



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721548/2012-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.205 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2021
Recorrente BM&F BOVESPA S.A. - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 09/05/2008 a 28/11/2008

DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO A ASSOCIADOS DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 118.

No processo de desmutualização da CETIP Associação, uma entidade sem fins lucrativos, o sujeito passivo recebeu ações da CETIP S/A, uma entidade com fins lucrativos, caracterizando-se, portanto, ganho de capital, conforme o disposto na Súmula CARF nº 118.

CÁLCULO DO TRIBUTO POSTERGADO. ERRO NA APURAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal recompôs a apuração dos tributos no ano-calendário 2008, quando o ganho de capital deveria ter sido oferecido à tributação, por meio de imputação proporcional, tendo procedido aos ajustes na apuração do IRPJ e da CSLL nos anos-calendários 2010 e 2011, quando os ganhos de capital foram oferecidos à tributação. Correto o procedimento da Autoridade Fiscal, que considerou a imputação proporcional do principal e dos juros moratórios do imposto devido no ano-calendário 2008 do GC oferecido à tributação em 2010 e 2011 e lançou de ofício a diferença apurada.

MULTA DE OFÍCIO SOBRE INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE.

Ao fazer a imputação proporcional do pagamento do ganho de capital auferido em dezembro de 2010 e janeiro de 2011 para a data-base de 28 de novembro de 2008 verificou-se insuficiência de recolhimento, portanto, há que ser aplicada a multa de ofício prevista no ar.44, I, da Lei nº 9.430/96.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo sido comprovado a insuficiência do pagamento do ganho de capital na desmutualização, e havendo saldo de tributo que teria de ser recolhido e não o foi, os juros de mora relativo ao tributo não recolhido haverão de ser exigidos. Entendimento pacificado no CARF com a súmula vinculante CARF nº 5.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF n.º 178.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF N.º 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

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

Recurso voluntário parcialmente provido por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, para exonerar a exigência da multa isolada. Votaram pelo parcial provimento do recurso os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Issa Halah e a Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi. Votaram por negar provimento ao recurso os Conselheiros Wilson Kazumi Nakayama (relator), Efigênio de Freitas Júnior, Sérgio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jeferson Teodorovicz. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Em razão da não apresentação da declaração de voto no prazo regimental de 15 (quinze) dias do julgamento, considera-se não formulada a declaração, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015 (Ricarf).

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão 15-41.856, de 16 de março de 2017, da 1ª Turma da DRJ/SDR que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte acima qualificada contra Auto de Infração lavrado pela DEINF/SP, com exigência de IRPJ (R\$ 239.098,52) e CSLL (R\$ 88.089,15) com multa de ofício de 75%, juros de mora e multa isolada relativo ao período 09/05/2008 a 28/11/2008.

A acusação fiscal, detalhada no Termo de Verificação Fiscal juntada às e-fls. 1275 a 1286), é que a contribuinte não teria oferecido à tributação o ganho de capital relativo a diferença entre o custo de aquisição e o valor recebido na data da assim denominada “desmutualização da CETIP”.

O ganho de capital teria sido oferecido à tributação em data posterior, nos meses de dezembro de 2010 e janeiro de 2011, quando da alienação das ações da CETIP S/A pela contribuinte, e por isso a autoridade fiscal autuante considerou ter havido a postergação de reconhecimento de receitas, lançando a diferença no Auto de Infração aqui discutido.

A autoridade fiscal entendeu que no processo de desmutualização houve a devolução do patrimônio da CETIP ASSOCIAÇÃO (uma entidade sem fins lucrativos) a seus associados na forma de ações da CETIP S/A (uma entidade com fins lucrativos), e dessa forma deveria ter sido oferecido o ganho de capital quando ocorreu o processo de desmutualização. O fundamento para a exigência da exação foi o art. 17 da Lei nº 9.532/97.

A autoridade fiscal entendeu que houve a postergação do reconhecimento de receita de R\$ 813.300,00 e recompôs as bases de cálculo de IRPJ e CSLL do período encerrado em 28/11/2008 (período em que ocorreu o evento de reorganização societária da contribuinte e de desmutualização da CETIP), apurando então diferença de IRPJ e CSLL a pagar no período.

Foi aplicada multa de ofício de 75% com base no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 por falta de recolhimento do tributo.

Houve também a exigência da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL do mês de julho de 2008, por ter apurado a base de cálculo com base em receita bruta e não ter incluído o ganho de capital decorrente da desmutualização da CETIP, incidindo na infração prevista no art 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007 .

Contra o Auto de Infração a contribuinte apresentou impugnação (e-fls 1289 a 1327) alegando , em síntese, que no processo de desmutualização ocorreu a transformação dos títulos patrimoniais da CETIP Associação, decorrente de cisão parcial da associação civil com

posterior incorporação por uma sociedade por ações, operação essa, segundo a contribuinte, prevista no art. 2.033 do Código Civil de 2002..

Defendeu que após a alteração da estrutura societária da CETIP Associação, a entidade continuou a existir e operar agora na forma de sociedade anônima. Por não ter ocorrido a extinção da CETIP Associação entende que não haveria que se falar em devolução do patrimônio que justificasse a aplicação do previsto no art. 17 da Lei n.º 9.532/97 como pretendeu a Fiscalização.

Defendeu que não aferiu qualquer receita quando da desmutualização, de modo que não haveria que se falar em incidência de IRPJ e da CSLL em 31/07/2008. Afirma que recolheu o IRPJ e a CSLL no momento da alienação das ações da CETIP S/A, quando teria ocorrido a disponibilidade econômica passível de ser tributada (em dezembro de 2010 e janeiro de 2011).

Aduz que a Fiscalização teria se equivocado nos cálculos relativos à suposta postergação de pagamento de tributos por não ter observado o disposto no art. 273 do RIR/99 que determina que, caso tenha sido realizada a diminuição do imposto lançado em outro período, tal diminuição deve ser compensada, ou seja, deve ser recomposto o lucro tributável dos períodos envolvidos o que, segundo a contribuinte, não teria sido feito no presente caso.

Assevera que não haveria saldo devedor a recolher de IRPJ e CSLL, uma vez que os supostos recolhimentos a menor no ano-base de 2008 foram exatamente as quantias pagas a maior no ano-base de 2011, não havendo que se falar em insuficiência de recolhimento de tributo. E portanto considerou ser indevida a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Por decorrência da improcedência da exigência do principal, defende também a improcedência da exigência dos juros de mora.

Alega que a Fiscalização equivocou-se ao recompor as bases de cálculo de IRPJ e CSLL referentes aos períodos postergados por ter considerado a multa de mora de 20%. Isso porque os pagamentos postergados foram realizados antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização, o que configuraria denúncia espontânea que afastaria a incidência da referida penalidade nos termos do art. 138 do CTN.

Defendeu a inaplicabilidade da multa isolada prevista no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 pois segundo seu entendimento somente poderia ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento tido como insuficientes, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Como o Auto de Infração foi lavrado após o encerramento do ano-base, como ocorreu no presente caso, eventuais insuficiências de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada.

Irresignou-se com a cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício e da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

A DRJ/SDR, por unanimidade de votos, entendeu que no processo de desmutualização o que de fato ocorreu foi a dissolução da CETIP Associação (entidade isenta),

com a consequente devolução do patrimônio da associação civil sem fins lucrativos sob a forma de ações da CETIP S/A.

A DRJ também rejeitou o argumento da contribuinte de que a Portaria MF n.º 785/77 afastaria a tributação da atualização dos títulos patrimoniais, pois a norma citada abordava a constituição de reserva no patrimônio líquido e não se confundiria com devolução de patrimônio de entidade isenta aos associados.

Afirmou a DRJ que a matéria em litígio já teria sido objeto de análise pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT n.º 10 de 2007, e que deveria ser reconhecido que na desmutualização da CETIP Associação houve a devolução do capital para seus associados, havendo a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital auferido.

A DRJ entendeu que houve insuficiência de recolhimento de tributo pela postergação do pagamento e que a autoridade fiscal teria apurado de forma adequada o saldo devedor de IRPJ e CSLL com a aplicação da imputação proporcional dos recolhimentos postergados como se estivessem sido pagos com multa e juros, com base no art. 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A multa de mora foi afastada pela DRJ por entender que a contribuinte recolheu o ganho de capital apurado nos anos-calendários 2010 e 2011, antes de iniciado a fiscalização, que teve início no início do ano-calendário 2012.

A multa isolada foi mantida pela DRJ por considerar que houve insuficiência de recolhimento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL em julho/2008 e a penalidade estar prevista no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96.

Também foi rejeitada pela DRJ o argumento da contribuinte que seria ilegítima a cumulação da multa isolada com a multa de ofício por terem fundamento em infrações distintas, a multa isolada por estimativas de IRPJ/CSLL que deixou de ser recolhidas ao longo do ano-calendário, e a multa de ofício incide sobre o tributo devido ao final do período de apuração que deixa de ser recolhido.

A ilegalidade da incidência de juros sobre as multas a DRJ arguida pela contribuinte foi rejeitada por encontrar-se prevista nos arts. 5º, § 3º e 61, § 3º, da Lei n.º 9.430 e além disso de ter sido objeto de pronunciamento do STJ que concluiu pela legalidade da incidência.

Por fim, com a exclusão da multa de mora a DRJ recompôs a planilha do TVF de cálculo do saldo de tributo a pagar, concluindo por manter o lançamento do IRPJ no valor original de R\$ 46.099,79 e exonerar o valor de R\$ 21.073,92; manter o lançamento da CSLL no valor original de R\$ 16.503,73 e exonerar o valor de R\$ 7.610,28; e manter as multas isoladas em função da falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL, juntamente com os acréscimos legais correspondentes.

Cientificada do acórdão a ora Recorrente apresentou recurso voluntário onde afirma que a DRJ equivocou-se na premissa de que a operação de cisão ocorrida na

desmutualização da CETIP não seria aplicável as associações, de modo que no termos do art. 61 do Código Civil estar-se-ia diante de devolução de patrimônio aos sócios.

Defende que o art. 2.033 c/c o art. 44 do Código Civil prevêem a transformação de uma associação por meio de cisão.

Assevera que não houve devolução do patrimônio da Associação CETIP a seus associados decorrendo daí a insubsistência do lançamento fiscal, devendo ser reformada parcialmente a decisão recorrida porque não houve a subsunção dos fatos ocorridos na desmutualização da CETIP Associação à norma prescrita no art. 17 da Lei n.º 9.532,97.

Alega que não se vislumbra na operação de desmutualização a caracterização do disposto no art. 17 da Lei n.º 9.532,97, devendo ser aplicado, no caso, a Portaria n.º 785/77 mesmo durante a vigência desse diploma legal e assim não ocorre a formalização de qualquer exigência fiscal de IRPJ e CSLL antes da efetiva realização do ganho de capital pela Recorrente que ocorreu somente com a alienação das ações da CETIP S/A em 2010 e 2011, pois é apenas nesse momento é que se verificou a disponibilidade de qualquer riqueza à Recorrente.

Reafirma seu entendimento que a Fiscalização equivocou-se nos cálculos relativos à alegada postergação de pagamento do ganho de capital realizada em dezembro de 2010 e janeiro de 2011, ao desconsiderar o fato, segundo seu entendimento, de que não houve insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, de modo que não poderia ser formalizada exigência de principal e multa de ofício de 75%, bem como de juros moratórios, na forma da legislação em vigor.

Defende que deveria ser aplicado o disposto no art. 273 do RIR/99 quando o contribuinte deixar de escriturar uma receita, submetendo-a à tributação apenas em período posterior, como supostamente ocorreu no presente caso.

Aduz que, ainda que fosse admitido a ocorrência de postergação de pagamento, não poderia prosperar o lançamento tendo em vista que a própria planilha elaborada pela Fiscalização no TVF atestaria a suficiência do recolhimento do IRPJ e da CSLL por parte da Recorrente, o que não teria sido observado pela decisão recorrida.

Reafirma a impossibilidade de cobrança da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei no 9.430/96, pois a condição para a aplicação da multa seria a insuficiência no recolhimento de tributo, o que segundo a Recorrente não teria ocorrido.

Defende que não mereceria prosperar a cobrança de juros moratórios sobre o principal, uma vez comprovado a improcedência da exigência do principal.

Ratifica o seu entendimento da impossibilidade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, que, segundo seu entendimento, somente poderia ser aplicada antes do término do ano-base e após o encerramento eventuais insuficiência de recolhimento de estimativas não poderiam ser mais punidas com a multa isolada. Afirma que a Súmula CARF n.º 82 ratifica esse posicionamento.

Apresentou novamente sua irresignação contra a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício pois entende que se trata de dupla incidência sobre a mesma

materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Fiscal nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

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

Afirma que o STJ também se posiciona pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. Juntou cópia da decisão no AgRg no REsp 1576289/RS de relatoria do Ministro Herman Benjamin, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016.

Aduz que a cobrança de juros sobre a multa é ilegal, pois entende a Recorrente que o artigo 13 da Lei n.º 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei n.º 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Não se poderia confundir os conceitos de tributos e multa e ademais o § 1º do art. 113 do CTN ao diferenciar tributo de penalidade pecuniária ratificaria o entendimento que as duas figuras não se confundem.

Requer ao final o provimento do recurso a fim de que seja parcialmente reformado o acórdão recorrido com o cancelamento do Auto de Infração pela improcedência da exigência ou por nulidade pelo fato da Autoridade Fiscal não ter recomposto o lucro tributável dos períodos envolvidos nos termos do art. 273 do RIR/99.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, assim dele tomo conhecimento e passo a analisá-lo.

Do lançamento de ofício

Da apuração do ganho de capital

O lançamento de ofício decorreu do entendimento, pela Autoridade Fiscal, que a Recorrente não teria oferecido à tributação o ganho de capital decorrente do processo de desmutualização da CETIP Associação.

Segundo relato da Autoridade Fiscal no TVF, aos 29/05/2008 foi aprovada em Assembléia Geral Extraordinária a desmutualização da CETIP e como consequência de um processo de reestruturação houve uma série de alterações na estrutura societária da CETIP Associação, denominada desmutualização, que por meio de cisão parcial, entre outras alterações,

transformou a CETIP Associação (associação sem fins lucrativos) em CETIP S/A — Balcão Organizado de Ativos e Derivativos (sociedade com finalidade lucrativa), que recebeu 99,84% do patrimônio cindido. De acordo com o Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, as decisões só produziram efeitos a partir de 1º de julho de 2008.

Quando do Protocolo de Justificação, em 14/04/2008, tomou-se por base balanço levantado em 31/03/2008 no qual foi apurado o valor da cisão como sendo R\$ 201.698.400,00 que, dividido pela quantidade de títulos emitidos (496) dá o valor da devolução por título de R\$ 406.650,00 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta reais).

A Recorrente detinha dois títulos patrimoniais da CETIP Associação, recebendo então 813.300 ações da CETIP S/A no valor de R\$ 813.300,00.

A questão da desmutualização da CETIP já foi analisada em vários julgamentos da CSRF tendo sido concluído pela tributação do ganho de capital na conversão dos títulos patrimoniais da CETIP associação para ações da CETIP S/A, como se verifica nas ementas dos julgados abaixo colacionados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. CISÃO COM VERSÃO DO PATRIMÔNIO PARA SOCIEDADE ANÔNIMA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se pode admitir a tese defensiva que sustenta a realização de cisão com a versão de parte do patrimônio da associação para uma sociedade anônima. Vale considerar que a finalidade institucional, sempre de índole não lucrativa, justifica os benefícios e as vantagens concedidos pelo Poder Público e por particulares, que acabam redundando em aumento do patrimônio das associações. Por isso, o Direito não admite a distribuição do patrimônio da associação aos associados, já que as contribuições destes, bem como os privilégios, regalias e benesses proporcionados por terceiros objetivam, em última instância, a realização dos fins almejados pela associação. Coerentemente com tal concepção, o artigo 61, *caput*, do Código Civil de 2002 prevê que, “em caso de dissolução da associação, o remanescente do patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais do patrimônio relativas aos associados contribuintes, 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.”

DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. CISÃO COM VERSÃO DO PATRIMÔNIO PARA SOCIEDADE ANÔNIMA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

Não se pode cogitar de aplicação do MEP aos títulos patrimoniais das associações, porque sequer inexistente investimento do associado. Este contribuiu para formar o capital da associação sem qualquer interesse econômico. Porém, ao fim e ao cabo, essa associação isenta acumulou superávits ao longo dos anos. Posteriormente, em decorrência da extinção dessa entidade sem fins

lucrativos, uma vez convertida em sociedade anônima, os associados tornaram-se acionistas, auferindo um acréscimo de seu patrimônio em razão da aquisição do direito aos resultados não tributados da entidade isenta, obtidos antes de se transformar em sociedade anônima. Esses resultados foram adicionados ao valor patrimonial dos títulos de cada associado, refletindo-se no valor das ações recebidas da pessoa jurídica com fins lucrativos então criada, o que não é compatível com a pretensão do recorrente de se livrar do crédito tributário correspondente ao ganho auferido.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO O GANHO DE CAPITAL.

Os negócios jurídicos que se integram na incorporação de ações ocorrem em razão de manifesta deliberação dos sócios ou acionistas das sociedades envolvidas mediante assembléias, nos termos do artigo 252 da Lei nº 6.404/76; portanto, são os acionistas que determinam os valores pelas quais as operações serão realizadas (observadas as prescrições legais tendentes a proteger acionistas minoritários) de modo que se a operação de subscrição realizar-se por valor superior ao valor contábil, haverá apuração de ganho de capital tributável.

(Acórdão 9101-003.536, de 04 de abril de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

=====

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO.

1- O processo de desmutualização trouxe ganhos patrimoniais à contribuinte, que passou de simples associada da antiga CETIP a detentora de ações da CETIP S/A, acrescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia despendido para a formação da associação e que lhe foram devolvidos.

2- A devolução implicou em aplicação de parte dos valores que compunha o patrimônio da associação em ações de empresas com fins lucrativos, o que desnatura o processo de sucessão legal das associações e autoriza a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte.

3- 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. O processo de desmutualização autoriza a incidência do imposto de renda e da CSLL, como pretendido pelo Fisco, nos exatos termos do quanto disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

(Acórdão 9101-003.572, de 09 de maio de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

Pelo fato da Recorrente ter recebido ações da CETIP S/A no processo de desmutualização da CETIP Associação (uma associação sem fins lucrativos da qual a Recorrente

como associada detinha dois títulos patrimoniais), verifico tratar-se de situação fática já analisada na CSRF cujo entendimento está expresso na Súmula CARF nº 118, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 118

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1201-001.395, de 03/03/2016; 1301-002.432, de 16/05/2017; 1302-002.001, de 06/10/2016; 1401-001.886, de 18/05/2017; 1402-002.404, de 15/02/2017; 9101-002.462, de 19/10/2016; 9101-002.696, de 16/03/2017; 9101-003.376, de 05/02/2018.

A matéria não comporta maiores digressões, eis que se trata de matéria sumulada, de observância obrigatória pelos membros do CARF nos termos do art. 72, *caput*, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF..

Portanto o ganho de capital apurado na desmutualização deveria ter sido oferecido à tributação, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532/97, como exigido pela Fiscalização.

Da apuração do tributo devido

Cálculo do tributo postergado

As referências a seguir serão relativas ao IRPJ, mas que valem também para a CSLL, por ser tributo reflexo.

A Recorrente ofereceu à tributação o ganho de capital quando da alienação das ações da CETIP S/A em dezembro de 2010 e janeiro de 2011, quando deveria tê-lo feito quando recebeu as ações da CETIP S/A.

Os valores apurados pela Recorrente na desmutualização foram os seguintes:

Data da venda	Quantidade de ações	Custo	Lucro (R\$)
Dezembro de 2010	152.900	0,00	3.586.255,00
Janeiro de 2011	660.400	0,00	15.858.134,28

O ganho de capital considerado na desmutualização foram os seguintes:

Data	Descrição	Valor
-	Valor de aquisição de 2 (dois) títulos	R\$ 0,00
01.07.2008	(-) Valor recebido na conversão de 2 títulos para 813.300 ações da CETIP S/A	R\$ 813.300,00
01.07.2008	Ganho devido à valorização do título da CETIP Associação	R\$ 813.300,00

A Autoridade Fiscal entendeu que houve a postergação do reconhecimento de receita e recompôs as bases de cálculo de IRPJ e CSLL do período encerrado em 28/11/2008 (período em que ocorreu evento de reorganização societária da contribuinte e de desmutualização da CETIP), apurando então diferença de IRPJ e CSLL a pagar no período, conforme tabelas abaixo colacionadas que constam no TVF às e-fls 1281 e 1282.

A autoridade fiscal recompôs o recolhimento relativo à receita auferida de R\$ 152.900,00 realizado em dezembro de 2010 elaborando a planilha abaixo:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010

Apuração:	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Resultado fiscal antes comp., declarado	95.911.062,13	49.605.027,99	95.911.062,13	49.652.895,37
Prejuízo per. anteriores compensado, declarado	-	14.881.508,40	-	14.881.508,40
Resultado fiscal, declarado	95.911.062,13	34.723.519,59	95.911.062,13	34.771.386,97
Receita postergada	152.900,00	(152.900,00)	152.900,00	(152.900,00)
Prejuízo do período compensado, novo	-	-	-	-
Resultado fiscal positivo antes comp., novo	96.063.962,13	49.452.127,99	96.063.962,13	49.499.995,37
Prejuízo per. anteriores compensado, novo	-	14.835.638,40	-	14.849.998,61
Resultado fiscal positivo final, novo	96.063.962,13	34.616.489,59	96.063.962,13	34.649.996,76
Alíquota	15,0%	15,0%	9,0%	9,0%
Diferença: IRPJ (15%)	22.935,00	(16.054,50)	-	-
Diferença: adicional IRPJ (10%)	15.290,00	(10.703,00)	-	-
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)
Multa de mora	-	20,0%	-	20,0%
Juros de mora	-	19,73%	-	19,73%
Valor pago	(19.149,43)	-	(7.818,74)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	19.075,57	-	5.942,26	-
Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa gerados em 2010		45.870,00	-	31.509,79

Com a recomposição relativa a receita de R\$ 152.900,00 em dezembro de 2010, o valor do IRPJ pago imputado a 28/11/2008 foi de R\$ 19.149,43 e o valor devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 19.075,57. Para a CSLL o valor imputado do pagamento em 28/11/2008 foi de R\$ 7.818,74 e o devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 5.942,26.

Recompondo o recolhimento relativo à receita auferida de R\$ 660.400,00 realizado em janeiro de 2011 chegou-se à planilha abaixo:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011

Apuração: <input checked="" type="checkbox"/> Anual <input type="checkbox"/> Trimestral	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2011	28/11/2008	31/12/2011
Resultado fiscal antes comp., declarado	95.911.062,13	134.417.486,49	95.911.062,13	134.417.486,49
Prejuízo per. anteriores compensado, declarado	-	-	-	-
Resultado fiscal, declarado	95.911.062,13	134.417.486,49	95.911.062,13	134.417.486,49
Receita postergada	660.400,00	(660.400,00)	660.400,00	(660.400,00)
Prejuízo do período compensado, novo	-	-	-	-
Resultado fiscal positivo antes comp., novo	96.571.462,13	133.757.086,49	96.571.462,13	133.757.086,49
Prejuízo per. anteriores compensado, novo	-	45.870,00	-	31.509,79
Resultado fiscal positivo final, novo	96.571.462,13	133.711.216,49	96.571.462,13	133.725.576,70
Alíquota	15,0%	15,0%	9,0%	9,0%
Diferença: IRPJ (15%)	99.060,00	(105.940,50)	-	-
Diferença: adicional IRPJ (10%)	66.040,00	(70.627,00)	-	-
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)
Multa de mora	-	20,0%	-	20,0%
Juros de mora	-	30,91%	-	30,91%
Valor pago	(117.001,86)	-	(41.264,25)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	48.098,14	-	18.171,75	-
Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de 2010 compensados em 2011		(45.870,00)		(31.509,79)

Com a recomposição relativa a receita de R\$ 660.400,00 em janeiro de 2011 o valor do IRPJ pago imputado a 28/11/2008 foi de R\$ 117.001,86 e o valor devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 48.098,14. Para a CSLL o valor imputado do pagamento em 28/11/2008 foi de R\$ 41.264,25 e o devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 18.171,75.

Como a DRJ entendeu por aplicar o instituto da denúncia espontânea, foi feita a recomposição dos pagamentos sem a imposição da multa de mora, resultando em alteração dos valores pagos reconhecidos e da diferença lançadas no Auto de Infração. Em relação ao pagamento realizado em dezembro de 2010, o valor reconhecido de pagamento de IRPJ foi alterado para R\$ 22.348,20 e o lançado no Auto de Infração para R\$ 15.876,80. A CSLL reconhecida como paga foi alterada para R\$ 9.124,80 e o valor lançado no Auto de Infração reduzido para R\$ 4.636,20:

Diferença: IRPJ (15%)	22.935,00	(16.054,50)		
Diferença: adicional IRPJ (10%)	15.290,00	(10.703,00)		
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)
Juros de mora		19,73%		19,73%
Valor pago	(22.348,20)		(9.124,80)	
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	15.876,80		4.636,20	

Em relação ao pagamento realizado em janeiro de 2011, o valor reconhecido de pagamento de IRPJ foi alterado para R\$ 134.877,01 e o lançado no Auto de Infração para R\$ 30.222,99. A CSLL reconhecida como paga foi alterada para R\$ 47.588,47 e o valor lançado no Auto de Infração reduzido para R\$ 11.867,53:

Diferença: IRPJ (15%)	99.060,00	(105.940,50)		
Diferença: adicional IRPJ (10%)	66.040,00	(70.627,00)		
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)
Juros de mora		30,91%		30,91%
Valor pago	(134.877,01)		(47.568,47)	
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	30.222,99		11.867,53	

Com o afastamento da multa de mora, a DRJ reapurou os tributos remanescentes com a exclusão da multa de mora, chegando ao seguinte resultado:

IRPJ		CSLL	
Valor lançado	61.173,71	Valor lançado	24.114,01
Valor exonerado	21.073,92	Valor exonerado	7.610,28
Valor mantido	46.099,79	Valor mantido	16.503,73

A Recorrente defende que não teria havido insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL e segundo a mesma isso teria sido corroborado pela DRJ, conforme os argumentos abaixo colacionados do recurso voluntário (destaques do original):

[...]

Contudo, ainda que se admita, a título argumentativo, a ocorrência de postergação de pagamento, **não pode prosperar o lançamento fiscal em foco, haja vista que a própria planilha constante do TVF atesta a suficiência no recolhimento de IRPJ e CSLL por parte da Recorrente, o que não foi observado na decisão recorrida**

Com efeito, da simples análise dos quadros acima reproduzidos, retirados do TVF, fica claro que, ao realizar os cálculos no quadro intitulado “Postergação de Receitas de 2008 a 2010” a Autoridade Fiscal apurou uma diferença de **IRPJ recolhido a menor no montante de R\$ 11.467,50** (Linha "Diferença IRPJ total ou CSLL”), resultante da diferença entre o valor supostamente devido no ano-base de 2008 (R\$ 38.225,00) e o valor pago pela Recorrente no ano-base de 2010 (R\$ 26.757,50).

Com relação à **CSLL** supostamente paga a menor pela Recorrente em 2008, também se verifica no aludido quadro que foi apurado um **saldo devedor no montante de R\$ 2.835,88**, decorrente da diferença entre a contribuição paga em 2010 (R\$ 10.925,12), e a contribuição supostamente devida em 2008 (R\$ 13.761,00)

Confira-se:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010				
Apuração: <input type="checkbox"/> Anual	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
(...)				
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)

Por sua vez, no quadro intitulado "Postergação de Receitas 2008 a 2011" foi apurada uma diferença de **IRPJ recolhido a maior no valor de R\$ 11.467,50** (Linha “Diferença IRPJ total ou CSLL”), resultante da diferença entre o valor

supostamente devido em 2008 (R\$ 165.100,00) e o valor pago a maior pela Recorrente no ano-base de 2011 (R\$ 176.567,50).

Da mesma forma, foi apurada uma diferença de **CSLL recolhida a maior no valor de R\$ 2.835,88** (Linha “Diferença IRPJ total ou CSLL”), resultante da diferença entre o valor supostamente devido em 2008 (R\$ 59.436,00) e o valor pago a maior pela Recorrente no ano-base de 2011 (R\$ 62.271,88).

Veja-se:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011				
Apuração: <input checked="" type="checkbox"/> Anual <input type="checkbox"/> Trimestral	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2011	28/11/2008	31/12/2011
(...)				
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)

Destarte, resta claro que os montantes de R\$ 11.467,50 e R\$ 2.835,88, apurados como IRPJ e CSLL supostamente recolhidos a menor no ano-base de 2008, foram exatamente as quantias pagas a maior pela Recorrente no ano-base de 2011, não havendo que se falar em insuficiência de recolhimento de tributo. Confira-se:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010				
	IRPJ		CSLL	
	Valor Devido	Valor Pago	Valor Devido	Valor Pago
	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)
Imposto supostamente recolhido a menor	11.467,50		2.835,88	

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011				
	IRPJ		CSLL	
	Valor Devido	Valor Pago	Valor Devido	Valor Pago
	28/11/2008	31/12/2011	28/11/2008	31/12/2011
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)
Imposto pago a maior pela Impugnante	(11.467,50)		(2.835,88)	

Nesse ínterim, importante notar que o artigo 273 do RIR/99 acima citado determina que, **caso tenha sido realizada a diminuição do imposto lançado em outro período**, tal diminuição deve ser compensada, ou seja, deve ser recomposto **o lucro tributável dos períodos envolvidos, o que, frise-se, não foi feito integralmente no presente caso.**

Assim, para a consideração dos efeitos da postergação, a recomposição dos lucros tributáveis deveria ter sido realizada com base não só no período no qual foi verificada a suposta postergação de receita, mas também os períodos subsequentes, **encerrando-se tal verificação no último exercício anterior à autuação.**

Com a devida vênia, há um claro equívoco da Recorrente.

De fato, verifica-se que a autoridade fiscal recompôs o lucro tributável em todos os anos calendários envolvidos, ou seja, 2008, 2010 e 2011, como se verá na sequência. A

explicação será relativo ao IRPJ, mas valem as mesmas considerações para a CSLL e serão utilizadas as planilhas elaboradas pela DRJ, com a exclusão da multa de mora.

A autoridade fiscal considerou duas postergações de pagamento, a ocorrida em dezembro de 2010 e em janeiro de 2011.

A ocorrida em dezembro de 2010 foi no montante de R\$ 152.900,00. Para recomposição desse montante, a autoridade fiscal adicionou o valor na data base de 28/11/2008 e excluiu da data base de 31/12/2010, conforme descrito na linha “Receita postergada”:

Dessa forma o resultado fiscal original na data base de 28/11/2008, no montante de R\$ 95.911.062,13 passou para R\$ 96.063.962,13 e a autoridade fiscal apurou que a diferença devida de IRPJ é de R\$ 38.225,00.

Na recomposição do IRPJ devido na data base de 31/12/2010, do montante de R\$ 152.900,00 foram excluídos 70% desse valor (R\$ 107.030,00) do resultado fiscal original, que passou de R\$ 34.723.519,59 para R\$ 34.616.489,59. Com isso a diferença de IRPJ “recolhida a maior” foi de R\$ 26.757,50 (15% de IRPJ + 10% de adicional sobre a base de cálculo de R\$ 107.030,00).

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010				
Apuração: <input type="checkbox"/> Anual	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Resultado fiscal antes comp., declarado	95.911.062,13	49.605.027,99	95.911.062,13	49.652.895,37
Prejuízo per. anteriores compensado, declarado	-	14.881.508,40	-	14.881.508,40
Resultado fiscal, declarado	95.911.062,13	34.723.519,59	95.911.062,13	34.771.386,97
Receita postergada	152.900,00	(152.900,00)	152.900,00	(152.900,00)
Prejuízo do período compensado, novo	-	-	-	-
Resultado fiscal positivo antes comp., novo	96.063.962,13	49.452.127,99	96.063.962,13	49.499.995,37
Prejuízo per. anteriores compensado, novo	-	14.835.638,40	-	14.849.998,61
Resultado fiscal positivo final, novo	96.063.962,13	34.616.489,59	96.063.962,13	34.649.996,76
Alíquota	15,0%	15,0%	9,0%	9,0%
Diferença: IRPJ (15%)	22.935,00	(16.054,50)	-	-
Diferença: adicional IRPJ (10%)	15.290,00	(10.703,00)	-	-
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)

Os restante dos 30% do montante de R\$ 152.900,00, a autoridade fiscal considerou como “prejuízo fiscal” gerado em 2010. Isso foi explicitado na planilha elaborada pela autoridade fiscal.

Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa gerados em 2010	45.870,00	-	31.509,79
--	-----------	---	-----------

Na recomposição da postergação do montante de R\$ 660.400,00 de janeiro de 2011 na data base de 28/11/2008, a autoridade fiscal adicionou o valor ao resultado fiscal original de R\$ 95.911.062,13 chegando ao novo resultado fiscal de R\$ 96.571.462,13 e apurou IRPJ devido de R\$ 165.100,00.

Para recomposição do IRPJ devido na data base de 31/12/2011, a autoridade fiscal excluiu R\$ 706.270,00 (R\$ 660.400,00 relativo à receita adicionada em 28/11/2008 e R\$ 45.5870,00 do “prejuízo fiscal” apurado em 2010) do resultado fiscal original no montante de R\$ 134.417.486,49, chegando a um novo resultado fiscal de R\$ 133.711.216,49. E com isso apurou a diferença de IRPJ “recolhida a maior” de R\$ 176.567,50 (15% de IRPJ + 10% de adicional sobre a base de cálculo de R\$ 706.270,00).

A autoridade fiscal explicitou que o montante de R\$ 45.870,00 relativo a “prejuízo fiscal de 2010” foi compensado em 2011:

Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de 2010 compensados em 2011	(45.870,00)	(31.509,79)
--	-------------	-------------

Reparem, portanto, que não faz sentido comparar o montante devido em 28/11/2008 (R\$ 38.225,00) com a diferença apurada em 31/12/2010 (R\$ 26.757,50), como fez a Recorrente. Se isso tivesse que ser considerado, teria que ser lançado de ofício a diferença de R\$ 11.467,50.

Da mesma forma, não faz sentido comparar o montante devido em 28/11/2008 (R\$ 165.100,00) com a diferença apurada em 31/12/2011 (R\$ 176.567,50). Nesse caso teria que ser restituído o valor recolhido a maior.

Tratou-se apenas de ajuste de apuração dos tributos em 2008, 2010 e 2011, não havendo tributo a ser lançado de ofício em 2010 e crédito a ser restituído em 2011.

Verifica-se, portanto, que o procedimento adotado pela autoridade fiscal considerou os ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSLL em todos os períodos envolvidos (anos calendários 2008, 2010 e 2011).

Assim, não há reparos a fazer nos procedimentos de ajuste da base de cálculo dos tributos realizado pela autoridade fiscal.

Da alegação de impossibilidade cobrança da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei no 9.430/96

A Recorrente alega que não caberia a imposição da multa de ofício 75%, entendendo que não teria ocorrido a insuficiência de recolhimento de tributo.

O inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina o lançamento de ofício quando se verificar falta de pagamento ou de recolhimento:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

Ora, restou configurado que a Recorrente deveria ter recolhido o ganho de capital quando da desmutualização da CETIP Associação. Somente ofereceu à tributação o ganho de quando da alienação das ações da CETIP S/A.

Portanto, considerando que ao fazer a imputação proporcional do pagamento do ganho de capital auferido em dezembro de 2010 e janeiro de 2011 para a data-base de 28 de novembro de 2008 verificou-se insuficiência de recolhimento, há que ser aplicada a multa de ofício prevista no ar.44, I, da Lei n.º 9.430/96.

Da alegação de impossibilidade cobrança de juros moratórios

A Recorrente alega a improcedência da cobrança de juros moratórios por defender a inexistência de valores a título de principal.

Como foi comprovado a insuficiência do pagamento do ganho de capital na desmutualização, havendo saldo de tributo que teria de ser recolhido e não o foi, os juros de mora relativo ao tributo não recolhido haverá de ser exigido.

Tal entendimento é pacífico no CARF, de acordo com a súmula vinculante CARF n.º 5, cujo verbete é transcrito abaixo:

Súmula CARF n.º 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94322, de 14/08/2003 Acórdão n.º 103-19964, de 14/04/1999 Acórdão n.º 103-21585, de 14/04/2004 Acórdão n.º 104-18397, de 17/10/2001 Acórdão n.º 107-05873, de 28/01/2000 Acórdão n.º 201-76735, de 25/02/2003 Acórdão n.º 203-09664, de 06/07/2004 Acórdão n.º 202-15750, de 12/08/2004 Acórdão n.º 203-09811, de 20/10/2004 Acórdão n.º 204-00079, de 14/04/2005 Acórdão n.º 301-29745, de 09/05/2001 Acórdão n.º 301-30534, de 25/02/2003 Acórdão n.º 301-30761, de 11/09/2003 Acórdão n.º 301-31486, de 19/10/2004 Acórdão n.º 303-32358, de 12/09/2005

Da alegada impossibilidade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais

A Recorrente defende que os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma mera antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base, e que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

O imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base no lucro real de apuração trimestral. Por opção do contribuinte a apuração do imposto de renda pode ser anual., mas nesse caso o pagamento do tributo tem periodicidade mensal com base em estimativa. O contribuinte só pode deixar de recolher as estimativas se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução, que o valor acumulado do tributo recolhido excede o tributo devido no período, de acordo com o § 2º, do art. 35 da Lei n.º 8.981 de 20 de janeiro de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

No caso de descumprimento do recolhimento de estimativas o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

- a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
- b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como se vê, no caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, a lei prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício.

Tal entendimento foi pacificado recentemente neste Colegiado com a aprovação da súmula CARF nº 178 pela 1ª Turma da CSRF, cujo verbete é o abaixo transcrito:

Súmula CARF nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Portanto, a multa isolada é devida.

Da possibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício

A Recorrente irressignou-se com a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício por entender que se trata de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Fiscal nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

Salientou que a Súmula CARF n.º 105 firmou o entendimento que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º inciso IV da Lei n.º 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.

Verifica-se que, contrariamente ao afirmado pela Recorrente, não se trata de aplicação das penalidades sobre a mesma base de cálculo.

No caso da multa isolada, a autoridade fiscal apurou a estimativa dos tributos que deveriam ter sido recolhidas em julho de 2008, quando ocorreu a desmutualização da CETIP Associação. A apuração foi detalhada no TVF com a elaboração da planilha de apuração da multa isolada abaixo colacionada:

Demonstrativo da multa isolada

IRPJ ano-calendário 2008

	JUL/08 - Desm. CETIP
Base de Cálculo do IRPJ Mensal informado na DIPJ	18.040.102,36
Acréscimo do ganho na desmutualização	813.300,00
Base de Cálculo do IRPJ c/ infrações	18.853.402,36
IRPJ a 15%	2.828.010,35
Adicional de 10%	1.871.340,24
IRPJ devido com infrações	4.699.350,59
(-) Deduções de Incentivos Fiscais informadas na DIPJ	40.038,75
IRPJ a pagar apurado c/ infrações	4.659.311,84
(-) IRPJ a pagar positivo informado na DIPJ	4.467.986,84
Base de Cálculo da Multa Isolada	191.325,00
multa isolada (50% sobre a falta de recolhimento)	95.662,50

CSLL ano-calendário 2008

	JUL/08 - Desm. CETIP
Base de Cálculo da CSLL informada na DIPJ	26.875.178,37
Acréscimo do ganho na desmutualização	813.300,00
Base de Cálculo da CSLL c/ infrações	27.688.478,37
CSLL devida com infrações	2.491.963,05
(-) deduções informadas na DIPJ	0,00
CSLL a pagar apurado c/ infrações	2.491.963,05
(-) CSLL a pagar positivo informado na DIPJ	2.418.766,05
Base de Cálculo da Multa Isolada	73.197,00
multa isolada (50% sobre a falta de recolhimento)	36.598,50

Por outro lado, a multa de ofício de 75% foi aplicada sobre o montante que deveria ter sido recolhido ao final do período de apuração. A autoridade fiscal considerou os montantes apurados relativos à postergação de receitas e apurou o IRPJ de 2008 a 2010 (R\$ 19.075,57) e 2008 a 2011 (R\$ 48.098,14) que totalizaram R\$ 67.173,71.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010

Apuração: <input type="checkbox"/> Anual	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Valor pago	(19.149,43)	-	(7.818,74)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	19.075,57	-	5.942,26	-

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011

Apuração: <input checked="" type="checkbox"/> Anual <input type="checkbox"/> Trimestral	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Valor pago	(117.001,86)	-	(41.264,25)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	48.098,14	-	18.171,75	-

No caso da multa de ofício de 75%, a base de cálculo foi de R\$ 67.173,71, diversa da base de cálculo da multa isolada (R\$ 191.325,00).

Quanto a Súmula CARF n.º 105, o fundamento é pela impossibilidade de aplicação da multa de ofício ao mesmo tempo que a multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas lançada com fundamento no art. 44 § 1º inciso IV da Lei n.º 9.430/96 ao de 1996.

Ocorre que o fundamento para a multa isolada foi o art. 44, II, Alínea “b” da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 em seu art. 14:

Art. 14. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8.º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º- desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Com a Lei n.º 11.488/2007, conversão da Medida Provisória n.º 351 de 22/01/2007, não há mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, pois a multa isolada incide sobre o valor do pagamento mensal não recolhido e a multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Quanto a decisão do STJ no AgRg no REsp 1576289/RS referida pela Recorrente, a respeitosa decisão daquela Corte não tem efeito vinculante sobre o CARF.

Dessa forma entendo correta a manutenção da multa de ofício e da multa isolada.

Conclusão

Por todo o acima exposto voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

Voto Vencedor

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Redator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e, preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão 15-41.856, de 16 de março de 2017, da 1ª Turma da DRJ/SDR que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte acima qualificada contra Auto de Infração lavrado pela DEINF/SP, com exigência de IRPJ (R\$ 239.098,52) e CSLL (R\$ 88.089,15) com multa de ofício de 75%, juros de mora e multa isolada relativo ao período 09/05/2008 a 28/11/2008.

A acusação fiscal, detalhada no Termo de Verificação Fiscal juntada às e-fls. 1275 a 1286), é que a contribuinte não teria oferecido à tributação o ganho de capital relativo a diferença entre o custo de aquisição e o valor recebido na data da assim denominada “desmutualização da CETIP”.

Conforme o relato da autoridade fiscal no TVF, na data do dia 29/05/2008, foi aprovado em Assembleia Geral Extraordinária a desmutualização da CETIP e como consequência de um processo de reestruturação, houve série de alterações na estrutura societária da CETIF (desmutualização), através de cisão parcial, que, entre outras transformações, converteu a CETIP Associação em CETIP S.A., que, por sua vez, recebeu 99,84% do patrimônio cindido. Conforme o Instrumento de Protocolo e Justificativa de Operação de Cisão Parcial da CETIP, as decisões apenas produziram efeitos a partir de 1º de julho de 2008.

Na data do protocolo de justificação, ocorrido em 14/04/2008, tomou-se por base o balanço levantado em 31/03/2008, no qual foi apurado o valor da cisão: R\$ 201.698.400,00 que, por sua vez, dividido pela quantidade de títulos emitidos (496) leva ao valor da devolução por título de R\$ 406.650,00 (quatrocentos e seis mil, seiscentos e cinquenta reais).

Ademais, conforme o Relatório, pode-se ver que a Recorrente detinha dois títulos patrimoniais da CETIP Associação, recebendo então 813.300 ações da CETIP S/A no valor de R\$ 813.300,00.

Nesse aspecto, a questão da desmutualização da CETIP já foi analisada em vários julgamentos da CSRF tendo sido concluído pela tributação do ganho de capital na conversão dos títulos patrimoniais da CETIP associação para ações da CETIP S/A, como se verifica nas ementas dos julgados abaixo colacionados, também lembradas no voto vencido do Relator, com o qual concordo e que tomo a liberdade de reproduzir abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. CISÃO COM VERSÃO DO PATRIMÔNIO PARA SOCIEDADE ANÔNIMA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se pode admitir a tese defensiva que sustenta a realização de cisão com a versão de parte do patrimônio da associação para uma sociedade anônima. Vale considerar que a finalidade institucional, sempre de índole não lucrativa, justifica os benefícios e as vantagens concedidos pelo Poder Público e por particulares, que acabam redundando em aumento do patrimônio das associações. Por isso, o Direito não admite a distribuição do patrimônio da associação aos associados, já que as contribuições destes, bem como os privilégios, regalias e benesses proporcionados por terceiros objetivam, em última instância, a realização dos fins almejados pela associação. Coerentemente com tal

concepção, o artigo 61, *caput*, do Código Civil de 2002 prevê que, “em caso de dissolução da associação, o remanescente do patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais do patrimônio relativas aos associados contribuintes, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.”

DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. CISÃO COM VERSÃO DO PATRIMÔNIO PARA SOCIEDADE ANÔNIMA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

Não se pode cogitar de aplicação do MEP aos títulos patrimoniais das associações, porque sequer inexistiu investimento do associado. Este contribuiu para formar o capital da associação sem qualquer interesse econômico. Porém, ao fim e ao cabo, essa associação isenta acumulou superávits ao longo dos anos. Posteriormente, em decorrência da extinção dessa entidade sem fins lucrativos, uma vez convertida em sociedade anônima, os associados tornaram-se acionistas, auferindo um acréscimo de seu patrimônio em razão da aquisição do direito aos resultados não tributados da entidade isenta, obtidos antes de se transformar em sociedade anônima. Esses resultados foram adicionados ao valor patrimonial dos títulos de cada associado, refletindo-se no valor das ações recebidas da pessoa jurídica com fins lucrativos então criada, o que não é compatível com a pretensão do recorrente de se livrar do crédito tributário correspondente ao ganho auferido.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO O GANHO DE CAPITAL.

Os negócios jurídicos que se integram na incorporação de ações ocorrem em razão de manifesta deliberação dos sócios ou acionistas das sociedades envolvidas mediante assembleias, nos termos do artigo 252 da Lei nº 6.404/76; portanto, são os acionistas que determinam os valores pelas quais as operações serão realizadas (observadas as prescrições legais tendentes a proteger acionistas minoritários) de modo que se a operação de subscrição realizar-se por valor superior ao valor contábil, haverá apuração de ganho de capital tributável.

(Acórdão 9101-003.536, de 04 de abril de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

=====

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO.

1- O processo de desmutualização trouxe ganhos patrimoniais à contribuinte, que passou de simples associada da antiga CETIP a detentora de ações da CETIP S/A, acrescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia despendido para a formação da associação e que lhe foram devolvidos.

2- A devolução implicou em aplicação de parte dos valores que compunha o patrimônio da associação em ações de empresas com fins lucrativos, o que desnatura o processo de sucessão legal das associações e autoriza a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte.

3- 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. O processo de desmutualização autoriza a incidência do imposto de renda e da CSLL, como pretendido pelo Fisco, nos exatos termos do quanto disposto no artigo 17 da Lei n.º 9.532/97.

(Acórdão 9101-003.572, de 09 de maio de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

Ainda, igualmente, concordo com o voto vencido no sentido de que a situação fática trazida aos autos, ou seja, a aquisição de ações da CETI S/A no processo de desmutualização da CETIP, leva à aplicação da Súmula CARF n.118:

Súmula CARF n.º 118

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1201-001.395, de 03/03/2016; 1301-002.432, de 16/05/2017; 1302-002.001, de 06/10/2016; 1401-001.886, de 18/05/2017; 1402-002.404, de 15/02/2017; 9101-002.462, de 19/10/2016; 9101-002.696, de 16/03/2017; 9101-003.376, de 05/02/2018.

Logo, pelo entendimento trazido à luz da Súmula n. 118 do CARF (vinculante), o ganho de capital obtido na desmutualização deve ser oferecido à tributação, conforme o art. 17 da Lei 9532/1997.

No mesmo aspecto, reproduzo o entendimento do Conselheiro Relator no Voto Vencido sobre os seguintes pontos controvertidos pelo Recurso Voluntário, entendimento com o qual concordo:

Da apuração do tributo devido

Cálculo do tributo postergado

As referências a seguir serão relativas ao IRPJ, mas que valem também para a CSLL, por ser tributo reflexo.

A Recorrente ofereceu à tributação o ganho de capital quando da alienação das ações da CETIP S/A em dezembro de 2010 e janeiro de 2011, quando deveria tê-lo feito quando recebeu as ações da CETIP S/A.

Os valores apurados pela Recorrente na desmutualização foram os seguintes:

Data da venda	Quantidade de ações	Custo	Lucro (R\$)
Dezembro de 2010	152.900	0,00	3.586.255,00
Janeiro de 2011	660.400	0,00	15.858.134,28

O ganho de capital considerado na desmutualização foram os seguintes:

Data	Descrição	Valor
-	Valor de aquisição de 2 (dois) títulos	R\$ 0,00

01.07.2008	(-) Valor recebido na conversão de 2 títulos para 813.300 ações da CETIP S/A	R\$ 813.300,00
01.07.2008	Ganho devido à valorização do título da CETIP Associação	R\$ 813.300,00

A Autoridade Fiscal entendeu que houve a postergação do reconhecimento de receita e recompôs as bases de cálculo de IRPJ e CSLL do período encerrado em 28/11/2008 (período em que ocorreu evento de reorganização societária da contribuinte e de desmutualização da CETIP), apurando então diferença de IRPJ e CSLL a pagar no período, conforme tabelas abaixo colacionadas que constam no TVF às e-fls 1281 e 1282.

A autoridade fiscal recompôs o recolhimento relativo à receita auferida de R\$ 152.900,00 realizado em dezembro de 2010 elaborando a planilha abaixo:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010

Apuração:	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Apuração: <input checked="" type="checkbox"/> Anual				
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Resultado fiscal antes comp., declarado	95.911.062,13	49.605.027,99	95.911.062,13	49.652.895,37
Prejuízo per. anteriores compensado, declarado	-	14.881.508,40	-	14.881.508,40
Resultado fiscal, declarado	95.911.062,13	34.723.519,59	95.911.062,13	34.771.386,97
Receita postergada	152.900,00	(152.900,00)	152.900,00	(152.900,00)
Prejuízo do período compensado, novo	-	-	-	-
Resultado fiscal positivo antes comp., novo	96.063.962,13	49.452.127,99	96.063.962,13	49.499.995,37
Prejuízo per. anteriores compensado, novo	-	14.835.638,40	-	14.849.998,61
Resultado fiscal positivo final, novo	96.063.962,13	34.616.489,59	96.063.962,13	34.649.996,76
Aliquota	15,0%	15,0%	9,0%	9,0%
Diferença: IRPJ (15%)	22.935,00	(16.054,50)	-	-
Diferença: adicional IRPJ (10%)	15.290,00	(10.703,00)	-	-
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)
Multa de mora	-	20,0%	-	20,0%
Juros de mora	-	19,73%	-	19,73%
Valor pago	(19.149,43)	-	(7.818,74)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	19.075,57	-	5.942,26	-
Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa gerados em 2010		45.870,00	-	31.509,79

Com a recomposição relativa a receita de R\$ 152.900,00 em dezembro de 2010, o valor do IRPJ pago imputado a 28/11/2008 foi de R\$ 19.149,43 e o valor devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 19.075,57. Para a CSLL o valor imputado do pagamento em 28/11/2008 foi de R\$ 7.818,74 e o devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 5.942,26.

Recompondo o recolhimento relativo à receita auferida de R\$ 660.400,00 realizado em janeiro de 2011 chegou-se à planilha abaixo:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011

Apuração: <input checked="" type="checkbox"/> Anual <input type="checkbox"/> Trimestral	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2011	28/11/2008	31/12/2011
Resultado fiscal antes comp., declarado	95.911.062,13	134.417.486,49	95.911.062,13	134.417.486,49
Prejuízo per. anteriores compensado, declarado	-	-	-	-
Resultado fiscal, declarado	95.911.062,13	134.417.486,49	95.911.062,13	134.417.486,49
Receita postergada	660.400,00	(660.400,00)	660.400,00	(660.400,00)
Prejuízo do período compensado, novo	-	-	-	-
Resultado fiscal positivo antes comp., novo	96.571.462,13	133.757.086,49	96.571.462,13	133.757.086,49
Prejuízo per. anteriores compensado, novo	-	45.870,00	-	31.509,79
Resultado fiscal positivo final, novo	96.571.462,13	133.711.216,49	96.571.462,13	133.725.576,70
Alíquota	15,0%	15,0%	9,0%	9,0%
Diferença: IRPJ (15%)	99.060,00	(105.940,50)	-	-
Diferença: adicional IRPJ (10%)	66.040,00	(70.627,00)	-	-
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)
Multa de mora	-	20,0%	-	20,0%
Juros de mora	-	30,91%	-	30,91%
Valor pago	(117.001,86)	-	(41.264,25)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	48.098,14	-	18.171,75	-

Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de 2010 compensados em 2011	(45.870,00)	-	(31.509,79)
--	-------------	---	-------------

Com a recomposição relativa a receita de R\$ 660.400,00 em janeiro de 2011 o valor do IRPJ pago imputado a 28/11/2008 foi de R\$ 117.001,86 e o valor devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 48.098,14. Para a CSLL o valor imputado do pagamento em 28/11/2008 foi de R\$ 41.264,25 e o devido (lançado no Auto de Infração) foi de R\$ 18.171,75.

Como a DRJ entendeu por aplicar o instituto da denúncia espontânea, foi feita a recomposição dos pagamentos sem a imposição da multa de mora, resultando em alteração dos valores pagos reconhecidos e da diferença lançadas no Auto de Infração. Em relação ao pagamento realizado em dezembro de 2010, o valor reconhecido de pagamento de IRPJ foi alterado para R\$ 22.348,20 e o lançado no Auto de Infração para R\$ 15.876,80. A CSLL reconhecida como paga foi alterada para R\$ 9.124,80 e o valor lançado no Auto de Infração reduzido para R\$ 4.636,20:

Diferença: IRPJ (15%)	22.935,00	(16.054,50)		
Diferença: adicional IRPJ (10%)	15.290,00	(10.703,00)		
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)
Juros de mora		19,73%		19,73%
Valor pago	(22.348,20)		(9.124,80)	
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	15.876,80		4.636,20	

Em relação ao pagamento realizado em janeiro de 2011, o valor reconhecido de pagamento de IRPJ foi alterado para R\$ 134.877,01 e o lançado no Auto de Infração para R\$ 30.222,99. A CSLL reconhecida como paga foi alterada para R\$ 47.588,47 e o valor lançado no Auto de Infração reduzido para R\$ 11.867,53:

Diferença: IRPJ (15%)	99.060,00	(105.940,50)		
Diferença: adicional IRPJ (10%)	66.040,00	(70.627,00)		
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)
Juros de mora		30,91%		30,91%
Valor pago	(134.877,01)		(47.568,47)	
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	30.222,99		11.867,53	

Com o afastamento da multa de mora, a DRJ reapurou os tributos remanescentes com a exclusão da multa de mora, chegando ao seguinte resultado:

IRPJ		CSLL	
Valor lançado	61.173,71	Valor lançado	24.114,01
Valor exonerado	21.073,92	Valor exonerado	7.610,28
Valor mantido	46.099,79	Valor mantido	16.503,73

A Recorrente defende que não teria havido insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL e segundo a mesma isso teria sido corroborado pela DRJ, conforme os argumentos abaixo colacionados do recurso voluntário (destaques do original):

[...]

Contudo, ainda que se admita, a título argumentativo, a ocorrência de postergação de pagamento, **não pode prosperar o lançamento fiscal em foco, haja vista que a própria planilha constante do TVF atesta a suficiência no recolhimento de IRPJ e CSLL por parte da Recorrente, o que não foi observado na decisão recorrida**

Com efeito, da simples análise dos quadros acima reproduzidos, retirados do TVF, fica claro que, ao realizar os cálculos no quadro intitulado "Postergação de Receitas de 2008 a 2010" a Autoridade Fiscal apurou uma diferença de **IRPJ recolhido a menor no montante de R\$ 11.467,50** (Linha "Diferença IRPJ total ou CSLL"), resultante da diferença entre o valor supostamente devido no ano-base de 2008 (R\$ 38.225,00) e o valor pago pela Recorrente no ano-base de 2010 (R\$ 26.757,50).

Com relação à **CSLL** supostamente paga a menor pela Recorrente em 2008, também se verifica no aludido quadro que foi apurado um **saldo devedor no montante de R\$ 2.835,88**, decorrente da diferença entre a contribuição paga em 2010 (R\$ 10.925,12), e a contribuição supostamente devida em 2008 (R\$ 13.761,00)

Confira-se:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010				
Apuração:	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
(...)				
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)

Por sua vez, no quadro intitulado "Postergação de Receitas 2008 a 2011" foi apurada uma diferença de **IRPJ recolhido a maior no valor de R\$ 11.467,50** (Linha "Diferença IRPJ total ou CSLL"), resultante da diferença entre o valor supostamente devido em 2008 (R\$ 165.100,00) e o valor pago a maior pela Recorrente no ano-base de 2011 (R\$ 176.567,50).

Da mesma forma, foi apurada uma diferença de **CSLL recolhida a maior no valor de R\$ 2.835,88** (Linha "Diferença IRPJ total ou CSLL"), resultante da diferença entre o valor supostamente devido em 2008 (R\$ 59.436,00) e o valor pago a maior pela Recorrente no ano-base de 2011 (R\$ 62.271,88).

Veja-se:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011				
Apuração: <input checked="" type="checkbox"/> Anual <input type="checkbox"/> Trimestral	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2011	28/11/2008	31/12/2011
(...)				
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)

Destarte, resta claro que os montantes de R\$ 11.467,50 e R\$ 2.835,88, apurados como IRPJ e CSLL supostamente recolhidos a menor no ano-base de 2008, foram exatamente as quantias pagas a maior pela Recorrente no ano-base de 2011, não havendo que se falar em insuficiência de recolhimento de tributo. Confira-se:

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010				
	IRPJ		CSLL	
	Valor Devido	Valor Pago	Valor Devido	Valor Pago
	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)
Imposto supostamente recolhido a menor	11.467,50		2.835,88	

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011				
	IRPJ		CSLL	
	Valor Devido	Valor Pago	Valor Devido	Valor Pago
	28/11/2008	31/12/2011	28/11/2008	31/12/2011
Diferença: IRPJ total ou CSLL	165.100,00	(176.567,50)	59.436,00	(62.271,88)
Imposto pago a maior pela Impugnante	(11.467,50)		(2.835,88)	

Nesse ínterim, importante notar que o artigo 273 do RIR/99 acima citado determina que, **caso tenha sido realizada a diminuição do imposto lançado em outro período**, tal diminuição deve ser compensada, ou seja, deve ser recomposto **o lucro tributável dos períodos envolvidos, o que, frise-se, não foi feito integralmente no presente caso.**

Assim, para a consideração dos efeitos da postergação, a recomposição dos lucros tributáveis deveria ter sido realizada com base não só no período no qual foi verificada a suposta postergação de receita, mas também os períodos subsequentes, **encerrando-se tal verificação no último exercício anterior à autuação.**

Com a devida vênia, há um claro equívoco da Recorrente.

De fato, verifica-se que a autoridade fiscal recompôs o lucro tributável em todos os anos calendários envolvidos, ou seja, 2008, 2001 e 2011, como se verá na sequência. A explicação será relativo ao IRPJ, mas valem as mesmas considerações para a CSLL e serão utilizadas as planilhas elaboradas pela DRJ, com a exclusão da multa de mora.

A autoridade fiscal considerou duas postergações de pagamento, a ocorrida em dezembro de 2010 e em janeiro de 2011.

A ocorrida em dezembro de 2010 foi no montante de R\$ 152.900,00. Para recomposição desse montante, a autoridade fiscal adicional o valor na data base de 28/11/2008 e excluiu da data base de 31/12/2010, conforme descrito na linha "Receita postergada:

Dessa forma o resultado fiscal original na data base de 28/11/2008, no montante de R\$ 95.911.062,13 passou para R\$ 96.063.962,13 e a autoridade fiscal apurou que a diferença devida de IRPJ é de R\$ 38.225,00.

Na recomposição do IRPJ devido na data base de 31/12/2010, do montante de R\$ 152.900,00 foram excluídos 70% desse valor (R\$ 107.030,00) do resultado fiscal

original, que passou de R\$ 34.723.519,59 para R\$ 34.616.489,59. Com isso a diferença de IRPJ “recolhida a maior” foi de R\$ 26.757,50 (15% de IRPJ + 10% de adicional sobre a base de cálculo de R\$ 107.030,00).

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010

Apuração: <input type="checkbox"/> Anual	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Resultado fiscal antes comp., declarado	95.911.062,13	49.605.027,99	95.911.062,13	49.652.895,37
Prejuízo per. anteriores compensado, declarado	-	14.881.508,40	-	14.881.508,40
Resultado fiscal, declarado	95.911.062,13	34.723.519,59	95.911.062,13	34.771.386,97
Receita postergada	152.900,00	(152.900,00)	152.900,00	(152.900,00)
Prejuízo do período compensado, novo	-	-	-	-
Resultado fiscal positivo antes comp., novo	96.063.962,13	49.452.127,99	96.063.962,13	49.499.995,37
Prejuízo per. anteriores compensado, novo	-	14.835.638,40	-	14.849.998,61
Resultado fiscal positivo final, novo	96.063.962,13	34.616.489,59	96.063.962,13	34.649.996,76
Alíquota	15,0%	15,0%	9,0%	9,0%
Diferença: IRPJ (15%)	22.935,00	(16.054,50)	-	-
Diferença: adicional IRPJ (10%)	15.290,00	(10.703,00)	-	-
Diferença: IRPJ total ou CSLL	38.225,00	(26.757,50)	13.761,00	(10.925,12)

Os restante dos 30% do montante de R\$ 152.900,00, a autoridade fiscal considerou como “prejuízo fiscal” gerado em 2010. Isso foi explicitado na planilha elaborada pela autoridade fiscal.

Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa gerados em 2010	45.870,00	-	31.509,79
--	-----------	---	-----------

Na recomposição da postergação do montante de R\$ 660.400,00 de janeiro de 2011 na data base de 28/11/2008, a autoridade fiscal adicionou o valor ao resultado fiscal original de R\$ 95.911.062,13 chegando ao novo resultado fiscal de R\$ 96.571.462,13 e apurou IRPJ devido de R\$ 165.100,00.

Para recomposição do IRPJ devido na data base de 31/12/2011, a autoridade fiscal excluiu R\$ 706.270,00 (R\$ 660.400,00 relativo à receita adicionada em 28/11/2008 e R\$ 45.870,00 do “prejuízo fiscal” apurado em 2010) do resultado fiscal original no montante de R\$ 134.417.486,49, chegando a um novo resultado fiscal de R\$ 133.711.216,49. E com isso apurou a diferença de IRPJ “recolhida a maior” de R\$ 176.567,50 (15% de IRPJ + 10% de adicional sobre a base de cálculo de R\$ 706.270,00).

A autoridade fiscal explicitou que o montante de R\$ 45.870,00 relativo a “prejuízo fiscal de 2010” foi compensado em 2011:

Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de 2010 compensados em 2011	(45.870,00)	-	(31.509,79)
--	-------------	---	-------------

Reparem, portanto, que não faz sentido comparar o montante devido em 28/11/2008 (R\$ 38.225,00) com a diferença apurada em 31/12/2010 (R\$ 26.757,50), como fez a Recorrente. Se isso tivesse que ser considerado, teria que ser lançado de ofício a diferença de R\$ 11.467,50.

Da mesma forma, não faz sentido comparar o montante devido em 28/11/2008 (R\$ 165.100,00) com a diferença apurada em 31/12/2011 (R\$ 176.567,50). Nesse caso teria que ser restituído o valor recolhido a maior.

Tratou-se apenas de ajuste de apuração dos tributos em 2008, 2010 e 2011, não havendo tributo a ser lançado de ofício em 2010 e crédito a ser restituído em 2011.

Verifica-se, portanto, que o procedimento adotado pela autoridade fiscal considerou os ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSLL em todos os períodos envolvidos (anos calendários 2008, 2010 e 2011).

Assim, não há reparos a fazer nos procedimentos de ajuste da base de cálculo dos tributos realizado pela autoridade fiscal.

Da alegação de impossibilidade cobrança da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei no 9.430/96

A Recorrente alega que não caberia a imposição da multa de ofício 75%, entendendo que não teria ocorrido a insuficiência de recolhimento de tributo.

O inciso I do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 determina o lançamento de ofício quando se verificar falta de pagamento ou de recolhimento:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Ora, restou configurado que a Recorrente deveria ter recolhido o ganho de capital quando da desmutualização da CETIP Associação. Somente ofereceu à tributação o ganho de quando da alienação das ações da CETIP S/A.

Portanto, considerando que ao fazer a imputação proporcional do pagamento do ganho de capital auferido em dezembro de 2010 e janeiro de 2011 para a data-base de 28 de novembro de 2008 verificou-se insuficiência de recolhimento, há que ser aplicada a multa de ofício prevista no ar.44, I, da Lei n.º 9.430/96.

Da alegação de impossibilidade cobrança de juros moratórios

A Recorrente alega a improcedência da cobrança de juros moratórios por defender a inexistência de valores a título de principal.

Como foi comprovado a insuficiência do pagamento do ganho de capital na desmutualização, havendo saldo de tributo que teria de ser recolhido e não o foi, os juros de mora relativo ao tributo não recolhido haverá de ser exigido.

Tal entendimento é pacífico no CARF, de acordo com a súmula vinculante CARF n.º 5, cujo verbete é transcrito abaixo:

Súmula CARF n.º 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94322, de 14/08/2003 Acórdão n.º 103-19964, de 14/04/1999 Acórdão n.º 103-21585, de 14/04/2004 Acórdão n.º 104-18397, de 17/10/2001 Acórdão n.º 107-05873, de 28/01/2000 Acórdão n.º 201-76735, de 25/02/2003 Acórdão n.º 203-09664, de 06/07/2004 Acórdão n.º 202-15750, de 12/08/2004 Acórdão n.º 203-09811, de 20/10/2004 Acórdão n.º 204-00079, de 14/04/2005 Acórdão n.º 301-29745, de

09/05/2001 Acórdão n.º 301-30534, de 25/02/2003 Acórdão n.º 301-30761, de 11/09/2003 Acórdão n.º 301-31486, de 19/10/2004 Acórdão n.º 303-32358, de 12/09/2005

Da alegada impossibilidade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais

A Recorrente defende que os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma mera antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base, e que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

O imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base no lucro real de apuração trimestral. Por opção do contribuinte a apuração do imposto de renda pode ser anual, mas nesse caso o pagamento do tributo tem periodicidade mensal com base em estimativa. O contribuinte só pode deixar de recolher as estimativas se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução, que o valor acumulado do tributo recolhido excede o tributo devido no período, de acordo com o § 2º, do art. 35 da Lei n.º 8.981 de 20 de janeiro de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

No caso de descumprimento do recolhimento de estimativas o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º-desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como se vê, no caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, a lei prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício.

Tal entendimento foi pacificado recentemente neste Colegiado com a aprovação da súmula CARF n.º 178 pela 1ª Turma da CSRF, cujo verbete é o abaixo transcrito:

Súmula CARF n.º 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Portanto, a multa isolada é devida.

Por outro lado, data máxima vênia, apenas discordo do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Relator no que tange à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pelos motivos que exponho a seguir. Na ocasião, o Relator manifestou-se pela aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, nos seguintes termos:

Da possibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício

A Recorrente irresigna-se com a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício por entender que se trata de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Fiscal nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

Salientou que a Súmula CARF n.º 105 firmou o entendimento que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º inciso IV da Lei n.º 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.

Verifica-se que, contrariamente ao afirmado pela Recorrente, não se trata de aplicação das penalidades sobre a mesma base de cálculo.

No caso da multa isolada, a autoridade fiscal apurou a estimativa dos tributos que deveriam ter sido recolhidas em julho de 2008, quando ocorreu a desmutualização da CETIP Associação. A apuração foi detalhada no TVF com a elaboração da planilha de apuração da multa isolada abaixo colacionada:

Demonstrativo da multa isolada

IRPJ ano-calendário 2008

	JUL/08 - Desm. CETIP
Base de Cálculo do IRPJ Mensal informado na DIPJ	18.040.102,36
Acréscimo do ganho na desmutualização	813.300,00
Base de Cálculo do IRPJ c/ infrações	18.853.402,36
IRPJ a 15%	2.828.010,35
Adicional de 10%	1.871.340,24
IRPJ devido com infrações	4.699.350,59
(-) Deduções de Incentivos Fiscais informadas na DIPJ	40.038,75
IRPJ a pagar apurado c/ infrações	4.659.311,84
(-) IRPJ a pagar positivo informado na DIPJ	4.467.986,84
Base de Cálculo da Multa Isolada	191.325,00
multa isolada (50% sobre a falta de recolhimento)	95.662,50

CSLL ano-calendário 2008

	JUL/08 - Desm. CETIP
Base de Cálculo da CSLL informada na DIPJ	26.875.178,37
Acréscimo do ganho na desmutualização	813.300,00
Base de Cálculo da CSLL c/ infrações	27.688.478,37
CSLL devida com infrações	2.491.963,05
(-) deduções informadas na DIPJ	0,00
CSLL a pagar apurado c/ infrações	2.491.963,05
(-) CSLL a pagar positivo informado na DIPJ	2.418.766,05
Base de Cálculo da Multa Isolada	73.197,00
multa isolada (50% sobre a falta de recolhimento)	36.598,50

Por outro lado, a multa de ofício de 75% foi aplicada sobre o montante que deveria ter sido recolhido ao final do período de apuração. A autoridade fiscal considerou os montantes apurados relativos à postergação de receitas e apurou o IRPJ de 2008 a 2010 (R\$ 19.075,57) e 2008 a 2011 (R\$ 48.098,14) que totalizaram R\$ 67.173,71.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2010

Apuração:	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2010	28/11/2008	31/12/2010
Valor pago	(19.149,43)	-	(7.818,74)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	19.075,57	-	5.942,26	-

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS DE 2008 A 2011

Apuração:	IRPJ		CSLL	
	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)	Valor devido (R\$)	Valor pago (R\$)
Período de apuração	28/11/2008	31/12/2011	28/11/2008	31/12/2011
Valor pago	(117.001,86)	-	(41.264,25)	-
Diferença: IRPJ ou CSLL a pagar	48.098,14	-	18.171,75	-

No caso da multa de ofício de 75%, a base de cálculo foi de R\$ 67.173,71, diversa da base de cálculo da multa isolada (R\$ 191.325,00).

Quanto a Súmula CARF n.º 105, o fundamento é pela impossibilidade de aplicação da multa de ofício ao mesmo tempo que a multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas lançada com fundamento no art. 44 § 1º inciso IV da Lei n.º 9.430/96 ao de 1996.

Ocorre que o fundamento para a multa isolada foi o art. 44, II, Alínea "b" da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 em seu art. 14:

Art. 14. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Com a Lei n.º 11.488/2007, conversão da Medida Provisória n.º 351 de 22/01/2007, não há mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, pois a multa isolada incide sobre o valor do pagamento mensal não recolhido e a multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Quanto a decisão do STJ no AgRg no REsp 1576289/RS referida pela Recorrente, a respeitosa decisão daquela Corte não tem efeito vinculante sobre o CARF.

Dessa forma entendo correta a manutenção da multa de ofício e da multa isolada.

Nesse aspecto, inicialmente, dispõe o artigo 35 da Lei n.º 8.981/95 que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Por outro lado, o descumprimento da sistemática enseja a multa isolada prescrita nos art. 43 e 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

- a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
- b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, uma vez descumprido o recolhimento tempestivo da estimativa, válida a incidência da multa isolada. Contudo, no caso concreto, além da multa isolada, há lançamento de imposto devido e multa de ofício, situação vedada, em meu entendimento, inclusive conforme entendimento consolidado na Súmula CARF n. 105.

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Tal posicionamento foi recentemente abraçado pela e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme testemunha o Acórdão n. 9101-005.490, julgado em 09 de junho de 2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

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

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

Para ilustrar o posicionamento, transcrevo o voto vencedor do i. Conselheiro Caio Quintella:

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda, submetido a julgamento, referente à concomitância na aplicação de multas isolada com a multa de ofício para as exigências apuradas nos anos-calendário de 2007 e 2008, como será a seguir aduzido.

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confirma-se o teor do entendimento sumulado:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e/ou da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

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

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, ao término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, per se, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter o v. Acórdão recorrido, que cancelou as multas isoladas aplicadas concomitantemente com a multa de ofício, inclusive nos anos-calendário de 2007 e 2008.

Por essas razões, ainda que potencialmente devida a multa isolada, por estar presente lançamento de multa de ofício, entendo deva aquela ser afastada.

Ante o exposto, conheço do presente Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para afastar a multa isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz