



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721647/2013-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.627 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente BANCO CREDIT AGRICOLE BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO.

A determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência da mesma infração.

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 já aplicada multa de ofício no mesmo lançamento. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, tendo em vista o empate na votação, dar provimento parcial ao recurso tão somente para afastar a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Carmem

Ferreira Saraiva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que negavam provimento ao recurso de forma integral.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, em 30/12/2013, foram lavrados contra a empresa contribuinte acima identificada, os Autos de Infração a seguir discriminados, para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulados, no valor total de R\$ 289.409,01, incluindo os juros de mora (calculados até 12/2013) e as multas de ofício (75%) e exigida isoladamente (50%).

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real (fls. 552 a 559):

Total do Crédito Tributário: R\$ 180.880,63, sendo R\$ 69.294,44, a título de IRPJ; R\$ 24.980,65, a título de juros de mora calculados até 12/2013; R\$ 51.970,83, a título de multa proporcional (75%); e R\$ 34.634,71, a título de multa exigida isoladamente;

Fatos Geradores: (001): 31/12/2009 e (002) 30/04/2009 e 31/07/2009;

Enquadramento legal: (001) GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE. ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE: ART. 3º DA LEI Nº 9.249, DE 1995; arts. 247, 248 e 249, inciso II, 251 e 418 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999); (002) MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: arts. 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 - Decreto nº 3.000, de 26/03/1999; art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96; artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 560 a 566)

Total do Crédito Tributário: R\$ 108.528,38, sendo R\$ 41.576,66, a título de CSLL; R\$ 14.988,39, a título de juros de mora calculados até 12/2013; R\$ 31.182,50, a título de multa proporcional (75%) e R\$ 20.780,83, a título de multa exigida isoladamente;

Fato Gerador: (001): 31/12/2009 e (002) 30/04/2009 e 31/07/2009;

Enquadramento legal: (001) RESULTADOS. APURAÇÃO INCORRETA DE RESULTADOS DA CSLL – art. 2º da Lei nº 7.689/1988, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da lei nº 9.430, de 1996, art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17

da Lei nº 11.727, de 2008; (002) MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE ESTIMADA: art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96; artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

1.1. A ciência da autuação ocorreu na mesma data da lavratura (30/12/2013), conforme consignado às fls. 553 e 561.

2. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 568 a 578, o auditor fiscal autuante informa, em preâmbulo, que o procedimento fiscal teve início em 14/02/2013 *com vistas a verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário 2009, dentre as quais aquelas decorrentes da operação de alienação das ações da CETIP S/A, no contribuinte acima citado.*

2.1. A respeito da fiscalizada anotar tratar-se de *instituição integrante do Sistema Financeiro Nacional, que tem sua sede e foro na cidade de São Paulo e como objeto social a prática de operações ativas, passivas e acessórias inerentes às carteiras autorizadas pelo Banco Central: Comercial, de Investimento e de Crédito, Financiamento e Investimento, inclusive Câmbio, de acordo com as disposições legais e regulamentares em vigor. Poderá participar de quaisquer outras sociedades ou grupos de sociedades, comerciais ou civis, nacionais ou estrangeiras, na condição de sócia ou acionista.*

2.2. No que se refere à apuração do IRPJ e da CSLL, no ano-calendário de 2009, informa que a interessada seguiu o regime do Lucro Real, *apresentando Lucro Real de R\$ 7.386.187,04 e Base de Cálculo da CSLL no valor de R\$ 7.386.187,04, ambos, conforme LALUR 2009 e DIPJ/2010 e que as estimativas mensais foram apuradas com base na receita bruta e acréscimos.*

2.3. Quanto ao Procedimento Fiscal, o autuante acusou ter verificado *a eventual incidência do IRPJ e da CSLL na alienação das ações da CETIP S.A. recebidas pelo contribuinte em decorrência da chamada "desmutualização da associação CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação" e da incorporação da ANDIMA pela CETIP S.A. Relativamente à alienação das ações da CETIP S.A. apurou a autoridade fiscal que:*

- o contribuinte BANCO CREDIT AGRICOLE possuía um título patrimonial da Associação CETIP, adquirido em 1998 por R\$ 12.867,49 e que recebeu 406.650 ações da CETIP S.A, com a desmutualização daquela entidade, que produziu efeitos a partir de 1º de julho de 2008;

- O título da CETIP foi contabilizado nas contas 2.1.4.10.30.010000.8 (Ativo Permanente, Investimentos); 2.1.5.10.20.002000.9 (Ativo Permanente, Investimentos, Ações e Cotas), e na conta 6.1.3.70.00.000000.3 (Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais: CETIP), desde o período de aquisição até 31/12/2008;

- As ações da CETIP S.A. resultantes da desmutualização foram alienadas em 2009, segundo informou o contribuinte, por meio de "adesão". De fato o que ocorreu foi a aceitação da oferta da gestora de fundos ADVENT INTERNATIONAL CORPORATION, nos termos do comunicado CETIP S.A. de 12 de março de 2009;

- Conforme Razão Contábil, conta nº 7.3.1.10.00.000000.2 (Lucro na Alienação de Investimentos), o custo das ações considerado na alienação à ADVENT foi de R\$ 728.922,86 e o valor da venda foi de R\$ 2.015.596,94 (primeira parcela de 78,86% vendida em 30/04/2009, por R\$ 1.576.822,23 e segunda parcela vendida em 17/07/2009, por 438.774,71 gerando um resultado de R\$ 1.286.674,08, reconhecido no ano-calendário 2009;

- Quanto à alienação das ações originadas da operação de desmutualização da CETIP e das adicionais recebidas em função da incorporação da ANDIMA pela CETIP S.A., o contribuinte informou as ter alienado conforme oferta "ADVENT" constante de Comunicado CETIP datado de 12 de março de 2009:

(i) Em 30/04/2009, o contribuinte alienou 78,11% das ações e apurou lucro na alienação de investimentos de R\$ 1.186.927,23, conforme Razão Contábil da conta 7.3.1.10.00.00000.2 e DIPJ/2010;

(ii) Em 17/07/2009, o contribuinte alienou as restantes 21,89% das ações CETIP S.A. e apurou lucro na alienação de investimentos de R\$ 99.746,85, conforme Razão Contábil da conta 7.3.1.10.00.00000.2 e DIPJ/2010;

2.4. Sob o Tópico “Verificação do procedimento do contribuinte na alienação das ações CETIP S/A conforme proposta ADVENT, o autuante expõe que:

-- O contribuinte recebeu, adicionalmente às 406.650 ações da CETIP S/A recebidas por ocasião da "desmutualização CETIP", mais 4.000 ações da CETIP S/A como resultado da incorporação da ANDIMA pela CETIP S/A, em 1º de fevereiro de 2009 (conforme Razão Digital de 2009 apresentado), passando a deter, a partir de 1º/02/2009, 410.650 ações da CETIP S/A;

-- Tendo em vista a valorização das ações CETIP S/A, conforme letra b da nota explicativa 19 dos demonstrativos financeiros de 30 de junho de 2008 da CETIP, houve um acréscimo de R\$ 20.413.179,00 ao valor do patrimônio vertido para a CETIP SA, devido à variação patrimonial entre primeiro de abril de 2008 e 30 de junho de 2008;

-- O patrimônio vertido para a CETIP S/A totalizou então R\$ 222.111.579,00, com valor individual por associado de R\$ 447.805,60, o que produziu um custo de aquisição de R\$ 1,10 (R\$ 447.805,60 dividido por 406.650 = R\$ 1,10 por ação);

-- O valor contábil (custo de aquisição) dessas ações foi de R\$ 1,10 para as ações CETIP originárias e de R\$ 1,50 para as 4.000 ações originárias da incorporação da ANDIMA (R\$ 6.000,00, valor contabilizado dessas novas ações divididos por 4.000 ações);

-- O custo contábil médio das ações da CETIP S/A recebidas deveria ter sido assim determinado: $\text{Custo Médio por ação da CETIP S/A} = 406.650 * R\$ 1,10 + 4.000 * R\$ 1,50 / 410.650 \text{ ações} = R\$ 453.315,00 / 410.650 \text{ ações} = R\$ 1,10$;

-- Em 30/04/2009 o contribuinte alienou 78,11 % do total de ações CETIP S/A que possuía (320.758 ações) tendo recebido R\$ 1.246.191,30 mais R\$ 330.630,93 (esta segunda parcela retida, conforme contrato de alienação), reconhecida a operação pelo regime de competência, gerando uma receita de alienação de ações CETIP S/A, em 2009, de R\$ 1.576.682,22. Considerou um custo das ações vendidas como de R\$ 389.895,00, o que produziu um ganho de capital (lucro apurado na alienação de investimentos) de R\$ 1.186.927,23. Todos os valores constam do razão contábil da conta 7.3.1.10.00.000000.2 apresentado pelo contribuinte em resposta aos Termos de Intimação;

-- Entendo que o contribuinte deveria ter tratado essa primeira alienação (**Alienação de 78,11 % das ações da CETIP S/A, em 30/04/2009**) da seguinte forma: Custo das Ações vendidas = R\$ 352.833,80 (considerando o custo médio de R\$ 1,10/ação, conforme acima demonstrado; Receita da Alienação das ações = R\$ 1.576.682,22 (conforme informado pelo contribuinte na conta 7.3.1.10.00.000000.2, lançamentos do dia 30/04/2009); Lucro na Alienação das ações em 30/04/2009 = Receita - Custo = R\$ 1.576.682,22 - R\$ 352.822,80 = R\$ 1.223.859,42;

-- Em 17/07/2009 o contribuinte alienou os restantes 21,89% das ações CETIP S/A (89.893 ações) tendo recebido R\$ 342.928,57 mais R\$ 95.846,14 (esta segunda parcela retida, conforme contrato de alienação), reconhecida a operação pelo regime de competência, gerando uma receita de alienação de ações CETIP S/A, em 2009, de R\$ 438.774,71. Considerando o custo das 89.893 ações vendidas como de R\$ 339.027,86, o que produziu um ganho de capital (lucro apurado na alienação de investimentos) de R\$ 99.746,85. Todos os valores constam do razão contábil da conta 7.3.1.10.00.000000.2, apresentados pelo contribuinte em resposta aos Termos de Intimação;

-- Entendo que o contribuinte deveria ter tratado essa segunda alienação (**Alienação de 21,89 % das ações da CETIP S/A, em 17/07/2009**) da seguinte forma: Custo das

Ações vendidas = $89.893 \times R\$ 1,10 = R\$ 98.882,30$, considerando o custo médio de R\$ 1,10/ação, conforme acima demonstrado;

-- **Observa-se que o contribuinte equivocou-se ao utilizar o custo das ações vendidas na segunda parcela como R\$ 339.027,86, o que produziria o custo unitário por ação (considerando-se que restavam apenas 89.893 ações da CETIP S.A. a serem alienadas) de R\$ 3,77 (resultado da divisão do custo adotado pelo contribuinte, de R\$ 339.027,86 por 89.893 ações). Não há justificativa contábil para tal custo unitário por ações;**

-- Receita na Alienação das ações = R\$ 438.774,71 (conforme razão contábil, conta 7.3.1.10.00.000000.2);

-- Lucro na Alienação das ações em 17/07/2009 **(21,89 % das ações da CETIP S/A)** = Receita - Custo = R\$ 438.774,71 - R\$ 98.882,30 = R\$ 339.892,41;

-- Na data do ajuste anual (31/12/2009) teremos o reconhecimento do lucro na alienação das ações CETIP S/A, equivalente ao somatório dos dois ganhos de capital apurados (em 30/04/2009 e em 17/07/2009): R\$1.223.859,42 + R\$ 339.892,41 = R\$ 1.563.751,83;

-- O contribuinte reconheceu R\$ 1.286.574,08 como lucro na alienação da totalidade das ações CETIP S/A em 31/12/2009, enquanto o valor correto do ganho de capital que deveria ter sido levado ao ajuste anual, em 31/12/2009, é de R\$ 1.563.751,83;

-- a diferença entre o ganho de capital apurado nesta fiscalização e o ganho de capital apurado e declarado pelo contribuinte, no valor de R\$ 277.177,75 (diferença tributável) deve ser objeto do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL.

-- na determinação das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, o contribuinte adicionou os valores que apurou, nos meses de abril e de julho de 2009;

-- deve-se efetuar o lançamento da multa isolada, reconhecendo-se as parcelas de R\$ 36.932,19 (diferença entre o ganho de capital apurado pelo contribuinte e o ganho apurado pela fiscalização, referente à alienação da primeira parcela das ações CETIP S.A., em 30/04/2009) em abril de 2009 e de R\$ 240.145,56 (diferença entre o ganho de capital apurado pelo contribuinte e o ganho apurado na fiscalização, referente à alienação da segunda parcela das ações da CETIP S.A., ocorrida em 17/07/2009) em julho de 2009;

-- Levando-se em consideração que o ganho de capital deve ser apurado, nos casos da tributação das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real com a observância do regime de competência, A diferença de valor tributável a ser tributada em 31/12/2009 representa R\$ 417.627,57;

2.5. A autoridade fiscal passa então a discorrer sobre o processo de desmutualização da CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação (Associação sem fins lucrativos), aprovado em 29/05/2008, que a transformou em sociedade com finalidade lucrativa (CETIP S/A - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos), conforme fls. 574/575.

2.6. Com base no art. 418 do RIR/99, a autoridade fiscal aponta a infração nº 01 – apuração a menor de Ganho de Capital na alienação de Ações da CETIP S/A, devendo ser tributado, no ajuste anual o valor de R\$ 277.177,75, que deixou de ser reconhecido do ganho de capital. E, com base no art. 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, aponta a infração nº 02 (Multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL (Demonstrativos às fls. 576/578)

3. Irresignada com os lançamentos, a interessada, por intermédio de procurador (docs. às fls. 254/262), apresentou, em 29/01/2014, a impugnação de fls. 581 a 588, acompanhada dos documentos de fls. 589 a 685.

3.1. Após apontar a tempestividade da impugnação, a interessada discorre sobre a autuação, acusando a improcedência do lançamento porquanto: (i) a IMPUGNANTE ofereceu à tributação a integralidade do ganho de capital auferido na alienação das suas

ações da CETIP S/A; e (ii) não cabe a aplicação concomitante de multa isolada e de multa de ofício. Nesse diapasão, apresenta as suas razões de defesa, nos seguintes termos:

- o auto de infração entendeu que a IMPUGNANTE teria auferido o montante de R\$ 1.563.751,83 a título de ganho de capital pela alienação das ações da CETIP S/A, mas só teria oferecido à tributação a quantia de R\$ 1.286.674,08, deixando de tributar a diferença de R\$ 277.177,75;
- A mencionada alienação foi efetuada em duas etapas: (i) primeiro a IMPUGNANTE alienou 78,11% das ações em 30.04.2009; e (ii) posteriormente, em 17.07.2009, a IMPUGNANTE alienou as demais ações, isto é, 21,89% do total das ações;
- De acordo com a fiscalização, a referida diferença não tributada decorreria do fato de a IMPUGNANTE ter considerado como custo de aquisição de 21,89% das ações o valor de R\$ 339.027,86, quando, na verdade, deveria ter considerado o montante de R\$ 98.882,30;
- de acordo com a fiscalização, o valor médio de cada ação seria de R\$ 1,10 e a IMPUGNANTE não teria escriturado a valorização das ações de modo a justificar o valor de R\$ 339.027,86 lançado a título de custo de aquisição de 21,89% do total das ações; isto é, o valor unitário de R\$ 3,77;
- que a fiscalização equivocou-se ao proceder ao presente lançamento, na medida em que não considerou os lançamentos contábeis constantes da conta nº 7.3.9.99.00.00000.5 - "Outras rendas não operacionais" (doc. 4 – fls. 662/663), na qual está escriturada a valorização monetária das ações correspondentes ao percentual de 21,89%, alienadas em 17.07.2009;
- a referida valorização monetária foi oferecida à tributação corretamente no ano de 2009, como se verifica da linha 66 - "Outras Receitas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores", da Ficha 6B da DIPJ 2010 da IMPUGNANTE (doc. 5 – fls. 664/685);
- o montante declarado na da linha 66 - "Outras Receitas não Relacionadas nas Linhas Anteriores", da Ficha 6B da DIPJ 2010 da IMPUGNANTE é composto pelos valores lançados na conta nº 7.3.9.99.00.00000.5 - "Outras rendas não operacionais";
- resta comprovado que o custo de aquisição da parcela de 21,89% das ações, ao contrário do entendimento da fiscalização de que este seria de R\$ 98.882,30, foi de R\$ 339.027,86 justificando, pois, o valor unitário de R\$ 3,77 de cada ação no momento da alienação das referidas ações da CETIP S/A pela IMPUGNANTE;
- a IMPUGNANTE não cometeu qualquer equívoco ao considerar como custo de aquisição da venda de 21,89% das ações o valor de R\$ 339.027,86, já que a valorização monetária das ações foi escriturada e tributada corretamente no ano-calendário de 2009, razão pela qual deve o auto de infração ser cancelado;
- o auto de infração, concomitantemente à aplicação da multa de ofício de 75%, aplicou a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, sobre a suposta diferença não recolhida a título de antecipações mensais de IRPJ e de CSLL, no ano-calendário de 2009, em virtude do não oferecimento à tributação de parte do ganho de capital auferido na venda das ações da CETIP S/A;
- o auto de infração incorreu em grave equívoco, já que é absolutamente improcedente a cumulação de aplicação de multa isolada com multa de ofício;
- a jurisprudência do CARE, inclusive por meio da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sedimentou entendimento quanto à impossibilidade de cumulação da exigência de multa isolada e de multa de ofício sobre os mesmos valores, sob pena de dupla penalidade ao contribuinte, transcrevendo às fls. ementas de acórdãos do DARF e CSRF no sentido da tese que adotou;

- considerando que o auto de infração já aplicou, sobre os valores supostamente devidos, a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), não é cabível também a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;
- independentemente de serem mantidas ou não as infrações apontadas pelo auto de infração, deve ser prontamente cancelada a multa isolada indevidamente lançada na presente autuação.

A seguir a ementa da decisão de 1ª instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO.

A determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. E MULTA PROPORCIONAL. APLICAÇÃO.

A materialidade da multa calculada sobre a totalidade ou diferença de contribuição nos casos de falta de pagamento/declaração inexata, não se confunde com aquela calculada sobre a base estimada ao longo do ano-calendário e que deixou de ser paga.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência da mesma infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/03/2015 (Aviso de Recebimento à e-Fl. 706), inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 17/04/2015.

Em sede de recurso, a contribuinte apresentou basicamente os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Do Ganho de Capital na Alienação de Ações da CETIP S/A

Quanto à infração principal do presente processo, referente ao lançamento de ofício de IRPJ e CSLL sobre a diferença apurada sobre ganho de capital das ações da CETIP S/A, verifica-se que a recorrente apresentou exatamente os mesmos argumentos da Impugnação.

Por concordar com as razões de decidir da DRJ, adoto-as como fundamento deste voto, com embasamento legal no Art. 57, §º3, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de 1ª instância em consonância com o entendimento deste Relator, conforme transcrição a seguir:

5. Conforme relatado trata o presente processo de lançamento de IRPJ e de CSLL em decorrência de Ganho de Capital apurado pela fiscalização em operações de venda, ocorridas em 30/04/2009 e 17/07/2009, de ações da CETIP que a interessada recebeu em decorrência de processo de desmutualização (ações recebidas em 1º/02/2009).

6. O art. 418 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) indicado como fundamento legal para a autuação refere-se à apuração do ganho de capital.

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa. (grifo acrescentado)

7. Sem dúvida alguma o custo das ações alienadas deve ser aquele registrado na contabilidade com base nos documentos que lhe amparam. Nesse sentido temos, conforme relatado pela autoridade fiscal, que o custo contábil das 410.650 ações da CETIP que foram alienadas era de R\$ 453.805,60:

Evento	Data	nº Ações	Valor Contábil	
			Das Ações	Por Ação
Recebimento Desmutualização	1º/02/2009	406.650	447.805,60	1,10
Result. Incorporação ANDIMA	1º/02/2009	4.000	6.000,00	1,50
Total	-	410.650	453.805,60	-

8. Conforme Razão Contábil da Conta 7.3.1.10.00.00000.2 (Lucros na Alienação de Investimentos - fl. 197) e em conformidade com o informado na Linha 64 da Ficha 06B da DIPJ 2010 (AC 2009 – fl. 291), o custo das ações considerado pela impugnante para apuração do ganho de capital foi de R\$ 728.922,86:

Evento	Data	nº Ações	Venda	Custo – Contribuinte		Ganho de Capital Contribuinte
				Das Ações	Por Ação	
Venda de 78,11% das ações	30/04/2009	320.758	1.576.682,22	389.895,00	1,215543	1.186.787,22
Venda de 21,89% das ações	17/07/2009	89.892	438.774,71	339.027,86	3,771502	99.746,85
Totais	-	410.650	2.015.456,93	728.922,86	-	1.286.534,07

9. Já a Fiscalização, considerando o custo médio das ações de R\$ 1,10 (Custo Médio por ação da CETIP S/A = $406.650 \times R\$ 1,10 + 4.000 \times R\$ 1,50$ / 410.650 ações = R\$ 453.315,00 / 410.650 ações = R\$ 1,10 – fl. 572), considerou o custo da venda realizada em 30/04/2009 como sendo R\$ 352.833,80 e o custo das ações vendidas em 17/07/2009 como sendo R\$ 98.882,30, resultando daí num ganho de capital total de R\$ 1.563.740,83 e, por conseguinte, a diferença não tributada de R\$ 277.177,75 (R\$ 1.563.740,83 – 1.286.534,07):

Evento	Data	nº Ações	Venda	Custo - Fiscalização		Ganho de Capital Fiscalização
				Das Ações	Por Ação	
Venda de 78,11% das ações	30/04/2009	320.758	1.576.682,22	352.822,80	1,10	1.223.859,42
Venda de 21,89% das ações	17/07/2009	89.892	438.774,71	98.882,30	1,10	339.892,41
Totais	-	410.650	2.015.456,93	451.716,10	-	1.563.740,83

10. A contribuinte, por sua vez, alega que a diferença apurada pela fiscalização teria sido oferecida à tributação mas não a título de ganho de capital, e sim como outras receitas não relacionadas nas linhas anteriores (Linha 66 da Ficha 06B da DIPJ 2010 – fl. 292 – R\$ 335.717,19). Para tanto apresenta, além da cópia da Ficha 06B da DIPJ 2010 o documento de fls. 663, que informa referir-se ao Razão da Conta 7.3.9.99.00.00000.5 “Outras rendas não operacionais”. O referido documento de fls. 663, de difícil leitura pela cópia apresentada, parece referir-se a lançamentos de atualizações de ações da CETIP, em datas diversas, mas a contribuinte não apresenta nenhuma razão ou justificativa para a realização de tais lançamentos.

10.1 Note-se ainda que a diferença apurada pela fiscalização é de R\$ 277.177,75 e o valor lançado na linha 66 da Ficha 06B da DIPJ 2010 é de R\$ 335.717,19. De forma que não restou justificado o valor do custo das ações considerado pela contribuinte na venda realizada em 17/07/2009 (R\$ 339.027,86), já que o custo original dessas ações ficaria em torno de R\$ 98.882,30 (diferença de R\$ 240.145,56). Digno de nota também é o fato de a contribuinte afirmar no parágrafo 19 de sua impugnação que tal registro comprovaria o custo de aquisição da parcela de 21,89% das ações (fl. 584):

19. Assim, resta comprovado que o custo de aquisição da parcela de 21,89% das ações, ao contrário do entendimento da fiscalização de que este seria de R\$ 98.882,30, foi de R\$ 339.027,86 justificando, pois, o valor unitário de R\$ 3,77 de cada ação no momento da alienação das referidas ações da CETIP S/A pela IMPUGNANTE.

Com base nestes fundamentos, e considerando ainda que a recorrente não dialogou com a decisão recorrida a fim desconstituir os argumentos nela contidos, entendo pela manutenção do lançamento.

Multa Isolada por Falta de Recolhimento das Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL

Como decorrência do lançamento principal, verifica-se que a autoridade fiscal realizou o lançamento de multa isolada de 50% para os meses de abril/2009 e julho/2009, referente aos valores de estimativas recolhidos a menor pela diferença tributável apurada dos ganhos de capital na alienação das ações CETIP/AS. Referida penalidade possui previsão legal na alínea “b” do inciso II do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

Trata-se de matéria bastante conhecida e controversa neste tribunal administrativo, e que geralmente possui resultado dividido, com bons fundamentos para ambas posições.

Contudo, já tenho consolidado entendimento de que não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais quando, no mesmo lançamento, já é aplicada a multa de ofício.

Este entendimento recentemente prevaleceu na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 9101-005.080. Por concordar com as razões de decidir do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, responsável pela redação do voto vencedor, adoto-as como fundamento deste voto:

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 nº 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 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.

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF nº 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 nº 9.430/96, pela Lei nº 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 nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas 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 nº 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 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 nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 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 nº 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, no 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 obra¹.

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 situações 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 *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Portanto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto, exonerando a multa isolada sobre as parcelas de estimativas de IRPJ e CSLL.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso tão somente para afastar a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

