da glosa de perdas com recebimento de créditos, de R\$ 1.625.879,06 para R\$ 1.031.418,77; (ii) afastar integralmente a postergação de receitas, no valor de R\$ 39.824,58; (iii) afastar parte da exigência da CSLL, fruto da elevação da alíquota desta contribuição ocorrida em julho de 2008, e; (iv) determinar o aproveitamento das bases de cálculo negativas de períodos anteriores no cálculo da CSLL devida, até o limite de 30%.

Tendo em vista a remessa oficial, reexaminemos a pertinência do julgado da DRJ em relação a essas matérias.

Pois bem, a glosa de perdas com recebimento de créditos de valor acima de R\$ 30.000,00 advém do demonstrativo de fls. 74/75, elaborado pela fiscalização. No entanto, o

somatório dos valores contidos naquele demonstrativo é de R\$ 1.031.418,77, e não de R\$ 1.625.879,06, daí porque correto o julgado da DRJ.

Quanto ao lançamento da postergação de receitas no montante de R\$ 39.824,58, entendeu a DRJ que este valor deveria integrar o ganho de capital auferido em 2008 pela recorrente quando da devolução do patrimônio da CETIP Associação, ao invés de ser tributado como postergação de receita oferecida à tributação em 2011.

Correto, também aqui, o julgado do órgão de primeiro grau. O ganho de capital decorrente da devolução do patrimônio da CETIP a seus associados ocorreu em 2008, sendo que não há informação nos autos de que a contribuinte tenha recolhido parte desse ganho de capital em 2011.

Também não há reparos a fazer no procedimento da DRJ ao compensar 30% da base de cálculo da CSLL apurada pela fiscalização com a base de cálculo negativa dessa contribuição apurada pela recorrente em períodos anteriores. Trata-se de entendimento pacífico deste Colegiado

Por fim, a questão do cálculo da CSLL devida pelas instituições financeiras em 2008, tendo em vista a elevação da alíquota desta contribuição de 9% para 15%, para fatos geradores ocorridos a partir, inclusive, do mês de maio de 2008, conforme Medida Provisória nº 413/2008.

A DRJ empregou analogia ao art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 810/2008, o qual prevê o seguinte cálculo proporcional da CSLL devida no segundo trimestre de 2008 para as pessoas jurídicas que apuraram lucro real trimestral:

Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real apurado trimestralmente, bem assim pelo lucro presumido ou arbitrado, deverão observar, relativamente ao segundo trimestre de 2008, os seguintes procedimentos:

I verificar a relação percentual entre o total das receitas brutas dos meses de maio e junho e o total das receitas brutas computadas no trimestre;

II aplicar o percentual encontrado no inciso I sobre a base de cálculo da CSLL apurada nesse trimestre;

III sobre o valor apurado na forma do inciso II, aplicar o diferencial de 6% (seis por cento);

IV adicionar o valor encontrado na forma do inciso III à CSLL apurada pela aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o base de cálculo total do trimestre, determinando assim o valor da CSLL do período de apuração.

§ 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão, alternativamente ao critério estabelecido neste artigo, apurar a CSLL devida mediante adição do valor relativo ao mês de abril, apurado com base em resultado contábil demonstrado no livro Diário, ajustado na forma da legislação fiscal, que ficará sujeito à alíquota de 9% (nove por cento) e do valor relativo aos meses de maio e junho, apurado pela aplicação da

alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a diferença entre o resultado ajustado do segundo trimestre e o resultado relativo ao mês de abril.

§ 2º A CSLL, devida nos terceiro e quarto trimestres de 2008, será calculada mediante a utilização da alíquota de 15%.”

Correto, a meu ver, o entendimento do órgão *a quo*. De fato, a ausência de norma semelhante para as pessoas jurídicas que apuraram lucro real anual no ano de 2008 afronta o bom senso tributário, autorizando assim o emprego da norma acima ao presente caso, por analogia.

4) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto