



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

Processo nº 16327.721518/2012-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.885 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS
Recorrente BANCO INTERCAP S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº. 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Porém, mesmo que fosse possível a cisão, haveria ainda a impossibilidade de a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmutar-se em uma sociedade Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico, o que resultaria no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos.

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

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

GANHO DE CAPITAL. FORMA DE APURAÇÃO. CUSTO CONTÁBIL. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA

PATRIMONIAL AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DA ASSOCIAÇÃO ISENTA BMF.

O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo contábil do bem registrado na escrituração da empresa. O método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica aos títulos patrimoniais da associação isenta

BMF. REDUÇÃO DE CAPITAL COM ENTREGA DE AÇÕES AOS ACIONISTAS. EFETIVAÇÃO. AUTORIZAÇÃO DO BANCO CENTRAL.

Os atos societários de redução de capital das instituições financeiras devem ser autorizados pelo Banco Central do Brasil, somente tendo efetividade a partir de tal autorização.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

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

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, sujeitando-se à incidência de juros Selic se não for paga tempestivamente.

DECADÊNCIA - PENALIDADE - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS NÃO PAGAS.

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 104:)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em AFASTAR a decadência das multas isoladas e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos:

I) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação à infração relacionada à tributação do ganho de capital na desmutualização das bolsas de valores. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano e José Roberto Adelino da Silva;

II) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação à infração relacionada à tributação da venda de ações da BM&F S/A;

III) Por maioria de votos, DAR provimento em relação às multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor; e

IV) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro e José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator e Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, José Roberto Adelino da Silva e Antonio Bezerra Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I-SP.

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

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 24-46, em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

1) Introdução

No ano de 2007, o Banco Intercap S/A (Intercap) (i) não considerou os valores recebidos como devolução do patrimônio da associação isenta BM&F (BMF) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em desacordo com o art. 17 da Lei nº 9.532/97; e (ii) não considerou na apuração do lucro líquido os valores relativos à venda de ações da BM&F S/A.

2) Da contribuinte

A contribuinte realiza a apuração do IRPJ e CSLL sob o regime de apuração do lucro real anual.

3) Dos fatos

A contribuinte deliberou em Assembleia Geral Extraordinária (AGE) de 19/09/2007 (fls.594-596) a redução de seu capital social no montante de R\$6.306.589,25, mediante a entrega aos acionistas de 65% dos títulos de emissão da BMF, no mesmo valor da redução de capital.

Tais títulos patrimoniais foram adquiridos pelo Intercap em 28/08/2007, quando este, como sócio majoritário da Distribuidora Intercap de Títulos e Valores Mobiliários Ltda (Intercap DTVM), CNPJ 02.927.435/0001-12, aprovou em AGE (fls.581-583) a cisão parcial da Intercap DTVM com versão da parcela cindida para o próprio Intercap. De acordo com anexo I do Protocolo e Justificação de Cisão da Distribuidora Intercap de Títulos e Valores Mobiliários Ltda (Protocolo), fls.558-564, o acervo cindido correspondia aos títulos patrimoniais da BMF de propriedade da Intercap DTVM, quais sejam: um título de sócio efetivo, um título de corretora de mercadorias e um título de agente de compensação.

Esses títulos tinham seus valores atualizados periodicamente de acordo com os resultados apresentados pela bolsa de valores. A contrapartida do lançamento do aumento do valor do ativo era registrada na conta 6.1.3.70.00.005-4 – “Reserva Atual. Tit. Patrimoniais” da Intercap DTVM.

Em 27/07/2007, essa conta apresentava saldo de R\$6.342.925,38, valor relativo às atualizações dos títulos patrimoniais da BMF de propriedade da Intercap DTVM.

4) Da desmutualização da BMF

Em 01/10/2007 ocorreu a desmutualização da associação sem fins lucrativos BMF, com a criação da sociedade de final idade lucrativa BM&F S/A (BMF S/A). Os títulos patrimoniais, representativos da participação dos associados na BMF, foram devolvidos aos seus detentores, os quais receberam ações da BMF S/A, de acordo com os títulos que possuíam, conforme tabela a seguir:

Títulos patrimoniais x ações recebidas

Categoria de título	Valor (R\$)	Ações recebidas
Sócio efetivo	10.000,00	10.000
Corretora de mercadorias	4.898.015,00	4.898.015
Agente de compensação	4.961.610,00	4.961.610
Operador especial	1.335.141,00	1.335.141

Dessa maneira, o Intercap recebeu, pelos três títulos que detinha, 9.869.625 ações da BMF S/A, no valor de R\$9.869.625 ,00.

4.1) Da interpretação jurídico-tributária da desmutualização da BMF

A Receita Federal se manifestou, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 10/2007, pela aplicação, na desmutualização, da tributação prevista no art.17 da Lei nº 9.532/97. Esse dispositivo determina que deve ser computado na base de cálculo do lucro real e da CSLL a diferença entre o valor dos bens recebido s como devolução do patrimônio de entidade isenta, e o valor que houver sido entregue para a formação do patrimônio daquela entidade.

Com a desmutualização, a associação BMF, cujos títulos patrimoniais foram extintos, devolveu o patrimônio aos associados, sob a forma de ações da BMF S/A.

Portanto, o valor a ser tributado é a diferença entre o valor recebido pelo associado, na forma de ações da BMF S/A, e o valor por ele entregue para a formação do patrimônio da associação isenta BMF.

4.2) Da forma de atualização do valor dos títulos patrimoniais

O valor do patrimônio das bolsas de valores, apurado anualmente, era dividido pelo número de títulos patrimoniais existentes, resultando no valor nominal atualizado dos títulos patrimoniais.

4.3) Da forma de contabilização dos títulos patrimoniais

Os títulos patrimoniais foram registrados na conta Cosif 2.1.4.10.20-8 – Títulos Patrimoniais de Bolsa de Mercadorias e Futuros, classificada no Ativo Permanente-Investimentos. Por sua vez, a reserva de atualização dos títulos está classificada na conta

6.1.3.70.00-9 – Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais, pertencente ao Patrimônio Líquido.

A contabilização da atualização dos Títulos Patrimoniais da BM&F detidos pelas corretoras e distribuidoras não afetava o resultado do exercício, visto que a contrapartida da atualização do valor era registrada em conta de Reserva de Capital. Portanto, essa mais-valia não havia sido tributada anteriormente.

4.4) Da tributação dos ganhos na desmutualização da BMF

Conforme documentos apresentados pela contribuinte (fls.506-507), os títulos patrimoniais foram adquiridos pela InterCap DTVM em 01/06/2001, tendo custo total de R\$3.521.300,00.

Assim, o ganho auferido na desmutualização, conforme preceitua o art.17 da Lei nº 9.532/97, é a diferença entre o valor das ações da BMF S/A recebidas pelo InterCap e o valor de aquisição dos títulos patrimoniais, resultando em R\$6.358.325,00. 5) Da venda das ações da BMF S/A A contribuinte vendeu 3.454.444 ações da BMF S/A (f ls.300), recebidas em devolução de patrimônio, da seguinte forma:

Resultado na venda de ações da BMF S/A

Data	Evento	Quantidade vendida
16/11/2007	venda para General Atlantic	986.963
30/11/2007	venda em IPO	2.145.635
30/11/2007	venda em IPO	321.846
Total		3.454.444

Ressalte-se que as ações vendidas eram de propriedade do InterCap, eis que a redução de capital desse banco só foi aprovada pelo Bacen após a ocorrência dessas vendas. Processo 16327.721518/2012-80 Acórdão n.º 16-48.655

A própria ata da AGE realizada em 19/09/2007 esclarece que a redução de capital só se tornará efetiva após 60 dias da publicação da referida ata (fls.596). Conforme análise feita pela fiscalização na contabilidade da contribuinte, não foi considerado, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o ganho na venda das 986.963 ações ofertadas e vendidas.

Considerando o valor médio de venda apurado pela contribuinte, tem-se o preço de R\$19,40 por ação. Assim, o ganho na alienação das 986.963 ações da BM&F S/A que não foi incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é de:

Valor total da venda de 983.963 ações : R\$19.145.85 2,10

(-) Custo de aquisição (R\$1,00/ação) *: R\$ 986.963, 00

Ganho : R\$18.158.889,10 (*)

*Valor unitário das ações da BMF S/A recebidas na desmutualização.

6) Do Direito – validade do ato de redução de capital

Conforme art.10 da Lei nº 4.595/94, a alteração do capital social de instituições financeiras exige aprovação prévia do Bacen.

No caso do Intercap, os atos de alteração do capital social passaram a ter eficácia após 60 dias da publicação.

Por outro lado, a venda das ações foi realizada pela contribuinte antes de decorrido esse prazo; antes da aprovação do ato de redução de capital pelo Bacen, e antes do registro do ato na Junta Comercial do Estado de São Paulo (Jucesp), ocorrido em 03/06/2008.

7) Apuração da multa isolada mensal

Conforme o art.2º da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica sujeita à apuração do lucro real anual poderá optar pelo pagamento mensal do imposto de renda, determinado sobre base de cálculo estimada, ou com base na receita bruta mensal, ou com base em balancetes mensais de suspensão ou redução.

A contribuinte optou por realizar a apuração da estimativa mensal com base em balanço de suspensão em 10/2007, e com base na receita bruta e acréscimos em 11/2007. Porém, como os ganhos na devolução de patrimônio de entidade isenta e na venda das 986.963 ações da BMF S/A não foram registrados contabilmente, a contribuinte deixou de apropriar tais ganhos nas apurações das bases de cálculo dos tributos. Ao optar pelo pagamento mensal, a contribuinte, em caso de não pagamento, sujeita-se à multa de 50% sobre o tributo, conforme o art.44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007. Os valores das multas isoladas constam do demonstrativo de fls.44.

Os autos de infração constam às fls. 03-23, e foram fundamentados nos seguintes dispositivos legais:

Demonstrativo do IRPJ

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; art.239, 247, 248, 249, inciso II, 251, 278 e 288 do RIR/99.	6.129.303,53
Juros de Mora (até 12/2012)	Art.6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	3.029.101,80
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	4.596.977,65
Multa isolada	Art. 222 e 843 do RIR/99; art.44, II, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	3.064.651,77
TOTAL		16.820.034,75

Demonstrativo da CSLL

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Art. 2º da Lei nº 7.689/88, com alterações dadas pelo art.2º da Lei nº 8.034/90; art.57 da Lei nº 8.981/95, com alterações dadas pelo art.1º da Lei nº 9.065/95; art.2º da Lei nº 9.249/95; art.1º da Lei nº 9.316/96; art.28 da Lei nº 9.430/96 e art.37 da Lei nº 10.637/2002.	2.206.549,27
Juros de Mora (até 12/2012)	Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	1.090.476,65
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	1.654.911,95
Multa isolada	Art.44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	1.103.274,64
	TOTAL	6.055.212,51

Da Impugnação

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 635-666, acompanhada dos documentos de fls.667-727, alegando, em síntese:

A) Da desmutualização da BMF e sua não tributação pelo IRPJ/CSLL

Na desmutualização ocorreu apenas a substituição dos títulos patrimoniais da associação BMF por ações da BMF S/A, e não alienação passível de tributação. A atualização dos títulos patrimoniais, que não é tributável, deve ser incluída no valor do investimento na associação BMF. Assim, ainda que houvesse alienação, não ocorreu ganho de capital na desmutualização, pois o valor das ações recebidas é o mesmo valor dos títulos patrimoniais.

A.i) Da natureza jurídica da desmutualização da BMF

A fiscalização entende que não seria juridicamente possível para a associação BMF passar por um processo de cisão, mas somente por dissolução. Porém, conforme os art.44 e 2.033 do Código Civil, Lei nº 9.532/97, Resolução Bacen nº 2.690/2000 e Decisão Cosit nº 13 /97, uma associação pode passar por um processo de cisão.

Assim, nos termos do art.229, §5º, da Lei nº 6.404/76, as ações integralizadas com parcelas de patrimônio de companhia cindida devem ser atribuídas aos seus titulares, em substituição às extintas, na proporção em que as possuíam. Portanto, não houve devolução de patrimônio aos detentores dos títulos patrimoniais da BMF, e sim simples substituição dos títulos por ações.

A.ii) Da inaplicabilidade do art.17 da Lei nº 9.532/97

Não houve devolução, mas sim, substituição de títulos por ações, não se aplicando o art.17 da Lei nº 9.532/97.

A.iii) Da inocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL quando da “desmutualização” da BMF

Para haver incidência do IRPJ e da CSLL teria que ocorrer uma alienação, a teor do art.1º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 118/2000. Porém, a substituição dos títulos por ações não se qualifica juridicamente como alienação, razão pela qual não houve o fato gerador dos referidos tributos. Tal fato é reconhecido pelo Parecer Normativo (PN) CST nº 39/81.

A.iv) Da não tributação da atualização dos títulos patrimoniais e da inexistência de ganho de capital na desmutualização da BMF

Na devolução do título patrimonial ao requerente deve ser aplicado o art.22 da Lei nº 9.249/95, que determina a inexistência de ganho de capital quando a devolução ocorrer pelo valor contábil do bem.

Como a desmutualização da BMF ocorreu pelo valor contábil dos títulos patrimoniais, não se apurou ganho de capital passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. No mesmo sentido determina a Portaria MF nº 785/77, a qual continua em vigor. Por força da Portaria MF nº 785/77, a atualização dos títulos patrimoniais da BMF detidos pela requerente foi registrada na conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”, não transitando por contas de resultado, tampouco foi tributada pelo IRPJ e pela CSLL.

Essa atualização não configura acréscimo patrimonial, mas uma recomposição do valor dos títulos, não sendo tributável, sob pena de haver tributação do patrimônio.

Também não incide o IRPJ na avaliação positiva de investimentos pelo método da equivalência patrimonial (MEP), conforme art. 32, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

Nos termos da legislação do Conselho Monetário Nacional (CMN), a reserva deve ser elevada quando as bolsas de valores informarem um valor positivo, e reduzida quando o valor informado for negativo, o que equivale ao MEP descrito no art.248 da Lei nº 6.404/76, conforme reconhecido na Solução de Consulta Cosit nº13/97 (itens 6.5 a 6.11).

Assim, não incidem o IRPJ e a CSLL na atualização dos títulos patrimoniais, conforme art.225, § 1º, 389 e 426, do RIR/99. O eventual ganho de capital seria a diferença entre o valor das ações da BMF recebidas, e o custo de aquisição dos títulos acrescidos das atualizações (valor contábil). Como na desmutualização esse resultado é zero, eis que o valor contábil dos títulos (custo mais atualizações) corresponde ao mesmo valor das ações recebidas em substituição, não houve ganho de capital passível de tributação pelo IRPJ e CSLL.

A.v) Conclusão

Com base no exposto, requer-se a anulação dos autos de infração em tela.

B) Da ilegitimidade do Requerente responder pela venda das ações

Em relação à cobrança de tributos sobre a venda das ações da BMF S/A, ressalte-se que essa venda ocorreu após o prazo de 60 dias estabelecidos em AGE, nos termos do art.174 da Lei nº 6.404/76.

Porém, tendo a publicação da ata da AGE ocorrido em 20/09/2007 (fls.712), e as ações sido vendidas no IPO de 30/11 /2007, conforme o TVF, resta evidente que as ações foram vendidas após o prazo de 60 dias estabelecido em AGE.

Verifica-se também que:

i) o ato de redução do capital social da requerente foi submetido à aprovação do Bacen imediatamente após sua deliberação, atendendo ao art.10, X, “f”, da Lei nº 4.595/64;

ii) a apresentação para arquivamento dos documentos societários na Jucesp ocorreu no prazo de 30 dias da aprovação pelo Bacen , conforme art.35 e 36 da Lei nº 8.934/94. No caso da requerente, em que a apresentação para arquivamento é admitida somente após os 60 dias , por se tratar de redução de capital e aprovação governamental (art.35, VIII, da Lei nº 8.934/94), os 30 dias devem ser contados a partir dessa aprovação. Assim, a redução de capital passou a produzir efeitos a partir de 20/11/2007, razão pela qual as ações pertenciam aos acionistas, quando da venda no IPO de 30/11/2007. Portanto, é equivocada a exigência imposta à requerente para arcar com a tributação sobre a venda das ações cuja propriedade foi transferida aos seus acionistas. C) Da dedução da CSLL na base de cálculo do IRPJ, e vice-versa O pagamento do IRPJ com a inclusão da CSLL em sua base de cálculo implica a tributação de algo que não é renda, mas sim, despesa obrigatória, e, mesmo se fosse renda, não estaria disponível, eis que a requerente tem o dever de recolher esse valor à União.

Consequentemente, tal exigência viola o art.153, III, da CF, e 43 do CTN, devendo ser excluída a CSLL da base de cálculo do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2007. Os fundamentos discutidos acerca da base de cálculo do IRPJ se aplicam à CSLL, eis que a hipótese de incidência dessa contribuição é a mesma do IRPJ. A CSLL deverá ser apurada após a provisão para o imposto de renda, e não antes, como determina indevidamente o art.2º da Lei nº 7.689/88.

C) Do desconto relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT

Deve ser descontado do lucro real da impugnante o valor total gasto com as refeições fornecidas aos funcionários, conforme Lei nº 6.321/76, alterada pelos art.5º e 6º da Lei nº 9.532/97.

Por limitarem o benefício previsto nas referidas leis, deve ser reconhecida a ilegalidade da IN SRF nº 267/2002, dos Decretos nº 78.676/76, 05/91, 1.041/94 e 3.000/99, da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77, do Ato Declaratório PGFN nº 13/2008 e das Soluções de Consulta SRRF08 nº 305/2011 e SRRF09 nº 25/2010.

D) Das multas impostas à requerente

As multas isoladas devem ser anuladas pois:

i) Conforme art.543 do Código de Processo Civil e a rt.1º do Decreto nº 20.910/32, o prazo para notificação da autuação, no caso em tela, é de 5 anos a partir de outubro e novembro de 2007. Como a ciência dos autos de infração ocorreu em 20/12/2012, estava prescrito o direito de impor às multas isoladas.

ii) Por incidirem sobre o mesmo fato, não se admite a cumulação das multas isoladas com as multas de ofício, sob pena de bis in idem.

iii) Se admitida a cumulação, as multas isoladas, s e devidas, deveriam ser lançadas no próprio ano de 2007, ano em que não ter iam sido recolhidas. As multas de ofício no percentual de 75% são confiscatórias, devendo ser também anuladas, ou reduzidas ao percentual de 20% .A simples previsão em lei não legitima a imposição da multa no caso concreto, devendo ser observada a proporcionalidade e razoabilidade entre o ilícito cometido e a sanção p revista em lei. Sem tal vínculo, a lei é inconstitucional, por ofensa ao direito de propriedade e aos princípios do não-confisco e da proporcionalidade.

E) Da incidência de juros sobre as multas

A cobrança de juros de mora sobre as multas lançada s é ilegal pois nem o CTN, nem o art.61 da Lei nº 9.430/96 autorizam tal exigência. O art.161 do CTN permitiu a incidência de juros apneas sobre o valor do crédito, o qual comporta somente o tributo.

Por sua vez, o art.61 da Lei nº 9.430/96 trata de multa de mora, enquanto que as multa lançadas têm por base o art.44 da Lei nº 9.430/96. E mesmo o art.43 da Lei nº 9.430/96, de legalidade questionável por conflitar com o art.161 do CTN, determinou a incidência de juros sobre as multas isoladas apena.s

G) Das intimações

A requerente pede que as intimações continuem sendo enviadas para seu estabelecimento matriz, endereço às fls.666.

É o relatório.

Submetida a Impugnação à apreciação da DRJ, esta manteve parcialmente os lançamentos, proferindo o Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Não há fundamento para a alegação de modificação de critério no lançamento de ofício, em virtude de ausência de menção expressa neste sentido na cópia do Termo de Verificação Fiscal acostado aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO E AÇÕES DA NOVA EMPRESA. 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 pes soa 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 d o referido patrimônio.

GANHO DE CAPITAL. FORMA DE APURAÇÃO. CUSTO CONTÁBIL. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA

PATRIMONIAL AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DA ASSOCIAÇÃO ISENTA BMF.

O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo contábil do bem registrado na escrituração da empresa. O método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica aos títulos patrimoniais da associação isenta

BMF. REDUÇÃO DE CAPITAL COM ENTREGA DE AÇÕES AOS ACIONISTAS. EFETIVAÇÃO. AUTORIZAÇÃO DO BANCO CENTRAL.

Os atos societários de redução de capital das instituições financeiras devem ser autorizados pelo Banco Central do Brasil, somente tendo efetividade a partir de tal autorização.

BASE DE CÁLCULO. ERRO NA APURAÇÃO. CORREÇÃO DE VALORES.

Constatado erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devem ser recalculados os valores, exonerando-se a quantia lançada a maior, bem como as respectivas multas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007 INTIMAÇÕES. ENDEREÇO POSTAL DO CONTRIBUINTE.

As intimações devem ser enviadas ao endereço postal fornecido pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS.

MULTA ISOLADA.

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

devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os mesmos tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

Voto Vencido

Conselheiro Relator, Antonio Bezerra Neto.

Conforme relatado:

No ano de 2007, o Banco Intercap S/A (Intercap) (i) não considerou os valores recebidos como devolução do patrimônio da associação isenta BM&F (BMF) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em desacordo com o art. 17 da Lei nº 9.532/97; e (ii) não considerou na apuração do lucro líquido os valores relativos à venda de ações da BM&F S/A.

(i) Desmutualização das bolsas de valores - tributação

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

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

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

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

Na versão que se extrai da defesa, a BM&F - Bolsa de Mercadorias e Futuros (doravante BM&F), associação constituída por Instituições Financeiras, transformou-se, cindindo parte de seu patrimônio, destinando-o ao aumento do capital de uma sociedade anônima. O objetivo da novel sociedade seria o de explorar as atividades operacionais antes exercidas pela associação cindida, ou seja, dar curso e local às negociações de custódia e liquidação junto ao mercado financeiro. Permaneceu na associação BM&F, que continuou existindo, o patrimônio não operacional

Para tanto defende ainda a tese de que seria juridicamente possível a uma associação sem fins lucrativos, como era a BM&F à época, passar por um processo de cisão, mas sem dissolução, a teor do disposto no artigo 61 do Código Civil.

Faz uma interpretação sistemática do Código Civil, especialmente dos artigos 44 e 2.033, e não isolada do seu artigo 61, para concluir que não há dúvida acerca da possibilidade de uma associação passar pelo processo societário de cisão. O citado artigo 2.033 do Código Civil determina expressamente que "os modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44", dentre estas as associações, "bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código". Assim, ao determinar que a sua cisão reger-se-á desde logo pelo Código Civil nada mais fez o legislador ordinário, por razões mais do que óbvias, do que admitir legítimo que uma associação passe por um processo de cisão.

Passemos então a analisar o mérito, enfrentando essa primeira questão relacionada à possibilidade de haver cisão sem dissolução da sociedade, como defende a Recorrente.

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

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

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

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

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

Mesmo sendo possível uma "cisão" (separação) de uma associação, como de fato aconteceu, mesmo que essa tenha sido a denominação ofertada, não se trata da operação típica de cisão nos moldes societários. A "Cisão" referida pela Recorrente, como simples separação de patrimônios, até pode ser possível, mas a cisão a que o fisco se refere é a cisão

parcial com incorporação por Sociedade Anônima o que equivale a uma transformação disfarçada de Associação sem fins econômicos em Sociedade Anônima não prevista na Lei 6.404/76 e nem no código civil.

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

Costuma-se sobrevalorizar um artigo das disposições transitórias no novo código civil de 2002 (art. 2.033), tal como fez também a Recorrente em seu recurso, e esse juízo de valor constituir-se-ia em um pressuposto importante para a defesa da tese de que pela natureza da operação descrita (cisão) não se estaria a tratar de devolução de capital, mas sim de uma simples permuta. Peço permissão para discordar desse entendimento.

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

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

O seu objetivo é :

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

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

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

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

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

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

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

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

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

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

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

Esse artigo teve três objetivos:

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

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

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

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

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

Dos Registros Públicos

Costuma-se também apregoar que a Lei dos Registros Públicos (art. 115 da Lei nº 6.015/73) não permitiria o registro de tal evento se o mesmo não encontra acolhimento no nosso ordenamento jurídico.

Em primeiro lugar, não se pode colocar uma barreira que em tese poderia funcionar como valendo para todo caso concreto, seria reputar mesmo de infalível esses oficiais de registros, que por sinal são humanos e podem errar. Por último e quem sabe o mais importante, não foi registrado literalmente uma operação de transformação de associação em sociedade com fins lucrativos, as operações foi repartidas de forma tal a perfazer esse resultado, mas abusando das formas se vista em seu conjunto., mesmo porque . Os oficiais de registros não estão habilitados para fazerem juízos de valor da operação como um todo, que os registros de dissolução parcial da associação civil e de constituição da sociedade anônima são independentes, em órgãos distintos. Eis a explicação porque todos os atos foram devidamente registrados e aprovados pelos órgãos de registro.

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

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

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

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

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

Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos ***recebidos de instituição isenta***, por pessoa física, **a título de devolução de patrimônio**, e o **valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio**.

(....)

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

Não se pode olvidar a existência a intenção do art. 17 acima referido e fazê-lo letra morta. A sua intenção claramente é de colocar sob albergue da tributação qualquer

entidade isenta ou imune, quando estas pretendem se transformar em outra espécie de entidade que busque o lucro, como foi o caso.

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

Ademais, a Lei n 9.532/97, em seu artigo 16, e a Decisão COSIT n? 13/1997, da própria Receita Federal do Brasil, também expressamente admitem a possibilidade jurídica de uma associação sem fins lucrativos passar por um processo de cisão. Confira-as, respectivamente:

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 n° 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.**" (grifos do original)

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

Novo Código Civil (2002):

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, 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.

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

Essa devolução iniciou-se com a aquisição de parte do patrimônio da associação (bolsa de valores) – cisão parcial, por uma pessoa jurídica com fins lucrativos (sociedade) e subsequente troca dos títulos patrimoniais dos associados, proporcionais a parte segregada, por ações desta sociedade, transformando a figura do associado na figura de um

sócio de empresa lucrativa arrastando consigo todo um acréscimo patrimonial obtido em situação anterior de não incidência por conta da forma utilizada (associação sem fins lucrativos). Estamos diante de uma espécie de “transformação” disfarçada, um verdadeiro **abuso de forma**, pois sem esteio no código civil e redundando na consolidação de uma isenção não prevista em lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em resumo, a tudo que se disse até agora:

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº. 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Porém, mesmo que fosse possível a cisão, haveria ainda a impossibilidade de a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmutar-se em uma sociedade Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico, o que resultaria no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos, como também bem colocado pela decisão de piso.

O fato de a operação de “desmutualização” de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não impede a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – TRIBUTAÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

Outrossim, o escopo da Portaria MF nº 785, referida pela Recorrente, a partir da análise da alínea "m" do art. 223 RIR/75, que fundamentou a interpretação dada pela Portaria MF nº 785/77, referia-se "a quinhões ou frações ideais recebidas pelos associados em decorrência de aumentos de capital", e não em decorrência de utilização do método da equivalência patrimonial, como bem colocou a DRJ.

Para melhor esclarecimento, segue abaixo o teor inteiro da referida alínea "m" do art. 223, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

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

(...)

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

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

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

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

Eis o trecho da referida Solução Cosit nº 10:

DO ART. 16 DA LEI Nº 9.532, DE 1977

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

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

Parágrafo único. A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de

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

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

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

Jurisprudência Judicial e Administrativa

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ementa.

IRPJ e CSLL

Processo de desmutualização da BMF e BOVESPA

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

Método de Equivalência Patrimonial.

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

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

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

(ii) não considerou na apuração do lucro líquido os valores relativos à venda de ações da BM&F S/A.

Venda das ações da BMF S/A – momento do fato gerador - sujeição passiva

Em apertada síntese, a Recorrente alega ilegitimidade passiva, uma vez que quem deveria responder pelos tributos devidos na venda das ações da BMF S/A seriam seus acionistas, pois teria reduzido seu capital e transferido propriedade das ações da BM&F em questão antes da venda no IPO.

E passa detalhar os fatos, conforme destacado pela DRJ:

i) a venda teria ocorrido no IPO de 30/11/2007, 60 dias após o prazo estabelecido na AGE (publicada em 20/09/2007), conforme art.174 da Lei nº 6.404/76;

ii) a redução de capital teria sido submetida ao Bacen nos termos do art.10, X, “f”, da Lei nº4.595/64;

iii) a apresentação para arquivamento dos documentos societários na Jucesp teria ocorrido no prazo de 30 dias da aprovação do Bacen, conforme art.35 e 36 da Lei nº 8.934/94.

Nesse sentido, alinho-me com os fundamentos trazidos pela DRJ no sentido de que o ato societário de redução de capital da Recorrente, com a consequente entrega das ações aos sócios, produziu efeitos apenas depois dessa venda.

Isso porque os documentos referidos no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.934/94 que dispõe sobre o registro público das empresa rege que “deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados **de sua assinatura**, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, **o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.**”

Sendo assim, como a ata da AGE, acostada pela própria Recorrente, que deliberou a redução de capital somente foi arquivada na Jucesp em 03/06/2008 (fls.714-716), muito tempo depois do prazo da assinatura do documento que autorizou a redução de capital (20/09/2007) razão pela qual o arquivamento só produz efeitos a partir do despacho que o conceder (03/06/2008), conforme mencionado o art.36.

Portanto, conclui-se que as ações da BMF S/A eram, no momento da venda (30/11/2007), efetivamente detidas pela Recorrente.

E não se venha alegar como fez a Recorrente, no sentido de pretender que a contagem de 30 dias acima referida tivesse como data base o momento em que o BACEN aprovou a operação, pois a interpretação desse dispositivo não comporta exceções.

Adoto também para compor os meus fundamentos as bem colocadas razões da DRJ não infirmadas pela Recorrente em sede recursal:

(...) O Intercep, sendo uma instituição financeira, sujeitava-se à autorização do Bacen para redução de capital, conforme art.10, X, “f”, da Lei nº 4.595/64, a seguir transcrito: Art. 10. Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil:

(...)

X - Conceder autorização às instituições financeiras, a fim de que possam:

(...)

f) alterar seus estatutos.

O bom desempenho da economia de um país depende, entre outros fatores, da solvência das instituições que atuam no mercado financeiro. Para evitar que a economia seja surpreendida pela insolvência de algum participante do mercado, o Bacen se encarrega de regular e fiscalizar essas instituições, exigindo, inclusive, a observância de limites mínimos de capital, para que possam fazer frente aos riscos inerentes ao mercado. O Manual de Normas e Instruções (MNI), editado pelo Bacen para consolidar as normas e instruções em vigor, prevê tais limites mínimos, conforme abaixo:

MNI 01-02-02

1. Os limites mínimos de capital realizado e patrimônio líquido abaixo especificados devem ser permanentemente observados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil: (Res. 2099 RA II art. 1º I/VII, 4º; Res. 2607 art. 1º; Res. 2678 art. 1º; Res. 3334 art. 9º I; Res. 3426 art. 5º parágrafo único)

(...)

e) R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais): sociedade corretora de títulos e valores mobiliários e sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários que sejam habilitadas a realização de operações compromissadas, bem como realizem operações de garantia firme de subscrição de valores mobiliários para revenda, de conta margem ou de swap em que haja assunção de quaisquer direitos ou obrigações com as contrapartes (Res. 2099 RA II art. 1º V; Res. 2607 art. 1º; Res. 3334 art. 9º I)

f) R\$ 550.000,00 (quinhentos e cinquenta mil reais) : sociedade corretora de títulos e valores mobiliários e sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários que exerçam atividades não incluídas na alínea anterior; (Res. 2099 RA II art. 1º VI; Res. 2607 art. 1º)

g) R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais): sociedade corretora de câmbio. (Res. 2099 RA II art. 1º VII; Res. 2607 art. 1º) Processo 16327.721518/2012-80 Acórdão n.º 16-48.655

Em razão de as instituições financeiras serem obrigadas a manter um capital mínimo para seu funcionamento regular, qualquer alteração contratual que reduza o seu capital não pode produzir efeitos até que seja autorizada pelo órgão regulador. Consequentemente, as alterações contratuais de uma instituição financeira somente podem produzir efeitos a partir da autorização do Bacen, caso contrário, se não fosse autorizada a alteração, já se teriam produzido os efeitos que o órgão regulador busca evitar.

No caso, a autorização para redução de capital foi aprovada por despacho aprobatório do Bacen de 02/05/2008, publicado no Diário Oficial de 06/05/2008, conforme o ofício Deorf/GTSP2-2008/04122, de 07/05/2008 (fls.631).

Portanto, até a data do despacho do Bacen, a impugnante não possuía nenhuma autorização do Bacen para reduzir seu capital. Dessa maneira, é irrelevante saber se a venda das ações ocorreu antes ou depois do prazo previsto na AGE que deliberou pela redução de capital.

Além disso, quanto ao registro de atos societários sujeitos à aprovação por órgãos governamentais, a Lei nº 8.934/94 estabelece que:

Art. 35. Não podem ser arquivados:

(...)

VIII - os contratos ou estatutos de sociedades mercantis, ainda não aprovados pelo Governo, nos casos em que for necessária essa aprovação, bem como as posteriores alterações, antes de igualmente aprovadas.

Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.

Conforme documentos acostados aos autos pela própria impugnante, a ata da AGE que deliberou a redução de capital somente foi arquivada na Jucesp em 03/06/2008 (fls.714-716), razão pela qual o arquivamento só produz efeitos a partir do despacho que o conceder, conforme mencionado o art.36.

Por todo o exposto, conclui-se que as ações da BMF S/A eram, por ocasião de sua venda, efetivamente detidas pela impugnante.

Da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

A esse respeito, a Recorrente pleiteia:

i) a dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ, alegando que tal exigência violaria a CF/88 e o CTN;

ii) a apuração da CSLL após o desconto da provisão do IRPJ, e não antes, como determinaria indevidamente o art.2º da Lei nº7 .689/88;

iii) o desconto, na apuração do lucro real, do valor total relativo ao PAT, pois seriam ilegais a IN SRF nº 267/2002, os Decretos nº 78.676/76, 05/91, 1.041/94 e 3.000/99, a Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77, o Ato Declaratório PGFN nº 13/2008 e as Soluções de Consulta SRRF08 nº 305/2011 e SRRF09 nº 25/2010.

Por não ter nada a reparar na decisão de piso, adoto aqui como razões de decidir todos os fundamentos utilizados pela DRJ e que considero que não foram infirmados pela Recorrente:

Em relação à dedução da CSLL do lucro real, o art.1º da Lei nº 9.316/96 determina expressamente que:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Nesse sentido, registre-se que o Supremo Tribunal Federal - STF, em sessão plenária de 09/05/2013, negou provimento ao Recurso Extraordinário nº 582525/SP, no qual o autor argumentava que a CSLL não poderia incidir na apuração da sua própria base de cálculo nem na base de cálculo do Imposto de Renda de empresas. Saliente-se também que foi reconhecida a existência de repercussão geral da matéria, devendo a decisão ser reproduzida em todas as instâncias judiciais.

Sobre pedido para deduzir o IRPJ da base de cálculo da CSLL, e para o desconto do valor total do PAT, a própria impugnante listou os dispositivos legais que impedem o atendimento de seu pleito.

Ressalte-se que não cabe à instância julgadora administrativa apreciar a validade da legislação vi gente, visto que isso implicaria apreciar sua constitucionalidade, matéria afeta ao Poder Judiciário

(..)

É inócuo, pois, suscitar alegações de afronta a preceitos constitucionais e/ou ilegalidade de leis na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas motivadoras do lançamento, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN. A corroborar o exposto, atente-se para a Súmula no 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), do Ministério da Fazenda:

Súmula Carf nº 2:

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Ademais, a contribuinte não juntou aos autos nenhum document o comprobatório que permitisse firmar convicção a res peito da procedência de eventual dedução com o PAT.

Por todo, o exposto nego provimento também neste item.

DECADÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS

A Recorrente alega a ocorrência da decadência para o lançamento da multa isolada para o ano de 2007. No caso alega que por não haver regra específica deveria se adotar o prazo prescricional do artigo 1º 9 do Decreto 20.910/32.

Comete dois equívocos. O primeiro porque há prazo mais específico, sim, para se aplicar. No caso de penalidade tributária, é pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de aplicar a regra contida no artigo 173, e seu inciso I, também do CTN (Código Tributário Nacional).

A matéria foi inclusive sumulada:

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

O segundo equívoco é sua pretensão de se aplicar um prazo prescricional destinada a cobrança, quando estamos diante de um prazo decadencial de constituir o lançamento.

Sendo assim, pela regra aqui efetivamente adotada neste voto, do art. 173, I do CTN, a decadência estaria afastada, uma vez que o período seguinte ao que poderia ser lançado no que se refere as estimativas efetuadas no ano de 2007 (período mais antigo) seria exercício de 2009, findando o prazo decadencial em 31/12/2013. Como o Contribuinte foi notificado bem antes, a ciência se deu em 20 de dezembro 2012, afastado está a decadência

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

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

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

Período	10/2007	11/2007
Ganho na devolução de patrimônio	6.348.325,00	-
Receita de venda das ações da BMF S/A	-	18.158.889,10
IRPJ– 15%	952.248,75	2.723.833,37
Adicional de IRPJ- 10%	634.832,50	1.815.888,91
IRPJ devido na estimativa mensal	1.587.081,25	4.539.722,28
Multa isolada IRPJ-50%	793.540,63	2.269.861,14
CSLL devida na estimativa mensal – 9%	571.349,25	1.634.300,02
Multa isolada CSLL-50%	285.674,63	817.150,01

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

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

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

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

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

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

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

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Da Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105

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

Súmula CARF n. 105:

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

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

Portanto a Súmula nº105 só aplica-se aos anos-calendários anteriores a 2007, eis que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07, bem assim que haja imposto devido

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

Portanto, mantenho as multas isoladas sobre as estimativas.

Juros sobre multa de ofício

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, afasto a decadência das multas isoladas e nego provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano

Fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2007, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Sobre a matéria, tenho me filiado ao posicionamento de longa data adotado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

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

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que

incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

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

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

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

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

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

Assim, no caso em questão, as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

