



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721631/2013-46
ACÓRDÃO	9101-007.579 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	BANCO PAN S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. REGISTRO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: (i) o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e (ii) a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

Os casos confrontados, entretanto, não precisam ser idênticos; basta que haja similitude fática e jurídica entre eles. Na verificação da similitude, é preciso atentar para aqueles aspectos, principalmente fáticos, que importaram ao julgador na sua decisão. Em outras palavras: não se exige igualdade entre o recorrido e o paradigma, mas, se alguma circunstância foi relevante para a decisão contida no recorrido, é preciso que o paradigma contenha situação semelhante. Do contrário, não se poderá afirmar que os julgadores do paradigma, diante daquele aspecto contido no recorrido – que, frise-se, foi indispensável à decisão nele contida – reformariam o julgado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigenio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1101-001.348**, proferido em 16.07.2024, pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 28438/28502) assim ementado:

IRPJ E CSLL. EXCLUSÕES INDEVIDAS. AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de fundamentação clara e precisa no auto de infração, demonstrando o nexo causal entre os fatos, os cálculos e a constituição do crédito tributário, configura vício insanável que macula o lançamento e impede o seu acolhimento. A mera juntada de documentos ao processo, sem a devida explicação e demonstração da sua pertinência para a apuração da base de cálculo do tributo, não satisfaz o ônus da prova que recai sobre a Autoridade Fiscal.

IRPJ E CSLL. EXCLUSÕES. REPROCESSAMENTO CONTÁBIL. VALIDADE. DIVERGÊNCIA. NULIDADE PARCIAL.

Comprovada a correção do procedimento contábil adotado pela recorrente, que registrou os ajustes de exercícios anteriores em consonância com a legislação societária e as normas contábeis, impõe-se o reconhecimento da validade das exclusões correspondentes aos ajustes, nos anos-calendário em que efetivamente incorridos. A ausência de fundamentação clara e precisa no auto de infração, demonstrando o nexo causal entre os fatos, os cálculos e a constituição do crédito

tributário, em relação a parcela específica do ajuste, configura vício insanável que macula o lançamento e enseja a sua nulidade parcial.

IRPJ E CSLL. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSA DE VALORES. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

A desmutualização de bolsa de valores, que culmina na extinção da associação sem fins lucrativos e na devolução do seu patrimônio aos associados, na forma de ações da nova sociedade, configura fato gerador do IRPJ e da CSLL. O acréscimo patrimonial experimentado pelo associado, em razão da aquisição da disponibilidade jurídica de um ganho de capital, sujeita-se à tributação, a partir da data da desmutualização, marco inicial do prazo decadencial.

IRPJ E CSLL. ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. REAJUSTE DA BASE DE CÁLCULO.

A falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, por opção do contribuinte pela apuração anual do lucro real, configura infração à legislação tributária, sujeita à multa isolada, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no final do ano-calendário. A multa isolada e a multa de ofício, por terem fatos geradores e fundamentos diversos, podem ser aplicadas cumulativamente. Reajustada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão da alteração do ganho de capital na desmutualização da CETIP, impõe-se, por consequência, o reajuste da base de cálculo da multa isolada.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade, votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar o crédito tributário em relação às exclusões indevidas da base de cálculo do IRPJ/CSLL e reajustar a base de cálculo do ganho de capital para considerar como custo o valor de R\$ 207.876,49, nos termos do voto do Relator. Ademais, por voto de qualidade, mantiveram a multa isolada.

Em seu recurso especial, sustenta a Fazenda Nacional que o referido acórdão conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “ônus da prova em situações que se questiona o custo de aquisição dos títulos patrimoniais envolvidos em operações de desmutualização”. Indicou como paradigma o Acórdão nº 1301-004.386.

No mérito, alega a Fazenda Nacional, em resumo, que (i) consoante o Termo de Verificação Fiscal a desmutualização da CETIP resultou na substituição de um título patrimonial detido pela Recorrente por ações da CETIP S/A e a Fiscalização, considerando essa operação como uma "devolução de patrimônio", autuou a Recorrente pela omissão do ganho de capital, calculado com base na diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição do título patrimonial, que foi considerado como zero; (ii) acórdão recorrido afastou o entendimento da decisão da DRJ que considerou que por si só, o registro operações e valores nos livros fiscais ou contábeis (no presente caso, no Razão Contábil), não constitui meio de prova, se não estiverem amparados documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais; (iii)

casos confrontados divergem sobre o ônus da prova em situações que se questiona o custo de aquisição dos títulos patrimoniais envolvidos em operações de desmutualização; (iv) o ônus da prova da existência das operações que propiciaram o surgimento de despesas ou exclusões incumbe ao contribuinte, uma vez que, a despesa é elemento que o beneficia, resultando daí, a indissociável obrigatoriedade da apresentação de documentação hábil para comprová-las; (v) a apresentação de alegações na impugnação visando desconstituir provas apresentadas quando do procedimento fiscal devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos, conforme exige o artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972; (vi) e a alegação que a Fiscalização sequer apreciou os documentos contábeis e fiscais que justificaram o referido reprocessamento não tem qualquer fundamento, uma vez que o Termo de Verificação, apontam em sentido contrário; e (vii) a Recorrida apesar de ter sido intimada quando do procedimento fiscal não acostou aos autos qualquer documento hábil e idôneo a comprovar que o custo de aquisição dos títulos em 2001, era de R\$207.876,49.

Sobreveio o despacho de admissibilidade, que deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

Análise da Similaridade Fática

Com base nos Termos de Verificação Fiscal (TVFs) e relatos do acórdão recorrido e do paradigma, verifica-se que a fiscalização, em ambas as situações, exigiu do contribuinte a comprovação documental idônea do custo de aquisição dos títulos patrimoniais da Bovespa. Em ambas as circunstâncias, os contribuintes — perante as respectivas fiscalizações - não se desincumbiram desse ônus, resultando na determinação do custo zero para fins de apuração do ganho de capital.

No acórdão paradigma (nº 1301-004.386), o valor de R\$ 4.763.450,86, alegado pelo contribuinte como custo de aquisição, não foi aceito pela fiscalização, que aplicou o artigo 17 da Lei nº 9.532/97, de forma a desconsiderar a atualização monetária e fixando o custo como zero devido à falta de comprovação documental idônea. Já no acórdão recorrido, o valor contabilizado no razão em 01/10/2001 foi de R\$ 207.876,49. Embora a fiscalização tenha rejeitado esse valor e considerado o custo como zero, o acórdão recorrido flexibilizou o ônus da prova e aceitou o valor registrado no razão como custo histórico, mesmo sem documentos formais que comprovassem de forma direta o custo de aquisição. Essa distinção será relevante para o próximo tópico (análise da divergência), pois destaca a diferença de abordagem no tratamento do ônus da prova.

Outro aspecto relevante em comum tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma, é que em ambos os casos houve a recusa em aceitar a atualização monetária dos títulos patrimoniais como parte do custo de aquisição, na interpretação que fizeram do disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97. Portanto, a questão da não aceitação da atualização monetária foi um ponto também em comum entre os dois casos, reforçando a similaridade fática.

Os casos confrontados, portanto, possuem um grau elevado de similaridade fática.

Análise da Divergência

Assim, em situações fáticas bem assemelhadas, houve uma divergência clara na forma como o ônus da prova foi tratado nos respectivos acórdãos. No acórdão recorrido (nº 1101-001.348), a interpretação adotada foi de que o ônus da prova poderia ser flexibilizado, cabendo ao colegiado considerar os registros contábeis disponíveis como prova suficiente do custo de aquisição, a despeito da falta de comprovação documental solicitada pela fiscalização. Dessa forma, o valor escriturado no razão foi aceito, resultando no reconhecimento do valor de R\$ 207.876,49 como custo de aquisição, conforme registrado pelo contribuinte.

Confira-se trecho do acórdão recorrido a esse respeito: (...)

De outra banda, em sentido oposto, o acórdão paradigma (nº 1301-004.386), abraçou o entendimento de que o ônus da prova recaía integralmente sobre o contribuinte, e, na ausência de comprovação documental suficiente, o custo de aquisição deveria ser considerado zero, com aplicação estrita do artigo 17 da Lei nº 9.532/97, não admitindo qualquer flexibilização ou consideração de elementos circunstanciais apresentados pelo contribuinte, como apenas a contabilidade sem lastro documental.

Segue trecho do paradigma que ratifica o acima disposto: (...)

Essa diferença na abordagem revela uma divergência na aplicação do direito tributário, na interpretação e aplicação do ônus da prova em situações de ausência de documentação completa quanto ao custo de aquisição, motivo pelo qual proponho a admissão desta matéria.

Conclusão

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela PGFN.

Intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões, alegando, em resumo, quanto à admissibilidade, que (i) o acórdão paradigma suscitado pela PGFN não apresenta similitude fática com o acórdão recorrido, vez que no acórdão recorrido entendeu-se que houve apresentação de registro contábil pelo contribuinte que não foi infirmado pela Autoridade Fiscal e que, por isso, deve ser aceito para fins fiscais; enquanto no acórdão paradigma não se reconheceu a validade de custo de aquisição pelo fato de o contribuinte, após ser demandado pela Autoridade Fiscal a comprovar tal custo, ter deixado de atender o quanto solicitada no curso do procedimento de fiscalização; e (ii) a PGFN pretende a rediscussão de matéria fática e probatória, o que é vedado em sede de recurso especial, vez que a decisão de corretamente considerar como custo de aquisição o valor de R\$ 207.876,49 decorreu também da valoração dos fatos e provas trazidos nos autos, os quais, na visão do E. CARF, foram capazes de comprovar e evidenciar que o Recorrido incorreu em um custo inicial que deve ser considerado para a aferição do ganho de capital.

No mérito, sustenta em síntese, que (i) a Autoridade Fiscal se equivocou ao considerar o custo de aquisição do título patrimonial da CETIP como zero, visto que houve efetiva

comprovação, por meio do Livro Razão, sendo que era ônus da Autoridade Fiscal demonstrar a inveracidade desse registro; (ii) o argumento desenvolvido pela PGFN foi, basicamente, o de que o razão contábil apresentado pelo Recorrido não poderia ser utilizado como prova para fins de demonstração do custo de aquisição, contudo a escrituração mantida com observância das disposições legais, como é o caso dos autos faz prova em favor do contribuinte dos atos nela registrados, segundo sua natureza; (iii) não havendo provas que demonstram a inidoneidade do registro contábil do Recorrido, deve ser compreendido como válido o custo de aquisição constante em seu livro razão para fins de apuração do ganho de capital; e (vi) em suas razões recursais, a PGFN argumenta que o custo de aquisição da CETIP deveria ser desconsiderado e, em decorrência disso, pleiteia que seja "reformado o acórdão a quo, a fim de que sejam restabelecidas as multas pela apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, no entanto, a exigência de multa por erro no preenchimento de ECF não é objeto de discussão nesses autos.

Posteriormente, peticionou o contribuinte nos autos (fls. 28587/28598), sustentando que a infração mantida pelo CARF deverá ser absorvida pelo prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL relativos ao ano-calendário de 2008 e as multas isoladas deverão ser excluídas, uma vez que essa matéria foi decidida favoravelmente à Fazenda Nacional por meio do voto de qualidade. Por fim, alegou a necessidade de retificação do e-Sapli, de modo que sejam devidamente refletidos os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL reestabelecidos em decorrência de decisão definitiva nos autos do presente processo administrativo.

Em resposta, a Receita Federal se manifestou nos autos, informando, dentre outros, que (i) parte dos valores de IRPJ e CSLL mantidos após a decisão do CARF foram absorvidos pelos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL do período; (ii) uma parcela segue em discussão no âmbito da CSRF; e (iii) o Sapli foi retificado para refletir os novos cálculos efetuados.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interporem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF ("RICARF") aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do acórdão recorrido em 20.08.2024 (fl. 28503) e devolvidos com recurso especial em 26.09.2024 (fl. 28513). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido analisou expressamente a suposta “omissão de ganho na devolução do patrimônio social de entidade isenta (desmutualização da CETIP)”, estando, portanto, preenchido o pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, o **acórdão recorrido**, de forma objetiva, entendeu que a Recorrente apresentou Livro razão para demonstrar o custo de aquisição do título patrimonial e, como a fiscalização não se manifestou sobre o registro, deve ser considerado válido o valor escriturado para fins de apuração do ganho de capital. Confira-se:

Já, o art. 276 do RIR/99 dispõe que a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte, desde que os fatos registrados sejam comprovados por documentos hábeis. A recorrente apresentou o Livro Razão (e-fls. 650 e ss.), demonstrando o custo de aquisição do título patrimonial em 2001, e a Fiscalização não se manifestou quanto em relação a este registro. Diante disso, entendo que o custo de aquisição registrado pela recorrente deve ser considerado válido para fins de apuração do ganho de capital.

² Acórdão n. 9900-00.149, de 08.12.2009.

No **Acórdão paradigma nº 1301-004.386**, por sua vez, concluíram os julgadores que “na ausência de provas quanto aos valores aportados para a constituição do patrimônio”, o custo de aquisição dos títulos patrimoniais na operação de desmutualização é zero. Veja-se:

Segundo a Fiscalização, a tributação deve ser efetuada sobre a diferença entre o valor recebido da Bovespa (R\$17.471.156,64) e o custo de aquisição, que é equivalente a zero por não ter sido comprovado pelo contribuinte. Tributar-se-ia, assim, todo o valor recebido na desmutualização (17.471.156,64) e, descontado o valor depositado judicialmente pelo contribuinte (12.758.877,38), restaria a cobrar os tributos incidentes sobre a base de cálculo de R\$ 4.763.450,86.

Para o contribuinte, a tributação deve se dar sobre a diferença entre o valor recebido da Bovespa (R\$ 17.471.156,64) e o valor de realização da Reserva de Atualização para aumentos de capital (R\$ 4.763.450,86), ou sejam sobre R\$ 12.758.877,38. Assim, na sua ótica, tendo havido o depósito integral dos tributos incidentes sobre essa base de cálculo, não há o que tributar.

Pois bem. Inicialmente, há de se verificar que o auto foi fundamentado no artigo 17 da Lei nº 9.532/97, em face do Contribuinte ter recebido da Bovespa, em devolução do patrimônio, ações com valor monetário. (...)

De acordo com a norma jurídica acima transcrita, o ganho de capital é calculado pela diferença entre o valor dos bens recebidos da instituição (Bovespa) e o valor dos bens que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

Ocorre que o valor dos bens entregues para a formação do patrimônio referido, no caso, equivale ao custo de aquisição dos 12 títulos patrimoniais da Bovespa detidos pela Recorrente, cabendo a esta demonstrar que o custo de aquisição de tais títulos foi de R\$ 4.763.450,86, vez que sobre essa base não houve depósito judicial.

Esse ônus deve ser do Contribuinte, que deve comprovar, mediante documentos hábeis e idôneos, qual o valor entregue para a formação do referido patrimônio, que alega ser de R\$ 4.763.450,86. Uma vez não comprovado, prevalece o entendimento fiscal de considerá-lo zero para fins de incidência dos tributos devidos.

Com efeito, a escrituração relativa a fatos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros (art. 37, da Lei nº 9.430/97) deve ser comprovada pela fiscalizada, e ela não se desincumbiu. Nesse sentido a constatação fiscal:

“Convertida a diligência (MPF 395/2008) em fiscalização (MPF 107/2009), o Termo de Início de Fiscalização e Intimação, circunstanciado com os elementos acima citados, reentimou a Corretora Société a apresentar a comprovação dos custos de aquisição dos 12 títulos patrimoniais Bovespa detidos no momento da operação de desmutualização. Decorrido mais de um ano dessa solicitação fiscal, e apresentadas pelo contribuinte três cartas, restaram não comprovados os custos de aquisição dos títulos,

tampouco a origem do valor de R\$ 4.763.450,86 que consta escriturado como valor dos mesmos em 30/06/1999.”

Na apuração do custo de aquisição não devem ser consideradas as atualizações dos títulos patrimoniais, e sim o valor entregue para a formação do patrimônio da Bovespa Associação, por força do disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/1997. Assim, na falta de comprovação do referido custo, deve ser considerado nulo na incidência de ganho de capital.

Disso se extrai que, no **Acórdão paradigma nº 1301-004.386**, a Fiscalização não se contentou com os registros contábeis que, supostamente, dariam suporte ao custo de aquisição e intimou o contribuinte para apresentar os documentos de suporte. E, em razão da inércia do contribuinte em fazê-lo, considerou como zero o custo de aquisição.

Essa situação me parece diversa daquela relatada no **acórdão recorrido**, no ponto em que foi fundamental para a decisão então proferida: pelo que consta do acórdão (fl. 28497), a Fiscalização teve acesso à contabilidade do contribuinte, contendo o registro relativo ao custo de aquisição do título patrimonial, não intimou o contribuinte para a apresentação da documentação de suporte (“não se manifestou quanto em relação a este registro”) e desconsiderou o valor registrado.

Como já me manifestei em outras oportunidades, no exame da similitude fática, os casos confrontados não precisam ser idênticos, bastando que haja similitude fática e jurídica entre eles. Na verificação da similitude, é preciso se atentar para aqueles aspectos, principalmente fáticos, que importaram ao julgador na sua decisão.

Em outras palavras: não se exige igualdade entre recorrido e paradigma, mas, se alguma circunstância foi relevante para a decisão contida no recorrido, é preciso que o paradigma contenha situação semelhante. Do contrário, não se poderá afirmar que os julgadores do paradigma, diante daquele aspecto contido no recorrido – que, frise-se, foi indispensável para a decisão nele contida – reformariam o julgado.

É exatamente o que ocorre no presente caso: a não insurgência da Fiscalização contra os registros contábeis da Recorrida foi essencial para que os julgadores, no acórdão recorrido, considerassem indevida a desconsideração do custo de aquisição pela Autoridade Fiscal – situação que é diversa daquela verificada no **Acórdão paradigma nº 1301-004.386**.

Assim, não vislumbro a exigida similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, razão pela qual não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

II – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do RECURSO ESPECIAL.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9101-007.579 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 16327.721631/2013-46

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DOCUMENTO VALIDADO