



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

Processo nº 18470.720219/2010-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.225 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2013
Matéria IRPJ.
Recorrente ICAP DO BRASIL CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INSTITUIÇÃO ISENTA. TÍTULOS PATRIMONIAIS. RESERVA DE ATUALIZAÇÃO AINDA NÃO TRIBUTADA. REALIZAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.

Em face da entrega dos títulos patrimoniais da BM&F à contribuinte, em devolução de capital, deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da reserva de atualização desses títulos que não sofreram tributação do imposto.

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

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

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES.

A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar e no mérito DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para o fim de limitar a responsabilidade da recorrente aos tributos lançados e afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Vencidos os Conselheiros Paulo Jakson da Silva Lucas e Wilson Fernandes Guimarães quanto ao afastamento da multa isolada. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier quanto à matéria desmutualização.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada, contra decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ.

Depreende-se do presente processo administrativo que em desfavor da ora recorrente foram lavrados autos de infração para formalização e exigência de crédito tributário relacionado ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), multa isolada, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), e multa isolada, respectivamente, nos valores originários de R\$ 1.311.703,58, R\$ 655.851,80, R\$ 472.213,29 e R\$ 236.106,65.

Os tributos lançados foram acrescidos de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 29.10.2010.

A descrição dos fatos nos autos de infração informa a ocorrência de duas infrações: i) omissão de ganho na devolução do patrimônio social de entidade isenta - BM&F (desmutualização da BM&F); ii) falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

O enquadramento legal consta nos respectivos autos de infração e o Termo de Verificação Fiscal informa que no decorrer da ação fiscal determinada em face da ARKHE DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A (ARKHE DTVM), a recorrente tornou-se sua sucessora por incorporação e em 20/09/2007 iniciou-se a desmutualização, com a cisão parcial da BM&F e a versão do patrimônio cindido em favor da BM&F S/A, sendo que as atividades operacionais anteriormente exercidas pela BM&F passaram a ser desenvolvidas unicamente pela BM&F S.A e em contrapartida ao patrimônio recebido da BM&F, a BM&F S/A emitiu ações em favor dos detentores dos títulos patrimoniais da BM&F, entre estes a ARKHE.

Ressaltou a Fiscalização que conforme parágrafo 3.1 do Protocolo de Justificação da Cisão Parcial da BM&F, em 01.10.2007, houve a substituição de 03 títulos patrimoniais de titularidade da recorrente por ações da BM&F S/A, tendo por base que a diferença entre o valor devolvido (ações) e o valor originalmente entregue para a formação do patrimônio da entidade (custo original dos títulos patrimoniais) é ganho tributável, passou-se à apuração deste ganho e conforme demonstrado na página 22, do TVF apurou-se a existência de ganho tributável no valor de R\$ 5.246.814,37, auferido no recebimento de ações que representam a devolução da participação da ARKHE no patrimônio da BM&F (entidade isenta), de sorte que efetuou-se o presente lançamento de ofício relativo à apuração do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2007.

Atestou-se que em decorrência desta infração, foi verificada a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, no decorrer do ano de 2007, sendo lançada a multa isolada, conforme detalhado na página 25 do TVF.

Inconformada com o crédito tributário lançado, a recorrente apresentou Impugnação, arguindo em síntese que as Ações BM&F S.A. não foram recebidas pela ARKHE a título de “devolução” do patrimônio da BM&F, tampouco foram devolvidos outros ativos da BM&F que foram utilizados na subscrição das ações, o que torna inaplicável ao caso concreto o art. 17 da Lei nº 9.532/97 e o art. 239 do RIR, assim, foi lançado tributo por analogia ainda que houvesse importado em devolução, as referidas operações não geraram acréscimo patrimonial e que o Banco Central por meio do Plano Contábil das Instituições Financeiras, COSIF, instituído pela circular nº 1.273/87, determinou que o custo de aquisição dos títulos das bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, e da Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos – Cetip, deveriam ser atualizados periodicamente em razão das variações do seu valor patrimonial, para isto, as variações, quando positivas, deveriam ser debitadas na conta do Ativo (Títulos Patrimoniais”), e a crédito na conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais” no Patrimônio Líquido, sendo essa variação positiva não estava sujeita à tributação pelo IRPJ e CSLL conforme expressamente informa a Portaria MF nº.785/77 e que tal Portaria determina que haverá a exclusão no lucro real das atualizações positivas, desde que

os valores registrados na mencionada conta de reserva não sejam distribuídos e sejam oportuna e compulsoriamente incorporadas ao capital.

Argumentou ainda, que em 03.07.2000, 25.04.2002 e 04.11.2003, adquiriu 3 títulos patrimoniais da BM&F, das categorias sócio efetivo, membro de compensação e corretora de mercadorias, pelos valores de R\$ 10.000,00, R\$ 2.041.620,00 e R\$ 2.561.320,00, respectivamente registrados na conta Títulos BM&F e que registrou contabilmente os Títulos BM&F sob as seguintes contas de seu ativo permanente: 2.1.4.10.20.0046/Sócio Efetivo (DOC. 2); 2.1.4.10.20.0039/BM&F Membro de Compensação (DOC. 3); e 2.1.4.10.20.0015/BMF (DOC. 4), sendo que em observância àquela Circular do BACEN, tais ativos foram inicialmente registrados pelos seus respectivos valores de aquisição, mas as referidas contas passaram a ser ajustadas periodicamente em razão das variações verificadas no patrimônio líquido da BM&F, em contrapartida ao registro dos ajustes na seguinte subconta de reserva de atualização, integrante da conta de reserva de capital da ARKHE: conta nº 6.1.3.70.00.0030/Títulos BMF (DOC. 5) e que tal regra está expressamente prevista no Capítulo 1, seção 11, item 3 do COSIF, cuja adoção era, e continua sendo, obrigatória para as instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo BACEN.

Defendeu por fim, que a BM&F obteve resultado positivo nos anos subsequentes aos de aquisição dos Títulos BM&F pela ARKHE (que tiveram o efeito de aumentar o seu respectivo patrimônio líquido) e que em 01.10.2007, data da implementação do processo de desmutualização da BM&F, a ARKHE passou a ser titular de 9.869.625 ações da BM&F S.A. (Ações BM&F S.A.), em substituição aos seus Títulos BM&F, de sorte que a simples substituição dos Títulos BM&F pelas Ações BM&F S.A., em decorrência do processo de desmutualização da BM&F, não pode implicar em tributação de IRPJ e CSLL, arrazando que na qualidade de sucessora, não cabe o lançamento de multa e muito menos de multa isolada, e, ainda que assim não se entenda não cabe a cumulação de penalidades, multa de ofício originária e multa isolada.

A 8ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do acórdão e voto de folhas 516 a 532, julgou o lançamento procedente, fundamentando, em síntese, que o instituto da cisão, disciplinado nos artigos 229 e seguintes da Lei nº 6.404, de 1976, e no artigo 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade, sendo certo que às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos artigos 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002, razão pela qual entendeu configurada a hipótese de devolução de capital de sociedade isenta a ensejar a tributação.

No mais, manteve-se a multa isolada ao fundamento de que o artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade.

Cientificada da decisão desfavorável a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reprisando os argumentos já relatados e pugnando por provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., Relator.

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

Como visto no relatório acima circunstanciado, trata-se na espécie, resumidamente, de autuação acerca do processo de desmutualização das Bolsas de Valores, assim compreendidos os procedimentos pelos quais se levou a efeito diversas alterações societárias que modificaram a estruturação jurídica das Bolsas de Valores, e a Fiscalização reputa que a recorrente deixou de recolher o IRPJ e a CSLL incidentes na alienação de título patrimonial da BM&F.

A Fiscalização, bem como a recorrente, nos arrazoados que apresentaram, bem cuidaram de delinear em que consistiu o processo de desmutualização das bolsas de valores, sendo que estas, falo das bolsas de valores, nos termos da Lei nº 6.385/76, ostentam a posição de órgão integrante do sistema de distribuição de valores mobiliários (art. 15, IV), bastando referir, para que se entenda o processo de desmutualização, que em sua constituição originária detinham natureza jurídica de Associações sem Fins Lucrativos e assim o foi até o ano de 2007, quando então se alterou o regime jurídico das bolsas de valores.

Enquanto existiram como “associações sem fins lucrativos”, as bolsas de valores emitiram títulos representativos do seu patrimônio, sendo condição inarredável para “operar” no mercado financeiro, melhor dizendo, às operações nas bolsas de valores, ser detentor dos apontados títulos.

Sabidamente, dado a natureza jurídica distinta, bem como a destinação das bolsas de valores, estas dispunham de tratamento tributário diferenciado, mas, sem prejuízo disso, as bolsas de valores aprovaram o que se chamou de processo de desmutualização, acarretando a extinção das “associações sem fins lucrativos” com a conversão dos títulos patrimoniais dos associados, a exemplo da recorrente, em ações ordinárias da BM&F S.A.

A Fiscalização reputa, em resumo, que a extinção das associações sem fins lucrativos, irradiou a aplicação do artigo 17 da Lei nº 9.532/1997, de sorte que tendo havido devolução de patrimônio de pessoa isenta, o constatado ganho haveria de ser tributado.

A recorrente, por seu turno sustenta ter havido mera cisão parcial e incorporação no processo de desmutualização das bolsas, ou seja, teria ocorrido a cisão parcial do patrimônio das antigas associações e a incorporação da parcela cindida em novas sociedades, situação que obstaría a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, porquanto não teria havido qualquer devolução de patrimônio.

Antes mesmo de seguir-se com os demais fundamentos, convém reproduzir o referido artigo, *in verbis*:

valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

§ 1º Aos valores entregues até o final do ano de 1995 aplicam-se as normas do inciso I do art. 17. da Lei nº 9.249, de 1995.

§ 2º O imposto de que trata este artigo será:

- a) considerado tributação exclusiva;*
- b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores.*

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

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a pessoa jurídica deverá computar:

- a) a diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;*
- b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.*

Conquanto não se tenha formado uma jurisprudência sólida no âmbito deste CARF, entendo que na espécie a decisão recorrida conferiu correta interpretação aos fatos sucedidos e não está, portanto, a merecer qualquer reforma neste tópico.

Não me parece legítimo concluir, por tudo quanto já se relatou nestes autos e pelo que se sabe do processo de desmutualização das Bolsas de Valores, ter havido cisão parcial e posterior incorporação sem qualquer devolução de patrimônio de sociedade isenta, contrário disso, não sobram dúvidas de que a desmutualização alterou de tal modo a situação jurídica, que atraiu para a espécie a incidência do artigo 17 da Lei nº 9.532/1997, porquanto em momento ao processo, a recorrente participava de uma entidade isenta, que não podia distribuir resultados e era participante por exigência da legislação, pois lhe era impossível o exercício de sua atividade em caso contrário. Com a desmutualização, a recorrente recebeu da BM&F e da Bovespa, cotas do capital social, na forma de devolução de capital social.

Como bem descrito no termo de verificação fiscal e reafirmando pela decisão impugnada, os títulos patrimoniais das bolsas de valores devem ser avaliados por seu custo de aquisição, pois nunca estiveram as sociedades corretoras autorizadas a avaliar tais cotas ou frações ideais pelo Método de Equivalência Patrimonial, mas, sim, autorizados pela Portaria nº 785/1977, a postergar a tributação sobre o valor dos acréscimos efetuados ao valor nominal das cotas ou frações ideais recebidos em virtude de aumento do capital social das bolsas de valores para o momento em que houvesse a redução do capital ou até mesmo a extinção dessas associações.

Como bem reconheceu a decisão recorrida, o embate que se trava nestes autos coincide com o que tratado no âmbito da Receita Federal do Brasil, pela Coordenação Geral de Tributação por meio da Decisão Cosit nº 13/1997, que, numa primeira interpretação, reconheceu a aplicação do Método de Equivalência Patrimonial – MEP para avaliar os títulos patrimoniais representativos da participação das corretoras no capital das Bolsas, que eram instituições isentas, admitindo a neutralidade dos seus efeitos quanto à tributação, o que, segundo a recorrente acolheria sua tese e seria aplicável ao presente caso.

Mas, como referido acima, a despeito do posicionamento da COSIT supramencionado, o que se imputa à recorrente é que, em momento posterior à Decisão 13/97, foi promulgada, em 10/12/1997, a Lei 9.532 que, em seu artigo 17, afastou a eficácia daquele entendimento porque previu, no caso de devolução de patrimônio, a tributação do valor de atualização do investimento no patrimônio de instituição isenta, representado pelo montante que excede o custo histórico do investimento, situação que esvazia o argumento de que se teria mudado o entendimento fiscal sem alteração do critério jurídico.

Importante também salientar que os títulos representativos do patrimônio das Bolsas eram contabilizados na conta de ativo permanente das corretoras, ficando sujeitos às atualizações periódicas de acordo com as informações fornecidas pela BM&F e pela Bovespa, decorrentes do engrandecimento do patrimônio das Bolsas.

Essas atualizações eram contabilizadas como acréscimos ao valor dos citados ativos, em contrapartida à sub-conta "reserva de atualização dos títulos patrimoniais", dentro da conta "reserva de capital", que compõe o patrimônio líquido das corretoras de acordo com as orientações contidas no COSIF — Plano Contábil das Instituições Financeiras, Capítulo 1, item 11, sub item 3, § 3º;

A Portaria MF nº 785/1977 conferiu neutralidade tributária aos referidos acréscimos do valor desses títulos, enquanto mantidos no ativo de seus detentores. Assim disposto:

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

II — "Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no DL nº 1.109/70, art. 3º, § 3º." Decreto nº 1.109/70, art. 3º: " Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante a incorporação de reservas ou lucros em suspenso não sofrerão tributação do IR(..)§3º Ocorrendo a redução do capital ou a extinção da pessoa **jurídica nos 5 anos subsequentes o valor da incorporação será tributado na pessoa** jurídica como lucro distribuído, ficando os sócios, acionistas ou titular, sujeitos ao imposto de renda da declaração de rendimentos, ou na fonte, no ano em que ocorrer a extinção ou redução." Portanto, em função da Portaria, os aumentos nominais dos títulos patrimoniais em virtude de aumento do capital social das bolsas ficam sujeitos à tributação em caso de extinção ou redução do capital social (a qualquer título) da bolsa de valores.

A descrição da legislação e dos fatos evidencia que houve aumento patrimonial da recorrente decorrente do aumento do patrimônio das Bolsas e que esse aumento de riqueza teve sua tributação diferida para momento futuro que foi alcançado com o processo

de desmutualização e a Lei 9.532/97 definiu esse como o critério temporal da hipótese tributária.

De igual modo, é certo que houve a devolução de capital pelas extintas bolsas à recorrente e esses direitos recebidos foram utilizados para compor o capital das novas empresas.

Considerar de forma diferente seria admitir isenção sem lei que a autorize, pois é inegável que os associados aportaram recursos no momento de ingressarem na associação sem fins lucrativos e, tiveram acréscimos nos valores de suas participações decorrentes dos acréscimos patrimoniais nas associações, acréscimos estes que não foram tributados pela permissão do diferimento dada pela Portaria MF 785/77, mas deveriam ser tributados no momento da devolução.

Registre-se ainda, para afastar o argumento da recorrente de que teria havido mera cisão e posterior incorporação do patrimônio das bolsas, e apenas em complemento ao que já que foi exposto, é que sendo as Bolsas, primitivamente associações sem fins lucrativos, regida por normas do Direito Civil, é seguramente inaplicável a sua sucessão a forma da legislação comercial, próprio das sociedades mercantis, situação que ainda mais se evidencia com a presença do tratamento distinto da associação e da sociedade, inclusive tratamento tributário, mas sem afastar-se do fato de serem tratadas em capítulos inteiramente distintos na legislação civil e tributária.

Tanto é assim que o Novo Código Civil dispõe separadamente seus preceitos legais, princípios, órgãos, e a sua própria dissolução, conforme se constata do Livro I do Código Civil que rege os preceitos das associações, ao passo que o Livro II rege a sociedade empresarial.

Sendo assim, somados aos outros fundamentos já expostos, tem-se que o que de fato ocorreu, ainda que outra tenha sido outra a denominação, foi a dissolução da BM&F e Bovespa, com a respectiva restituição do seu patrimônio, tal como expresso no artigo 61, § 1º, do Código Civil, na forma de ações a seus associados, e a constituição de novas sociedades.

Em conclusão, não se pode olvidar também o posicionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil nos termos da Solução de Consulta nº 10/2007, que tem como interessado a Comissão Nacional de Bolsa de Valores:

(...) 32. Visto que não se aplica às associações (bolsas de valores) nenhum dos institutos regulados pela Lei n. 6.404, de 1976, pois esses entes estão submetidos ao regime jurídico do Código Civil, analisemos, então, a natureza da operação denominada pela consulente como “desmutualização”.

33. A primeira questão que se coloca é que tanto o Código Civil de 1916 não versava como o de 2002 não versa sobre cisão de associação ou mesmo sobre sua incorporação a uma sociedade de fins lucrativos, mesmo porque, conforme já abordado, estes são institutos próprios das sociedades, em especial das S. A., e estranhos aos entes sem fins lucrativos. Assim sendo, ainda que a consulente insista em chamar a operação descrita de “cisão parcial” e de “incorporação”, na verdade, a natureza das operações consiste em uma mera devolução e patrimônio aos associados divididas em duas etapas, conforme a seguir explicado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/07/2013 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/07/2013 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/07/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 30/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

33.1. Na primeira etapa, quando ocorrer o que a consulente chama de “cisão parcial”, com a aquisição de parte do patrimônio da associação (bolsa de valores) por uma pessoa jurídica com fins lucrativos (sociedade) e a troca dos títulos patrimoniais dos associados, proporcionais a parte segregada, por ações desta sociedade, ou seja, o associado deixa de assim ser qualificado, para se tornar sócio de empresa lucrativa, com todas as liberdades próprias da qualificação resultante desta transformação.

33.2. Na segunda etapa, diz a consulente que o patrimônio remanescente nas associações bolsas de valores serão “incorporados” por uma pessoa jurídica de fins lucrativos (sociedade) e novamente os associados passarão a condição de sócios desta empresa lucrativa, o que na verdade se constitui numa transformação disfarçada, já que também sem esteio no Código Civil. (...)

De qualquer sorte, para o prisma tributário, tais efeitos são tributados abstratamente de sua legitimidade formal, nos termos do artigo 118, I e II, do Código Tributário Nacional. Assim, a aludida “desmutualização”, qual seja, a transformação de títulos em ações gera acréscimo patrimonial, já que de mera associada, passou a recorrente a ser sócia de empresa com fins lucrativos, cuja projeção econômica foi divulgada internacionalmente por todos os meios de comunicação, dada a dimensão econômica dos negócios. Daí o patente acréscimo patrimonial, interpretado nos termos do artigo 118 do CTN, em sintonia com a norma impositiva de dissolução da associação.

Diante de tais fundamentos, de rigor manter-se a parcela da autuação relacionada ao ganho obtido no processo de desmutualização das Bolsas de Valores.

Sustenta a recorrente em argumento alternativo que por força do disposto no artigo 132, *caput*, do CTN, não podem subsistir as multas lançadas contra si, porquanto na condição de incorporadora responde apenas pelos tributos devidos pela incorporada (mas não pelas multas de lançamento).

Para tanto, reportando-se aos fatos sucedidos, insiste que não ser aplicável a Súmula CARF nº 47, pois houve incorporação e efetiva troca de controle acionário, sendo indiscutível neste processo que a ICAP do Brasil, controlada por uma das maiores corretoras do mundo, a inglesa ICAP, e a ARKHIE não tinham qualquer relação prévia entre si, reafirmando que a Súmula CARF nº 47, ao determinar ser cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, ressalta, em sentido contrário, que o cancelamento das multas de ofício impõe-se quando há incorporação e troca de controle entre grupos econômicos distintos e não relacionados, exatamente como era o caso entre a ARKHIE e a ICAP.

Esta questão tem sido bastante discutida quer no âmbito doutrinário, quer no campo jurisprudencial.

Não desconheço, aliás, que em 2011 foi publicado o acórdão CSRF/910101.195, veiculando decisão que estabelece entendimento contrário à tese sustentada pela contribuinte, contudo, necessário deixar assentado que naquele precedente a maioria votou

apenas pelas conclusões, que davam pela incidência da Súmula CARF nº 47, porquanto na espécie havia se mantido similitude no quadro social.

O caso dos autos é distinto e assiste, portanto, razão à contribuinte.

Com efeito, estabelece o artigo o artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Considerando que não se discute nos autos a ocorrência de incorporação realizada com observância da legislação pertinente, basta apenas ter-se em vista que a norma complementar específica que trata dos efeitos da incorporação é sem dúvida o artigo supra referido, consagradora de que a responsabilidade que ela transfere também, ou seja, os tributos devidos.

Desnecessário maior esforço argumentativo para concluir-se que o termo tributo é incompatível com multa, até por definição legal, consoante se observa do artigo 3º do CTN, revelador de que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sendo assim, de rigor pronunciar-se que os dispositivos a que aludi acima, não autorizam a conclusão de que a responsabilidade do sucessor compreenda necessariamente imposto e multa. A multa somente se transfere ao sucessor quando já tiver sido lançada porque, aí, integrava o passivo da empresa, na data da incorporação, e, assim, já configurava a existência de um crédito tributário.

Diga-se de passagem, que o artigo 129 do CTN, utilizado por alguns para tentar afastar esta conclusão, trata a matéria de forma geral e o artigo 132 é específico para os casos de fusão, transformação ou incorporação, e ao fazê-lo limita expressamente a responsabilidade aos tributos até a data desses atos.

Este tem sido o pronunciamento da Câmara Superior, ou seja, que a responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do artigo 132 do CTN, restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida, e que a responsabilidade pela multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, tratando-a, neste caso, como um passivo assumido pela sucessora (*vide* acórdãos CSRF/0104.408 e CSRF/0104.406).

Sendo assim, voto no sentido de limitar a responsabilidade da recorrente aos tributos lançados.

Por fim, se superada a questão alusiva à aplicação do artigo 132 do CTN ao caso concreto, entendo que a decisão recorrida que merece reparos no que diz com a aplicação da multa isolada.

A exemplo do que tenho manifestado em casos semelhantes, conquanto vencido, entendo que a multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, bem como, considero que no curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, é que incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas, situação que obsta tal exigência após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Com tais ponderações, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar e no mérito DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para o fim de limitar a responsabilidade da recorrente aos tributos lançados e afastar a multa isolada.

Sala das Sessões, em 12 de junho de 2013.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.