



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19740.720017/2010-21
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.016 – 1ª Turma
Sessão de 9 de agosto de 2017
Matéria IRPJ - DESMUTUALIZAÇÃO
Recorrente MAXIMA S/A CORRETORA DE CAMBIO, TITULOS E VALORES MOBILIARIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FIM LUCRATIVO. DISSOLUÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TÍTULOS PATRIMONIAIS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A cisão da BOVESPA e BM&F, associações civis sem fins lucrativos, consoma a devolução dos títulos patrimoniais aos associados. Não tem previsão legal a utilização, por associação civil, de instituto de modificação societária destinado às sociedades anônimas. Por consequência, tampouco se aplica a atualização de valores dos títulos patrimoniais de associações civis sem finalidade lucrativa com base no Método de Equivalência Patrimonial, próprio para investimentos em coligadas e controladas das sociedades anônimas que visam o lucro.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento (i) quanto à desmutualização, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra e, (ii) quanto à concomitância, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de **autuação fiscal** (E-fls. 850 ss.) formalizada para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativamente ao ano calendário 2007, acrescidos de juros, multa de ofício e multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas, diante de supostas irregularidades no tratamento tributário de ganhos decorrente do processo de desmutualização da BM&F.

De acordo com o **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 822 ss.), a acusação baseia-se no fato de que a contribuinte não haveria tributado o ganho verificado em decorrência da devolução de capital identificada com a cisão realizada na antiga BM&F, ao deixar de ser tratada como associação civil sem fins lucrativos para tornar-se sociedade anônima que abriu o seu capital. Valendo-se da transcrição de trecho do relatório produzido na decisão da DRJ, traz-se mais detalhes do TVF:

“I) Da desmutualização da BM&F e seus desdobramentos

- a) Foram constatadas irregularidades no tratamento tributário de ganhos decorrentes do processo de desmutualização da BM&F;
- b) Desmutualização é o termo utilizado para denominar o processo pelo qual a BM&F – Bolsa de Mercadorias & Futuros, associação civil sem fins lucrativos, transferiu suas atividades para companhia de capital aberto (sociedade anônima);
- c) No momento da desmutualização, o capital da BM&F era representado por 618 títulos, divididos em 4 categorias, de acordo com a atuação de seus detentores na Bolsa: Membro de Compensação; Corretora de Mercadorias; Operador Especial e Sócio Efetivo;
- d) 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. Esta alterou sua denominação para BM&F Associação e seus títulos patrimoniais foram unificados em uma categoria única com valor unitário de R\$ 1,00;
- e) A BM&F S/A absorveu as atividades antes desempenhadas pela BM&F, ficando esta última restrita a atividades de cunho assistencial, educacional e desportivo, entre outras;
- f) Em contrapartida ao patrimônio recebido, a BM&F S/A emitiu ações em favor dos detentores dos títulos patrimoniais da BM&F (entre estes a corretora MÁXIMA);
- g) O patrimônio cindido da BM&F foi de R\$ 1.281.136.136,78, o qual foi vertido em favor da BM&F S/A, sendo que o patrimônio remanescente da BM&F foi de R\$ 1.282.549,72;
- h) Os títulos patrimoniais foram unificados em uma só categoria, com valor unitário de R\$ 1,00;
- i) O patrimônio vertido em favor da BM&F S/A teve a seguinte destinação: R\$ 901.786.792,00 foram acrescidos ao capital social (que passou de R\$ 500,00 para R\$ 901.786.792,00); R\$ 24.904.425,01 foram destinados à reserva de reavaliação; e R\$ 354.354.919,77 foram destinados à reserva para constituição de fundos e salvaguardas, mantendo a contabilização antes existente na BM&F;
- j) Em contrapartida ao patrimônio recebido, a BM&F S/A emitiu 901.876.792 novas ações (preço de emissão de R\$ 1,00), em favor dos detentores dos títulos patrimoniais da BM&F, na seguinte proporção: para cada título de Membro de Compensação, no valor de R\$ 4.961.610 – 4.961.610 ações; para cada título de Corretora de Mercadorias, no valor de R\$ 4.898.015,00 – R\$ 4.898.015,00 ações; para cada título de Operador Especial, no valor de R\$ 1.335.141 - 1.335.141 ações e para cada título de Sócio Efetivo, no valor de R\$ 10.000,00 – 10.000 ações (confr. Ata da Assembléia Geral da BM&F S/A, de 20/09/2007);
- k) Concluída a desmutualização, seguiu-se a oferta pública de parte das ações da BM&F S/A recebidas pelas corretoras (Initial Public Offering – IPO), em dois lotes: o principal (28/11/2007) e suplementar (30/12/2007);
- l) Estas ações, recebidas pelas corretoras pelo preço unitário de R\$ 1,00, foram vendidas, na oferta pública, pelo valor unitário de R\$ 20,00. Os vendedores arcaram com as comissões de 2,75% do valor da ação, recebendo o valor líquido de R\$ 19,45 por ação;
- m) Cumpre registrar a existência de acordo firmado por associados da BM&F, delineando diretrizes para a venda das ações recebidas com a

desmutualização. Os associados não signatários poderiam manifestar concordância através de Termos de Adesão;

n) Nos termos do acordo, os associados signatários/aderentes se comprometiam a alienar 35% das ações havidas na desmutualização, sendo 10% a investidor estratégico e 25% na oferta pública (IPO);

o) A cláusula 4.2 estabelecia a proibição de venda das ações de forma distinta da prevista no acordo, durante prazos determinados segundo o modelo de Termo de Adesão assinado (6 meses ou 2 anos);

p) Posteriormente, mediante instrumento de rerratificação do acordo, abriu-se aos detentores das ações a possibilidade de alienar, no IPO, percentual superior aos 25% antes previstos;

II) Aspectos Tributários do Processo de Desmutualização

a) Antes da desmutualização, as Bolsas, constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos, submetiam-se ao regime da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil de 2002), gozando da isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 e seus títulos patrimoniais eram registrados pelas corretoras associadas, em contas de Ativo Permanente. No momento da aquisição, os títulos eram registrados pelo seu custo. Posteriormente, como os títulos representavam parcelas ideais do patrimônio das Bolsas, registravam-se as variações do valor patrimonial dos títulos, reflexos das alterações dos patrimônios das próprias Bolsas;

b) As variações positivas eram registradas a débito da conta de Ativo Permanente representativa dos títulos, com contrapartida a crédito de conta especial de Reserva de Capital. Estas variações positivas não sofriam tributação, desde que não fossem distribuídas aos sócios e permanecessem em conta de reserva, para futuro aumento de capital (confr. Portaria MF nº 785/1977);

c) A Portaria em questão determina que a valorização dos títulos patrimoniais não será tributada, nas corretoras associadas que os detêm, desde que mantida em reserva ou utilizada para aumento de capital das detentoras. Ela também adverte que, caso a detentora dos títulos utilize a Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais para aumentar seu capital, este aumento deverá obedecer o artigo 3º, § 3º do Decreto-lei nº 1.109/70;

d) Depreende-se que as variações positivas do valor patrimonial dos títulos BOVESPA e BM&F eram afastadas da tributação, nas corretoras associadas detentoras destes títulos, enquanto mantidas em conta de reserva ou utilizadas para aumento de capital. Vale lembrar que, para as corretoras associadas, os títulos patrimoniais das Bolsas tinham por princípio a característica de bens permanentes, necessários ao desempenho de suas atividades sociais. E é neste contexto que se situa a Portaria MF nº 785/1977, que apenas autoriza o sobrestamento da tributação e desde que observadas determinadas condições;

e) Resta claro que alterações nestas circunstâncias dariam ensejo à tributação, como no caso da alienação dos títulos patrimoniais pela corretora associada, ou no caso da disponibilização da variação positiva do título aos sócios da corretora, pelo instrumento da redução de capital;

f) Destaca-se que, contrariamente à tese defendida por alguns contribuintes destes títulos, o regime acima descrito não se confunde com Método da Equivalência Patrimonial. Esta é instrumento das sociedades mercantis, para avaliação de investimentos (participações societárias), desde que atendidos os

requisitos de relevância e influência descritos em lei;

g) Este, portanto, era o cenário anterior à desmutualização das Bolsas;

h) Cabe mencionar que a Receita Federal examinou a matéria antes mesmo do advento da desmutualização das Bolsas (confr. Solução de Consulta COSIT nº 10/2007, formulada pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores);

III) Do Procedimento de Auditoria

a) A interessada, após ter sido intimada, em 28/02/2008, tendo em vista a abertura de procedimento fiscal, informou que, no momento da desmutualização, era titular de títulos patrimoniais da BM&F, divididos em 3 categorias: Corretora de Mercadorias (valor de R\$ 4.898.015,00); Sócio Efetivo (valor de R\$ 10.000,00) e Membro de Compensação (valor de R\$ 4.961.610,00);

b) Informou ainda que para cada R\$ 1,00 em títulos patrimoniais da BM&F, distribuiu-se uma ação da nova companhia BM&F S/A;

c) Juntou cópia do Razão das contas em referência e da que registrava a Reserva de Atualização dos Títulos BM&F de 2006 e 2007, expressando, ainda, o entendimento de que não havia ganho de capital na operação, pois as ações foram recebidas pelo mesmo valor contábil dos títulos patrimoniais;

d) Pela análise dos citados livros, foi revelado que os valores em títulos patrimoniais das 3 categorias foram integralmente convertidos em ações da BM&F S/A em 01/10/2007 (valor de R\$ 9.869.625,00);

e) Metade das ações BM&F S/A recebidas na desmutualização foi utilizada, na mesma data (01/10/2007), para o pagamento de dividendos a acionistas, mediante a transferência de 4.934.813 ações ordinárias nominativas, no valor de R\$ 4.934.813,00. Ainda segundo os livros, as ações remanescentes, no valor de R\$ 4.934.812,00 permaneceram na carteira até o fim do ano;

f) Além disto, o valor que vinha se acumulando na conta Reserva de Atualização de Títulos BM&F foi integralmente utilizado para aumento de capital (R\$ 6.759.625,00) em 30/09/2007;

g) Encaminhou-se cópia de extrato de movimentação das ações da BM&F S/A, fornecido pela instituição custodiante (BRADESCO), o qual indica que a interessada recebeu, em 01/10/2007, 9.869.625 ações ON, no valor de R\$ 9.869.625,00;

h) A empresa informou, ainda, que na mesma data, metade das ações foram entregues ao seu controlador, o BANCO MÁXIMA, a título de pagamento de dividendos “in natura”, conforme cópia de Ata da AGE, de 01/10/2007. A Ata em questão menciona que as ações transferidas não incluem aquelas comprometidas à venda. Esta observação alude ao já referido acordo entre a BM&F e seus antigos associados, firmando compromisso de oferta pública de grande parte das ações havidas na desmutualização;

i) Os balancetes contábeis registram que, em outubro de 2007, os títulos patrimoniais foram substituídos por ações da nova companhia. As contas que registravam os títulos patrimoniais BM&F foram zeradas, transferindo-se o seu saldo para outra conta do Ativo Permanente, denominada Ações Bolsa de Mercadorias S/A. Ainda em outubro de 2007, metade destas ações foram transferidas ao Banco Máxima, mediante o seguinte lançamento: crédito na conta de Ativo que registrava as ações e débito a título de “dividendos e lucros pagos antecipadamente”;

j) Examinados os fatos e o procedimento da empresa, à luz da legislação

aplicável, conclui-se que deveria ter sido oferecido à tributação o ganho representado pela diferença entre o custo original dos títulos patrimoniais e o valor das ações recebidas na chamada desmutualização (R\$ 9.869.625,00). O custo original de aquisição dos títulos patrimoniais convertidos para reais foi demonstrado pela contribuinte:

Custo original dos títulos	
Corretora de Mercadorias -----	R\$ 3.127,50
Membro de Compensação-----	R\$ 1.550.000,00
Sócio Efetivo-----	R\$ 5.060,51
Custo Total -----	R\$ 1.558.188,01
Ganho a ser tributado em 2007	
R\$ 9.869.625,00 – 1.558.188,01 =	R\$ 8.311.436,99

k) Faz-se necessária, portanto, a reconstituição do cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007 (com a aplicação da multa isolada de 50% - demonstrative de fls. 839/843), bem como o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste do ano-calendário de 2007 (fls. 843/844), a fim de apurar o efeito tributário do referido ganho (na devolução do capital de entidade isenta – desmutualização da BM&F);”

Insurgindo-se contra o lançamento, a Recorrente apresentou **Impugnação** (E-fls. 915 ss.), defendendo (i) não haver vedação legal à realização do ato jurídico de cisão em uma associação civil, sendo, inclusive, autorizado expressamente pelo art. 2033 do Código Civil de 2002; (ii) que a natureza patrimonial dos títulos da BM&F se transmitiria às ações da BM&F S/A, razão pela qual não haveria que se falar em devolução de capital, mas mera substituição do título representativo do patrimônio; (iii) haveria autorização expressa para a atualização do valor dos títulos patrimoniais e a exclusão dessa correção da base de cálculo do IRPJ; (iv) a classificação das ações da BM&F S/A no ativo permanente decorreria da natureza patrimonial dos títulos, e se justificaria pela manifestação originária de não alienação dos ativos em função de serem requisitos para a operação no mercado de capitais e, agora, pelo interesse econômico em sua manutenção; e, por fim, (v) impossibilidade de concomitância entre as multas isolada e de ofício.

A autuação, no entanto, foi mantida por decisão da **Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro** (E-fls. 999 ss.), sintetizada pela seguinte ementa, com destaque para o seu entendimento sobre a possibilidade de cisão:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2007
SOLUÇÕES DE CONSULTA. ORIENTAÇÕES FISCAIS DISTINTAS.
MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.
Modificado o quadro normativo de referência de determinada orientação fiscal dada em Solução de Consulta a posteriori, tomando-se por fundamento dispositivo legal novo (conforme o disposto pelo artigo 17 da Lei 9.532/97, que sujeita à incidência do IRPJ o ganho de capital apurado por ocasião de

devolução de patrimônio de entidade isenta para associado), não obsta que a Administração Pública chame à tona para nova reflexão entendimento acerca de assunto já debatido.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO SOB A FORMA DE AÇÕES. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à incidência do IRPJ e da CSLL, computando-se na determinação do lucro real do ano, 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 entregue para a formação do referido patrimônio.

CISÃO PARCIAL. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. PATRIMÔNIO DA CINDIDA VERTIDO PARA SURGIMENTO DE UMA EMPRESA S/A. IMPOSSIBILIDADE DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.

O novo Código Civil não proíbe que as associações civis sem fins lucrativos sejam objeto de cisão. Entretanto, o que não se permite é que a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmude-se e passe a configurar uma S/A, utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico. Tal fato, por si só, faz com que caia por terra a isenção anteriormente conferida à entidade social que não possua fins lucrativos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

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

MULTA DE OFÍCIO. IRPJ E CSLL DO ANO NÃO RECOLHIDOS.

É cabível a aplicação da multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou da contribuição nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

As normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em face dessa decisão que manteve o posicionamento fiscal, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (E-fls. 1051 ss.), reiterando o defendido em sua impugnação administrativa e adicionando um ponto sobre a inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício, não tratado naquela oportunidade.

A turma *a quo* então julgou o recurso voluntário, por voto de qualidade decidindo negar-lhe provimento, mantendo-se o posicionamento fiscal e da decisão da DRJ, como consignado na ementa do **Acórdão n. 1201-000.934** (E-fls. 1086 ss.):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO DA BM&F.

A desmutualização da BM&F, da maneira peculiar em que foi realizada, implicou a extinção fática dessa associação civil sem fins lucrativos. Extinta faticamente a BM&F, o patrimônio da entidade foi devolvido a seus associados que, assim, submeteram-se ao disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

IRPJ E CSLL. FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora. Precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

A contribuinte opôs **Embargos de Declaração** (E-fls. 1051 ss.) em face do Acórdão n. 1201-000.934 com o objetivo de que a turma *a quo* (i) esclarecesse como, na prática, uma associação com mais de um milhão de reais em seu patrimônio poderia ser considerada extinta; (ii) definisse definitivamente se consideraria legal ou ilegal a cisão parcial de uma associação civil como a BM&F e a versão do patrimônio cindido à pessoa jurídica de natureza diversa, à luz da expressa autorização contida no art. 16, parágrafo único, da Lei n. 9532/1997; (iii) analisasse a jurisprudência do CARF a respeito da concomitância de multas de ofício e isolada; (iv) se pronunciasse sobre a impossibilidade de tributação do acréscimo patrimonial correspondente à atualização dos títulos patrimoniais da associação BM&F ocorrida até 01.01.1998, eis que acobertados pelas regras de não incidência contida na Portaria n. 785/77.

De acordo com o **despacho de admissibilidade** (E-fls. 1231 ss), os embargos delcaratórios não foram admitidos.

A contribuinte interpôs, assim, **Recurso Especial** (E-fls. 1245 ss) tendo como objeto de divergência (i) a legalidade da cisão da BM&F e (ii) a impossibilidade de concomitância entre as multas de ofício e isolada. Em seus pedidos, requereu subsidiariamente o cancelamento integral da autuação ou, subsidiariamente, a impossibilidade da tributação do valor integral da atualização dos títulos patrimoniais da BM&F, somente podendo alcançar os acréscimos verificados posteriormente a 01.01.1998.

Ao recurso especial foi dado seguimento por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 1432 ss.), sem se avaliar o pedido subsidiário, e a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** (E-fls. 1438 ss.).

Passa-se, então, à apreciação do recurso da contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, Relatora.

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1)

Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, em linha com o despacho de admissibilidade, consideram-se preenchidos os requisitos necessários ao conhecimento do recurso especial, com relação às divergências apresentadas, nominadas pela própria recorrente como: legalidade da cisão e concomitância das multas de ofício e isolada, para o que foram apresentados os respectivos paradigmas.

Ressalta-se, porém, que há no recurso mais um item, que revela um pedido subsidiário formulado pela contribuinte, no sentido de que ainda que se entenda pela efetiva devolução de capital da associação da BM&F e pela consequente incidência do artigo 17 da Lei n. 9532/97, haveria outro fundamento a demonstrar que as autuações não poderiam ser mantidas tais como lavradas.

Isso porque, nas suas palavras, a legislação em vigor sempre determinou o registro dos títulos patrimoniais da associação BM&F como Ativo Permanente dos associados, nos termos do item 2.2.5.10.00-5 do COSIF, aprovado pela Circular BACEN n. 1273/8, e da Portaria n. 785/77 do Ministério da Fazenda, que dispunha sobre o tratamento da atualização de títulos.

Assim, explica que a atualização do valor dos títulos patrimoniais era por ela registrada em conta do Ativo Permanente, como acréscimo ao valor do título patrimonial, e, como contrapartida, era realizado um lançamento em conta de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido, sendo que tais atualizações, por força do disposto na Portaria MF n. 785/77, não estava sujeitas à incidência do IRPJ e da CSLL.

Entendeu, nesse sentido, que embora algumas decisões proferidas sobre o tema tenham compreendido que essa norma não seria mais aplicável diante da superveniência do artigo 17 da Lei n. 9532/97, o qual teria autorizado sua incidência no caso de devolução de capital de sociedade civil, isso não afetaria a definitiva desoneração tributária dos “ganhos” correspondentes à atualização dos títulos patrimoniais da associação BM&F e ocorridos no período anterior ao início da vigência do art. 17 da Lei n. 9.532/97.

Considerando, então, que o fato gerador do IRPJ ocorreria segundo o regime de competência no momento de cada atualização do valor dos títulos, quando incidia a regra da Portaria MF n. 785/77, pela qual não havia a incidência, porque não constituíam receita nem ganho de capital, o que só foi alterado com o art. 17 da Lei n. 9.532/97, pleiteia a Recorrente subsidiariamente que se aplique o artigo 104 do CTN, para que a tributação alcance somente os acréscimos verificados a partir de 01.01.1998.

Ocorre que, quanto a este ponto específico, talvez porque chamado de mais um fundamento para cancelar a autação, não foi apresentada divergência. Como a matéria principal foi sustentada com base na legalidade da cisão de associação sem fim lucrativo, entendo que embora se alterando esta premissa adotada pela fiscalização signifique dar outro tratamento à operação de desmutualização, e por isso se podendo adentrar nesse tema para se chegar ou não à tributação, não consigo com base na divergência apresentada alcançar essa outra “fundamentação” baseada no terceiro tópico, sem a devida comprovação de divergência específica.

Assim sendo, deixo a ressalva de que não tratarei do pedido subsidiário mais adiante, por entender que deveria ser objeto e divergência própria.

De todo modo, **VOTA-SE POR CONHECER o Recurso Especial**, porque as duas divergências apontadas disseram respeito à legalidade da cisão de associação civil sem fins lucrativos e concomitância de multas de ofício e isolada.

Mérito

I. Legalidade da cisão e tratamento tributário relacionado ao processo de desmutualização

Relativamente à primeira matéria a ser enfrentada neste recurso especial, adoto como razões de decidir, conforme autorização das normas que regem o processo administrativo fiscal, a declaração de voto proferido pelo conselheiro Rafael Correia Fuso no acórdão ora recorrido, que traduz meu entendimento sobre o tema. Leia-se:

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

Em sessão, divergi do ilustre Relator, por quem tenho muito apreço, e entendi por bem expor meu entendimento sobre a matéria, tão debatida nessa corte.

1) Aspectos Societários

As bolsas BOVESPA e BM&F desempenharam função sujeita à regulamentação estreita da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Eram associações sem fins lucrativos, subjugadas às ordens da CVM (Lei 6.385/76, Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) 1.655/89, Resolução CMN 2.690/00 e, atualmente, Instrução CVM 461/07). A administração das Bolsas assim prestava contas de suas atividades diretamente à CVM. As corretoras, distribuidoras e bancos interessados em operar no mercado das bolsas eram obrigados a adquirir títulos patrimoniais das bolsas para que lá pudessem operar.

Não havia, assim, qualquer intuito de elidir tributos nesse investimento. O investimento nas bolsas era uma obrigação, um mal, necessário ao ofício. Certamente, não fossem obrigadas a adquirir os títulos patrimoniais, prefeririam as instituições financeiras e corretoras adquirir outros ativos, já que não havia qualquer expectativa de realização financeira dos títulos patrimoniais das bolsas.

Em 28 de agosto de 2007, por necessidade de modernização do mercado brasileiro à luz da experiência internacional, houve a desmutualização da Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA - e, em 20 de setembro de 2007, houve a desmutualização da Bolsa de Mercadorias e Futuros - BM&F.

Na desmutualização, as associações não foram extintas ou liquidadas. Foram cindidas as Bolsas, de acordo com normas civis e societárias gerais e especiais que prevêm expressamente essa possibilidade: artigo 2033 do Novo Código Civil, artigo 227 da Lei das S.A., artigo 5 da Resolução do Conselho Monetário Nacional 2.690/00. Parte do patrimônio cindido das bolsas foi incorporada por outras empresas, como prevê o artigo 1116 do Novo Código Civil.

No caso da BOVESPA, o patrimônio cindido foi absorvido pela Bovespa Serviços e Participações S.A (Bovespa Serviços) e pela Bovespa Holding S.A (Bovespa Holding). No caso da BM&F o patrimônio cindido foi absorvido pela Bolsa de Mercadorias & Futuros – BM&F S.A. (“BM&F S.A.”). As associações BOVESPA e BM&F continuaram existindo com o patrimônio remanescente e tiveram suas designações sociais alteradas.

As bolsas por sua vez estão sujeitas à regulamentação exclusiva do órgão competente que é a Comissão de Valores Mobiliários, por força da Lei 4.595/64 e dos artigos 17 e 18 da Lei 6.385/76, conforme alterados pela Lei 10.411/02, inclusive posterior ao Novo Código Civil. Assim, a cisão das bolsas e a incorporação da parte cindida pelas sociedades acima citadas foram homologadas por Deliberação CVM na Reunião do Colegiado de 27/08/2007, disponível na internet no sítio <http://www.cvm.gov.br/> que, por sua relevância, transcrevo (grifos meus):

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 9101-003.016

CSRF-T1
Fl. 1.467

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 1201-000.934

S1-C2T1
Fl. 35

APROVAÇÃO DOS ESTATUTOS DA BM&F E DA BOVESPA
PARA DESMUTUALIZAÇÃO

Reg. nº 5586/07

Relator: SMI

Também presentes: Waldir de Jesus Nobre – SMI, Eduardo José Busato – GMA-2 e Margareth Noda – Analista GMA-2

O Colegiado retomou a discussão da análise da proposta do Estatuto da BM&F a vigorar posteriormente ao processo de desmutualização daquela entidade, à luz das disposições do Edital de Audiência Pública nº 06/2007.

Em análise preliminar da minuta de Estatuto da BM&F efetuada pela Superintendência de Relações com o Mercado e Intermediários - SMI foi suscitado o seguinte ponto que, no entender daquela Superintendência, representava incompatibilidade em face das disposições da minuta de Instrução levada à Audiência Pública por meio do Edital nº 06/2007.

.....

O Colegiado acompanhou o entendimento da área e, por fim, ressaltou que a aprovação do Estatuto da BM&F a ser apreciado e votado em sua Assembléia Geral está condicionada: (i) à realização da alteração acima descrita, e (ii) ao comprometimento por parte da Bolsa de que promoverá em seu Estatuto quaisquer alterações determinadas pela CVM, especialmente em razão da edição da Instrução que resultará do Edital de Audiência Pública nº 06/2007, devendo consignar a presente ressalva na Ata da Assembléia que aprovar o referido Estatuto.

O Colegiado também retomou a discussão da análise das propostas de Estatutos da Bovespa a vigorarem posteriormente ao processo de desmutualização daquela entidade, à luz das disposições do Edital de Audiência Pública nº 06/2007.

.....

Em relação a cada um dos pontos suscitados pela área técnica, o Colegiado decidiu:

a. O Colegiado entendeu que é possível aprovar a estrutura proposta pela Bovespa, tendo em vista que as finalidades visadas pela regulamentação podem ser alcançadas ainda que utilizada estrutura diversa da prevista na Instrução, conforme o disposto em seu artigo 9º, § 2º combinado com o § 4º.

b. O Colegiado decidiu que os Estatutos devem ser alterados para refletir o estabelecido na minuta de Instrução, visando à clara identificação de responsabilidade quanto às atribuições previstas no citado artigo 28.

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 9101-003.016

CSRF-T1
Fl. 1.468

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 1201-000.934

SI-C2T1
Fl. 36

.....
O Colegiado condicionou sua aprovação da estrutura proposta à inclusão, no Estatuto da BSM, de disposição dizendo que as atividades de Auto-Regulação previstas na regulamentação aplicável serão exercidas pelo Conselho de Administração e pelo Conselho de Auto-Regulação. E solicitou que o referido Conselho de Auto-Regulação receba nova denominação, a critério da Bovespa. Dessa forma, estariam atendidas as finalidades pretendidas pela minuta de Instrução.
.....

Por fim, o Colegiado ressaltou que a aprovação dos Estatutos da Bovespa a serem apreciados e votados em Assembléia Geral está condicionada à (i) realização das alterações acima descritas, e (ii) ao comprometimento por parte da Bolsa de que promoverá em seus Estatutos quaisquer alterações determinadas pela CVM, especialmente em razão da edição da Instrução que resultará do Edital de Audiência Pública nº 06/2007, devendo consignar a presente ressalva nas Atas das Assembléias que aprovarem os referidos Estatutos.”

A CVM é, ainda hoje, a autoridade competente para deliberar o que pode ou não ser feito pelas Bolsas e, nos termos das Leis Societárias, a autoridade competente para deliberar o que pode ou não ser feito em matéria societária de companhias abertas. Assim, a deliberação da CVM é a expressão da norma especial aplicável ao caso e garante tanto que as bolsas, mesmo como associações sem fins lucrativos, podem ser cindidas, como que as empresas sociedades anônimas podem absorver o patrimônio cindido.

As cisões e incorporações foram objeto de registro em cartório de títulos e documentos, tratando-se de reestruturação societária que envolveu associações. Tal cartório tem fé pública, o que significa, nos termos do artigo 1º da Lei 8.935/94, que o cartório garante “a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos”.

Diante disso, tais atos societários foram plenos e acabados, portanto, registrados com fé pública e homologados pela autoridade monetária competente para deliberar sobre esta matéria. A cisão das bolsas e incorporação em sociedades demonstra-se, assim, não apenas juridicamente viável, como plenamente lícita, válida, e produz efeitos de cisão e incorporação para todos os fins de direito e inclusive tributários.

O artigo 61 do Novo Código Civil não trata de cisão e incorporação de associação. Trata outro sim de dissolução da associação. Nessa hipótese, as contribuições feitas pelos associados, atualizadas, podem ser devolvidas aos associados. Exemplificativamente, se estivéssemos tratando de depósitos bancários, a devolução implica em remeter os valores, por transferências bancárias, para uma conta de titularidade dos associados. A devolução do patrimônio é, portanto o ato pelo qual a entidade entrega os seus ativos para os associados para que eles façam livre uso dos mesmos. Isso é devolução de patrimônio, por extinção ou dissolução de associação.

No âmbito societário, a extinção ou dissolução não se confunde com a cisão e incorporação. Na primeira hipótese, a sociedade deixa de existir porque é liquidada juridicamente, apura-se o acervo líquido, destina-se aos associados nos termos do artigo 61 do

Novo Código Civil, encerram-se as atividades da entidade, ela deixa de existir. Na segunda hipótese, há uma sucessão de parte do patrimônio da associação por outra entidade ou empresa, que o absorve. Não há apuração de acervo líquido ou destinação e entrega aos associados! O patrimônio é destinado à sucessora.

Destaca-se, as sociedades Bovespa e BM&F sucederam o patrimônio cindido das associações e receberam delas ativos, passivos e patrimônio. Os associados, nesse momento, não receberam nenhuma efetiva distribuição de valores das bolsas ou devolução de acervo, apenas tiveram seus títulos patrimoniais da BOVESPA substituídos, por sucessão, por ações da Bovespa Holding S.A. e seus títulos da BM&F substituídos por ações da BM&F S.A. Nos seus ativos apenas sofreram uma substituição de títulos por ações, não auferindo nesse momento qualquer novo acréscimo patrimonial.

A própria Lei 9.532/97 disciplina a hipótese de cisão de associações e entidades sem fins lucrativos, nos termos de seu artigo 12, parágrafo 2º, g. Tal dispositivo afirma que, para gozar da isenção de que trata o artigo 15 da mesma Lei, as associações devem “assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da” isenção, “no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público”. Assim, a Lei tributária reconhece, a contrário senso, que é, na prática, possível que uma entidade sem fins lucrativos sofra cisão e tenha sua parcela cindida incorporada por uma empresa lucrativa.

2) Aspectos tributários

Vale ressaltar que a permuta de ativos ou a substituição de um ativo por outro em razão de reestruturação societária não são capazes de gerar qualquer acréscimo novo no patrimônio, que possa ser alcançado pelo imposto de renda ou pela contribuição social. O equilíbrio contratual da troca e da cisão societária pressupõe que o valor dos dois ativos trocados ou substituídos por cisão seja igual. O Parecer Normativo da SRF n.º 504/71, em seu item 5, prevê a possibilidade de que o valor do ativo substituído pode ser atribuído ao ativo recebido, sem realização de ganho ou perda de capital, em operação de permuta.

Colaciono entendimentos sobre o assunto:

“Há troca sempre que se presta direito de propriedade, ou posse, e se contrapresta outro direito de propriedade, ou posse, ou qualquer outro direito, inclusive o direito a alguma quantia certa” (Parecer da PGFN 454/92).

“Permuta só é tributável quando existe torna, independentemente do bem permutado” (Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes n.º 102-40.751/2006).

“Não houve distribuição efetiva de lucros aos sócios, mas mera permuta de bens, uma vez que o valor da participação de cada um dos quotistas foi substituído por ações e quotas de outras empresas (...), gerando mera expectativa de percepção futura de lucro.” (STJ - Resp n.º 668.378-ES/04).

Também para fins tributários a legislação sempre distinguiu a cisão da dissolução e devolução de capital, o que deve ser, neste caso também, preservado.

Notadamente, o que é o mais importante, o Ministro da Fazenda assim já determinou, para o caso específico e expresso das bolsas! De fato, a Portaria 785/77 estabeleceu o tratamento tributário dos títulos das Bolsas (grifos meus):

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

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

Ao Decreto-Lei 1.109/70, artigo 3º, § 3º, sobreveio o artigo 3º Lei 8.849/94, com redação alterada pela Lei 9.064/95, que não lhe esvaziou o teor normativo, apenas o convalidou, como se vê na comparação da legislação pertinente na tabela abaixo.

Decreto-Lei 1.109/70	Lei 8.849/94
<p><i>“Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante a incorporação de reservas ou lucros em suspenso <u>não sofrerão tributação do imposto de renda.</u></i></p> <p><i>§ 1º A não incidência estabelecida neste artigo se estende aos sócios, acionistas ou <u>titulares beneficiários, pessoas físicas ou jurídicas, (...)</u></i></p> <p><i>§ 2º Para os efeitos deste artigo <u>serão computados os lucros em suspenso ou reservas oriundos de lucros apurados em balanço, mesmo quando ainda não tributados.</u></i></p> <p><i>§ 3º Ocorrendo a redução do capital ou a extinção da pessoa jurídica nos 5 (cinco) 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 na declaração de rendimentos, ou na fonte, <u>no ano em que ocorrer a extinção ou redução.</u>”</i></p> <p><i>E o RIR/75 assim dispunha:</i></p> <p><i>“Art. 223 - <u>Serão excluídos do lucro real para os efeitos de tributação:</u></i></p> <p><i>(...)</i></p>	<p><i>“Art. 3º Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas <u>não sofrerão tributação do imposto sobre a renda. (...)</u></i></p> <p><i>§ 2º <u>A isenção estabelecida neste artigo estende-se aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiárias de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento do capital social, e ao titular da firma ou empresa individual.</u></i></p> <p>.....</p> <p><i>§ 4º <u>Se a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subsequentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte e na declaração de rendimentos, quando for o caso, como rendimento dos sócios, dos acionistas ou titular.</u></i></p> <p>.....</p> <p><i>§ 8º <u>As sociedades constituídas por cisão de outra e a sociedade que absorver parcela de patrimônio da sociedade cindida sucedem a</u></i></p>

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 9101-003.016

CSRF-T1
Fl. 1.471

4 1 3 7

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 1201-000.934

SI-C2T1
Fl. 39

<p><i>m) o valor das ações, quotas ou quinhões de capital, recebidos em decorrência dos aumentos de capital efetuados nos termos e condições dos artigos 197, parágrafos 6º e 9º, 223 alínea l, 223, parágrafo 31º, 236, 243, alínea d, 250, 254, parágrafo 3º, 283, 297, 577, 578 e 583 (...)."</i></p>	<p><i>esta, sem interrupção de prazo, na restrição de que tratam os §§ 3º e 4º.</i></p> <p><i>§ 9º Nos casos dos §§ 7º e 8º, a restrição aplica-se ao montante dos lucros ou reservas capitalizados proporcional à contribuição:</i></p> <p><i>b) de parcela do patrimônio líquido da sociedade cindida para o capital social da sociedade que absorveu essa parcela."</i></p> <p><u>E o RIR/99 consolida essa legislação no seu artigo 658.</u></p>
--	---

Assim, permanece válida a determinação do Ministro, para aplicar essa legislação ao caso das bolsas de valores, mercadorias e futuros!

Vale observar que, para as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, tal Lei não mais se aplica, para os lucros apurados a partir do ano-calendário de 1996, por força do artigo 10 da Lei nº 9.249/95. A situação não mudou, contudo, com relação às associações, como as bolsas, e demais instituições isentas. Nem se diga que tal Lei não se aplica a associações e entidades isentas, pois o Ministro da Fazenda disse que se aplica às bolsas, a Lei não faz qualquer exceção e, ainda mais, o próprio teor consolidado no parágrafo 5, do artigo 658, Decreto 3.000/99 (RIR/99) determina que a legislação se aplica à sociedades de investimento isentas, por exemplo.

Fica, em todo o caso, bem claro, da redação da Lei, que a cisão e incorporação do patrimônio cindido em outra entidade não se confunde com devolução ou restituição de capital ao titular. No primeiro caso, a empresa sucessora absorve o patrimônio cindido e isso não gera a tributação de imposto de renda, pois não se equipara à liquidação da empresa, distribuição de lucros ou acervo ou redução e devolução de capital. Por sua vez, a empresa sucessora assume a incumbência de cumprir a letra da Lei, ou seja, caso reduza o capital ou seja liquidada, com a entrega do acervo aos seus sócios, acionistas ou titulares (associados), aí sim poderá haver tributação. Tudo nos termos de referida Lei.

Assim, em minha visão, para fins do imposto de renda, o artigo 17 da Lei 9.532/97 não criou uma tributação nova. A devolução de patrimônio aos associados sempre foi evento tributável, nos termos da Lei 8.849/94, que previa, contudo, uma isenção, caso a devolução de patrimônio se desse após 5 anos da capitalização do superávit contabilizado pela associação. A partir da vigência da Lei 9.532/97, portanto, qualquer distribuição ou devolução de capital aos associados, em decorrência da liquidação ou dissolução da associação, estará sujeita à tributação, independentemente do momento em que o acréscimo patrimonial tenha sido percebido e contabilizado pela associação.

Essa novidade não altera o fato de que a cisão, do ponto de vista societário, não se confunde com liquidação ou dissolução. Para fins tributários, muito menos, haja visto que a própria Lei 8.849/94 já esclareceu que a cisão não significa liquidação, dissolução ou devolução do patrimônio aos titulares. Nem mesmo a Lei 9.532/97 entende diferente.

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 9101-003.016

CSRF-T1
Fl. 1.472

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 1201-000.934

S1-C2T1
Fl. 40

A Lei 9.532/97 tratou os efeitos tributários da cisão de entidades isentas nos artigos 15, parágrafo 3º, artigo 12, parágrafo 2º, g), da Lei 9.532/97. Ali a Lei previu claramente a possibilidade de uma entidade isenta submeter-se à cisão vertendo parte de seu patrimônio a uma outra entidade com fins lucrativos, reconhecendo a plena legalidade desse procedimento societário e determinando seus efeitos tributários. Nota-se que, nesse caso, a despeito de tributar os titulares da associação isenta, a Lei entendeu que a própria entidade isenta deixou de cumprir uma das condições de isenção, qual seja, verter seu patrimônio para a atividade sem fins lucrativos ou para outras entidades isentas com mesmo objetivo social.

Por isso, a Lei nº 9.532/97 prevê que, se uma entidade isenta sofrer cisão e destinar parte de seu patrimônio para entidade com fins lucrativos, ela perde a isenção, por deixar de atender as condições legais, e passa a sofrer tributação sobre os lucros que até então acumulou e nesse momento não verteu à atividade sem fins lucrativos.

A Lei nº 9.532/97, paralelamente, trata dos efeitos tributários de uma outra reestruturação tributária, diferente da cisão, qual seja, a dissolução da associação, com a consequente devolução de patrimônio aos sócios. Essa dissolução é tratada em outro artigo, 17, da mesma lei. A consequência da dissolução, nos termos da Lei, é a tributação do titular da associação.

Do ponto de vista tributário, portanto, inclusive sob a Lei nº 9.532/97, cisão consistentemente não é considerada liquidação ou devolução de capital!

A Lei nº 8.849/94 nesse caso é interpretativa, até, ao esclarecer que a cisão não acarreta em devolução de capital ao titular da entidade, mas sim a sucessão, pela nova empresa, do patrimônio cindido e das obrigações fiscais correspondentes. A própria Lei nº 9.532/97, nos artigos 12 e 15, também entende da mesma maneira e, assim, determina que a entidade isenta, ao deixar que uma empresa lucrativa suceda parte de seu patrimônio, deixa de cumprir a condição para gozo da isenção e passa, a própria entidade, a sofrer tributação. Por essa razão, o artigo 17 da Lei nº 9.532/97 não se aplica à hipótese de cisão, mas apenas dissolução de associação.

Daí também, vale observar, inexistente regra para tributar, pela contribuição social sobre o lucro, a reserva de capital originada da atualização patrimonial dos títulos da bolsa na instituição financeira que os detêm, na hipótese de cisão das bolsas.

Tratando da cisão da BOVESPA para a constituição da CBLIC, em 1997, assim decidiu a COSIT (grifos meus):

Processo de Consulta - Decisão Cosit 013, de 10 de novembro de 1997:

“Assunto: IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

Ementa: Não constituem fatos capazes de excluir a Bovespa do gozo do benefício de isenção do imposto de renda de que é titular: I – a destinação de parte de seu patrimônio para integralização do capital social de empresa comercial que desempenhará atividades auxiliares (informática e telefonia); II – a sua cisão, com destinação parcial de seu patrimônio para a constituição de empresa comercial que terá atividade correlata (câmara de compensação e custódia de títulos – “clearing”);

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 9101-003.016

CSRF-T1
Fl. 1.473

Processo nº 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º 1201-000.934

SI-C2T1
Fl. 41

Não apuração de ganho ou perda de capital na alienação pelas corretoras-membros, das ações (da "clearing"), por receberem em substituição a parte do valor do título patrimonial da Bovespa, considerar-se-á como custo de aquisição das referidas ações o seu valor contábil, que deverá ser proporcional à parcela do valor contábil do título patrimonial que for por elas substituída.

Dispositivos legais: Arts. 159, 375 e 376 do RIR/94, Portaria MF 785/77, Res. BACEN 1.656/89, Parecer Cosit 2.111/81 e Pareceres CST/SIPR 2.254/81, 911/83 e 2.867/83. (grifos nossos)

3) Aspectos contábeis e regulatórios e reflexos tributários

O tratamento tributário disposto acima é notoriamente aplicável à hipótese das bolsas. Inclusive, as normas específicas da CVM e BCB acerca da contabilização das bolsas e das instituições financeiras refletem a aplicação desse exato tratamento. Senão vejamos.

Todo e qualquer acréscimo patrimonial ou superávit contabilizado pelas bolsas incrementava o valor patrimonial dos títulos por elas emitidos, sendo assim automaticamente capitalizado a todo o fechamento de balanço (Ofício-Circular CVM 325/79, artigo 10 da Resolução CMN 1.656/89). Uma vez capitalizados os superávits nas bolsas, ao tratar da contabilização dos títulos nas empresas associadas, o Banco Central do Brasil (BCB), por sua vez, deliberou que as instituições financeiras deveriam, todo o fim do ano, reconhecer em seu ativo permanente o incremento capitalizado pelas bolsas do valor dos títulos patrimoniais (Circular do Banco Central n.º 1273/87, itens 1.11.3.3 a 5 das Normas Básicas e contas contábeis 2.1.4.10). Esse acréscimo patrimonial deveria ser lançado à conta de "Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais, 6.1.3.70.00-9", cuja função é "registrar o valor das atualizações anuais de títulos patrimoniais das bolsas".

Vale observar que tal tratamento contábil previsto pelo Banco Central do Brasil segue à risca o disposto na legislação tributária comentada no item 2 (antigo Decreto-Lei), no sentido de que o valor do aumento de capital da investida (ativo) deve ser alocado em contrapartida a uma reserva (patrimônio). Essa reserva segue um regime tributário específico da Lei 8.849/94, não afetado pela cisão das bolsas.

4) Conclusão

Assim, considero como fato merecedor de fé pública, a cisão das bolsas e sua incorporação em sociedade anônima, tudo nos termos aprovados pela Comissão de Valores Mobiliários que é, em detrimento da Receita Federal do Brasil ou outro órgão do Ministério da Fazenda, a autoridade competente para dispor sobre o que pode ou não ser feito pelas bolsas e pelas sociedades anônimas.

Vislumbro que a empresa Recorrente seguiu o disposto pela CVM para o tratamento societário da desmutualização, enquanto cisão, e substituiu, em seu ativo, o valor dos títulos patrimoniais das bolsas por ações: troca sem troca. Contabilizou como dispôs o BCB os títulos patrimoniais da bolsa ao longo do tempo, reconhecendo todo o ano o acréscimo patrimonial à conta de reserva de capital, não tributável nesse momento, segundo a Lei 8.849/94 e Portaria do Ministro da Fazenda citadas no item 2. Observou por fim o disposto

Processo n° 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º **9101-003.016**

CSRF-T1
Fl. 1.474

Processo n° 19740.720017/2010-21
Acórdão n.º **1201-000.934**

S1-C2T1
Fl. 42

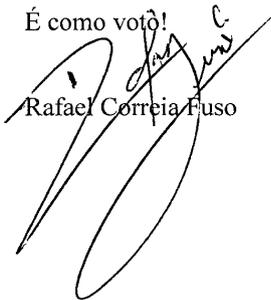
pelo Ministro da Fazenda para tributar tal reserva, ou não, apenas quando a distribuisse aos seus próprios acionistas ou ainda quando recebesse, das bolsas, quaisquer valores, nos prazos e termos da Lei 8.849/94.

A cisão, nos termos dessa Lei, não se confunde com dissolução ou devolução de capital aos titulares, logo, não ocasionou tributação da reserva. Por essa mesma razão, não se aplica à hipótese o artigo 17 da Lei n° 9.532/97. Já no ano de 2007, autuado, o novo acréscimo patrimonial percebido pela recorrente, ou seja, a diferença entre o custo contábil das ações e seu preço de venda no mercado, foi devidamente oferecido à tributação.

Por fim, observei em Sessão que, se a cisão das bolsas ocasionou algum reflexo fiscal específico, seria eventual desobediência ao que versa o artigo 15, parágrafo 3º, da Lei n° 9.532/97, bem como artigo 12, parágrafo 2, b e g, e parágrafo 3 da mesma Lei. Nesse caso, o procedimento para lançar segue o artigo 32 da Lei n° 9.430/96. Neste processo não tratamos, contudo, de tal matéria.

Por essas razões, entendo que o Recurso Voluntário deveria ser provido.

É como voto!


Rafael Correia Fuso

Assim sendo, VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte quanto a este ponto, para desconstituir o crédito tributário ora exigido.

II. Concomitância entre multas de ofício e isolada

Passando-se ao segundo ponto de divergência, trata-se da possibilidade de cominação simultânea da multa isolada por não pagamento do IRPJ e CSLL calculado com base no regime de estimativas mensais e a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo ao final do ano calendário 2007, fundamentadas nos artigos 44, inciso I e II, b, da Lei n. 9430/96., com redação dada pela Lei n. 11.488/07:

“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:

(...)

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.

(...)”

Muito embora o veículo introdutor dessa norma seja posterior à edição da Súmula n. 105, editada por este conselho no ano de 2004 e aplicável aparentemente de forma pacífica para os anos calendários até 2006, entende-se que a norma jurídica, enquanto significação que pode ser construída a partir do enunciado do artigo 44, II, b da Lei n. 9.430/96, em sua nova redação, não difere em sua substância daquela que deu origem à referida súmula e, portanto, continua-se a aplicá-la:

“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.” *(grifou-se)*

Contudo, ainda que assim não fosse, vale dizer, ainda que não houvesse súmula editada nesse sentido ou que se estivesse referindo a períodos posteriores à mencionada alteração legislativa, a visão que se possui sobre o tema não se modificaria, pois, no posicionamento adotado, não se discorda da existência de dois fatos jurídicos distintos, embora ambos tendo como objeto central o não recolhimento do IRPJ e como obrigação o pagamento de multa pelo seu descumprimento. Entende-se cuidar, sim, de dois

fatos jurídicos, porque quando se altera qualquer um de seus critérios, a exemplo do temporal, torna-se o fato diferente de um outro que não possua a mesma condição.

Ocorre que se vê proximidade tanto no objeto de suas hipóteses de incidência – originadas do descumprimento de normas que se referem à obrigação tributária de recolhimento do IRPJ e CSLL –, seja em caráter antecipatório ou definitivo, como na consequência imputada correspondentes às penalidades, diferenciadas sim pela grandeza considerada, nos diferentes incisos do mencionado artigo 44 da lei n. 9.430/96.

Vê-se como elemento de diferenciação, portanto, o caráter antecipatório da obrigação, cujo descumprimento gera como consequência a imputação da multa isolada – como, afinal, se vislumbra em diversas regras da sistemática do Imposto sobre a Renda, a exemplo da substituição tributária que antecipa o pagamento no regime de retenção na fonte –, mas, uma vez se encerrando o período de apuração, tem-se a identificação precisa da base de cálculo do tributo devido e a determinação da multa efetiva pelo seu não recolhimento, não mais devendo prevalecer aquilo que era calculado com base em estimativas, assim como a multa pela não pagamento neste regime.

O fato de haver estimativas para o cômputo do IRPJ que será adiantado mensalmente não pode significar que a sua base de cálculo – ou seja, aquilo que juntamente com a hipótese de incidência diferencia um tributo, numa linha há muito ensinada por Rubens Gomes de Sousa – seja desvirtuada daquele montante que deve sofrer os necessários ajustes para se alcançar a renda objeto da competência da União Federal, o que muito provavelmente não é o que se encontra a partir, como o próprio nome sugere, das estimativas verificadas ao longo do período de apuração.

Daí porque não se considera a possibilidade de imputação de multas distintas sob a justificativa de possuírem diferentes bases de cálculo, quando se chega ao final do período e se identifica a efetiva base de cálculo do tributo e, então, se impõe uma multa pelo seu não recolhimento – ainda que isso pareça esvaziar o conteúdo do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96, a não ser para se penalizar quando a autuação ocorra no decorrer do período de apuração ou não gerar um tratamento não equânime entre os contribuintes que, diligentes, recolhessem o tributo antecipadamente, em relação aos que não procederiam a tal adiantamento e, ao final, verificando haver prejuízo fiscal ou saldo negativo, não se sujeitariam a qualquer penalidade.

Dizer ser o IRPJ no regime mensal recolhido sobre bases estimadas não infirma a proximidade substancial das obrigações, mas justamente confirma que, se se está tratando de adiantamento, apenas se pode estar estimando aquilo que ainda não foi mensurado em caráter definitivo e que, o sendo, prevalece sobre as presunções efetuadas, assim como prevalece a multa pelo seu não recolhimento, por identificar-se, afinal, com a que pune igualmente o não recolhimento do tributo, mas de forma antecipada.

Por essa linha, não se precisaria também buscar no Direito Penal o princípio da consunção (vide acórdãos n. 9101-001.307, 1803-001.263, 9101-001.261), muito embora se coincidam quanto ao resultado alcançado, embora nesse caso não se possa sofrer as críticas de que não haveria previsão para aplicação da espécie na legislação fiscal.

De todo modo, esse é um dos argumentos que sustentam os precedentes administrativos da referida Súmula n. 105 do CARF, assim como as duas decisões que se encontram proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, retratadas por trecho do voto do Ministro Humberto Martins no REsp 1496354, do qual se transcreve trecho representativo, em que também se orientou o acórdão do AgRg no REsp 1499389:

“(…)

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é

aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

(...)"

Assim sendo, considerando-se a linha ora adotada ou os próprios fundamentos dos precedentes da Súmula n. 105 do CARF, que neste caso se pautaram na compreensão da base de cálculo da multa isolada pela multa de ofício ou na aplicação do princípio da consunção, não se vê as alterações promovidas pela Lei n. 11.488 como capazes de alterar tais circunstâncias e sustentar questionamentos quanto à aplicação da súmula a períodos posteriores a 2007, ano em que publicada a lei.

Portanto, além de se poder estar aplicando o entendimento da Súmula CARF n. 105 para se afastar a imputação da multa isolada mesmo fundamentada no artigos 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96., em função de sua concomitância com a multa de ofício prevista no inciso I do mesmo dispositivo, as razões para se decidir desta maneira caberiam ainda que não houvesse referido enunciado sumulado e que a autuação se referisse a ano calendário posterior à Lei n. 11.488/2007.

Assim sendo, seja em função da impossibilidade de cominação da multa isolada em razão das regras próprias de apuração anual do ajuste de preço de transferência, seja porque não se aceita a sua concomitância com a multa de ofício, somada ao fato de se compreender não haver limitação temporal para a aplicação da Súmula CARF n. 105, entende-se que não deve ser mantida essa parcela da autuação.

Por essas razões, VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

André Mendes de Moura – Redator Designado

Não obstante o substancioso voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênia para discordar do mérito.

Passo ao exame das matérias.

Desmutualização. Associação Civil Sem Fim Lucrativo. Dissolução. Devolução do Patrimônio.

A matéria devolvida encontra-se no contexto do evento denominado "desmutualização". A BOVESPA e a BOLSA DE MERCADORIAS E FUTUROS (BM&F) eram entidades do mercado de capitais constituídas sob forma de associações civis, sem finalidade lucrativa. A captação de recursos, desde a criação da instituição mutualizada Bolsa de Valores de São Paulo, em 1960, deu-se por meio da emissão de títulos patrimoniais, que legitimava os adquirentes, pessoas jurídicas e físicas, a atuar nas operações intermediadas do mercado.

Seguindo uma tendência internacional, em 2007, as bolsas de valores empreenderam um processo de mudança, deixando de operar na forma de associação civil sem fins lucrativos, para uma sociedade por ações. Transcorreram-se reorganizações, com a cisão parcial da BOVESPA e da BM&F, criando-se novas sociedades por ações. Ao final, consumou-se a integração das sociedades Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) e a Bolsa de Valores de São Paulo, resultando na criação da BM&FBovespa S.A. - Bolsa de Valores Mercadorias e Futuros. Fato é que as entidades que detinham títulos patrimoniais da BOVESPA e BM&F foram transformadas em acionistas da nova sociedade por ações criada.

E a Contribuinte era detentora de títulos patrimoniais das associações civis BOLSA DE MERCADORIAS E FUTUROS (BM&F) nas modalidades Membro de Compensação (MC), Corretora de Mercadorias (CM) e Sócio Efetivo (SE), e Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). No decorrer do ano de 2007, em razão da desmutualização de títulos da BM&F e da BOVESPA, efetuou-se a substituição dos títulos das entidades por ações da nova companhia.

Entendeu a autoridade autuante que, a partir da cisão da BOVESPA e BM&F (associações civis sem fins lucrativos), teria ocorrido a **devolução** dos títulos patrimoniais aos associados, e, por isso, caberia a tributação da devolução do patrimônio de entidade isenta (art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997):

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

dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

(...)

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

Contesta a Contribuinte a interpretação dada pela Fiscalização, fundamentando sua divergência nos dois pontos devolvidos para apreciação do Colegiado: (1) possibilidade de aplicação do instituto de cisão para as associações civis, e (2) atualização no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos nos moldes do MEP fora da incidência de tributação.

Entendo que a interpretação dada pela recorrente **não** merece acolhida.

Na realidade, pretende a Recorrente que a legislação empresarial destinada às sociedades com fins lucrativos seja estendida para as associações sem fins lucrativos nas situações em que lhe parecer mais conveniente.

Não se pode desconsiderar as bases que sustentam a formação das diferentes espécies de pessoas jurídicas.

Vale recorrer à abalizada doutrina de GOMES¹ :

Caracterizam-se pela qualidade da iniciativa de sua criação. Tanto faz que se constituam para a realização de obra de interesses coletivo como para a consecução de fins particulares. Importa que sejam fruto da iniciativa privada.

A distinção é importante porque se diferenciam, conforme o modelo adotado, a posição jurídica dos membros, seus direitos e obrigações, sua responsabilidade e a vinculação entre eles. A própria estrutura de cada qual ostenta traços inconfundíveis. É, no entanto, mais fácil distingui-las pelo fim para que se constituem e pela vinculação entre as pessoas agrupadas ou incorporadas. Na sociedade, o fim colimado é o proveito comum dos sócios, na associação, o fim é ideal (religioso, cultural, político, assistencial, esportivo) e na fundação, é o propósito de atender a interesses de caráter geral ou de uma categoria particular de indivíduos.

Quanto à vinculação, somente a sociedade estabelece, entre os sócios, direitos e obrigações recíprocas. Na associação, os sócios não se encontram nessa relação de prestações correlatas e a fundação é antes um conjunto de bens do que de pessoas.

As realidades diferentes entre associações e sociedades, naturalmente, são reproduzidas no Código Civil.

¹ GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil, 19ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007, p. 172.

Logo no art. 53, delimitam-se com clareza as distinções apresentadas pelo inolvidável doutrinador.

*Art. 53. Constituem-se as associações pela união de **pessoas que se organizem para fins não econômicos**.*

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Diante de tais premissas, em que o **fim colimado** é o ideal da entidade (religioso, cultural, político, assistencial, esportivo, dentre outros), tanto que não há entre os associados direitos e obrigações recíprocos, e que é organizada para fins **não econômicos**, ou seja, não lucrativos, a associação, para a consecução dos seus objetivos, recebeu tratamento especial do ramo tributário, gozando de isenção de tributos.

Nesse contexto, a própria dissolução de uma associação rege-se por regras próprias, conforme art. 61 do Código Civil.

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

Observa-se que o remanescente do patrimônio da associação é destinado para (1) entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou (2) para instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

E, no caso de associação, a previsão é de que, caso tenha sua atividade descontinuada, que seja dada **baixa** de seus atos no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Não se fala em "transformação" da associação. Se resolver descontinuar suas atividades, o caminho é a sua dissolução. E o seu patrimônio, acumulado em razão da consecução da sua finalidade, com eventual superávit blindado da tributação, não por acaso **deve ser destinado para entidades da mesma natureza**, ou seja, **sem fins econômicos**. **Não há como ignorar a lógica do sistema**.

Por sua vez, o **fim colimado** pela sociedade é o **proveito comum dos sócios**, razão pela qual entre eles existem direitos e obrigações recíprocas.

Nesse contexto, o art. 981 do Código Civil não poderia ser mais didático:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Na sociedade, sendo de proveito comum dos sócios, e com fins lucrativos, há a partilha dos resultados. Cenário completamente diferente da associação, cujo patrimônio e resultados obrigatoriamente não podem ser partilhados e caso extinta, devem ser direcionados para uma outra entidade sem fins lucrativos.

Por isso que, no escopo de uma **sociedade empresária**, são permitidos os efeitos de metamorfose societária. Não interessa se o resultado positivo será destinado aos sócios ou para aumentar o capital da própria sociedade. Trata-se de decisão dos sócios, vez que o fim colimado da sociedade é o proveito comum deles. A transformação (a sociedade muda o seu tipo societário), a incorporação, a fusão e a cisão não alteram a finalidade de auferir lucro, pelo contrário, são reorganizações que visam, em tese, otimizar a operacionalização das atividades.

Não por acaso, os eventos de transformação, incorporação, fusão e cisão são tratados pelo Código Civil como exclusivos de sociedades.

CAPÍTULO X

Da Transformação, da Incorporação, da Fusão e da Cisão das Sociedades

Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Portanto, resta evidenciada situação completamente **desvirtuada** a defendida pela Contribuinte, para que se admita que, em uma cisão, parcela de uma **associação sem fins lucrativos**, possa ser transformada em uma **sociedade empresária**, cuja **finalidade essencial seria o lucro**, sem nenhuma prestação de contas de todo o patrimônio que foi acumulado no decorrer de anos sob a premissa de uma finalidade social, isenta de tributação.

É precisamente nesse contexto que se insere o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, situação que prevê a tributação em razão da devolução do patrimônio de entidade isenta.

E o art. 2.033 do código não estende para as associações civis o mesmo tratamento dado às sociedades.

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

Ora, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas do art. 44 (associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada) e sua transformação, incorporação, cisão ou fusão **regem-se pelo disposto** no Código Civil. E o que dispõe o código? Restringe os institutos da transformação, incorporação, cisão ou fusão **às sociedades empresárias**, conforme arts. 1.113 a 1.122. E a exceção disposta em lei especial é precisamente a Lei nº 6.404, de 1976 (Lei da S.A.), aplicada às **sociedades anônimas** de capital aberto ou fechado.

Portanto, considerando que o caso concreto trata, na realidade, de uma extinção de associações sem fins lucrativos, e a criação de outras pessoas jurídicas com fins lucrativos, aplica-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, vez que se consumou a devolução do patrimônio de entidade isenta à recorrente por meio de ações de sociedades empresárias.

Resta apreciar, na sequência, qual o valor do **custo de aquisição do título patrimonial**.

Defende a Contribuinte que cabe a atualização no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos nos moldes do MEP, conforme metodologia imposta pelos princípios contábeis e pelo BACEN e a CVM, e o tratamento disciplinado na área fiscal pela Portaria MF nº 758/77.

Ocorre que o MEP é instituto previsto na mencionada Lei nº 6.404, de 1976, que **não trata** de associações, mas sim de sociedade por ações que **visam o lucro**. É método de atualização de investimentos da **controladora em controladas e coligadas**. Ou seja, a investidora reflete, no seu patrimônio líquido, as variações positivas ou negativas do patrimônio líquido de suas investidas. Eventual variação positiva no investimento da investidora não é submetida à tributação, porque se trata de reflexo dos lucros das investidas destinados ao aumento do seu capital social, que já foram tributados nas próprias investidas (coligadas ou controladas).

Por outro lado, as associações civis, enquanto se mantiverem nessa condição, e a quem pretende a recorrente equiparar às controladas ou coligadas, são isentas de tributação. Ou seja, não se tributa nem a investida (associação sem fins lucrativos), nem o investidor (detentor do título patrimonial).

Por isso, o contexto em que insere a Portaria MF nº 785, de 1977 é o de conferir transparência à evolução patrimonial das bolsas, que eram associações sem fins lucrativos.

Resta evidente, portanto, a distorção ao se pretender equiparar a variação de investimento prevista por meio do MEP à atualização de títulos patrimoniais decorrentes de variações no patrimônio das bolsas de valores prevista na mencionada portaria ministerial.

Ademais, analisando-se como a lei societária conceitua as sociedades controladas e coligadas (art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976), torna-se ainda mais improvável compreender que os detentores dos títulos patrimoniais de uma associação sem fins lucrativos possam ser assemelhados a **investidores com poder de decisão sobre a administração da investida**, vez que **não** são detentores de um **investimento relevante** e tampouco exercem **influência significativa**.

Os arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976, deixam claro o vetor que direciona a relação entre as empresas do grupo: o **poder** de deliberar sobre o destino da empresa.

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

art. 243: Vale transcrever a parte da Exposição de Motivos que versa sobre o § 2º do

"(...) O conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art. 116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas de sociedades controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades. Além disso, não se requer, no caso de sociedades, o efetivo exercício do poder de dirigir as atividades das sociedades controladas, que se presume nas relações intersocietárias."

entendimento: Como não poderia deixar de ser, o Código Civil de 2002 ratifica o

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, ao tratar da consolidação das demonstrações contábeis, discorre sobre os aspectos relevantes para se caracterizar o controle.

Dessa forma, os aspectos relevantes para se caracterizar o controle são:

*- **Poder sobre a investida:** provém de direitos que conferem ao investidor a capacidade para dirigir as atividades relevantes da investida (aquelas que afetam significativamente seu desempenho). Um investidor pode ter poder sobre uma investida mesmo que outra entidade tenha direitos que lhe garanta a capacidade de participar da gestão de atividades relevantes, como é o caso da influência significativa. Contudo, um investidor que tenha somente direitos de proteção sobre uma investida não tem poder sobre a investida e, portanto, não controla sua investida.*

*- **Exposição (ou direitos) a retornos variáveis em razão de seu envolvimento com a investida:** o que ocorre na medida em que os retornos do investidor provenientes do seu envolvimento com a investida variam em função do desempenho da investida e da participação da investidora no capital da investida.*

*- **Capacidade para utilizar seu poder sobre a investida para afetar seus rendimentos sobre o investimento:** o que implica que o investidor tem poder sobre a investida e usa esse poder para influenciar o retorno sobre o seu investimento por meio do seu envolvimento com a investida.*

Como se pode observar, a determinação do controle baseia-se no poder (sobre as atividades relevantes da investida), nos retornos (para o investidor) e na relação entre eles (o uso desse poder para obter retornos sobre o investimento). (grifos originais)

Como se pode observar, a equiparação entre os proprietários de títulos patrimoniais de associação sem fins lucrativos a controladoras de uma sociedade empresária por ações, com fins lucrativos (controlada ou coligada) não encontra nenhuma sustentação jurídica. **A propriedade de títulos patrimoniais não confere nenhum poder sobre os destinos da associação**, os associados não tem direitos e obrigações recíprocos, o fim colimado não é o proveito comum dos sócios, mas sim o ideal da associação. Por outro lado, o MEP reflete a valorização de **ações** que a empresa possui, de participações societárias de empresas controladas ou coligadas, sobre as quais exerce **poder** de decisão.

² MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 735-6.

Propriedade de títulos patrimoniais X propriedade de ações de empresas controladas e coligadas são situações que não se comunicam, sob qualquer enfoque que se analise a questão, tanto no direito empresarial (Código Civil), quanto no direito contábil (Lei nº 6.404, de 1976) ou no direito tributário.

E, não havendo de se falar em MEP, não se aplica o disposto no art. 418, § 1º do RIR/99. Como se considerar como valor contábil do bem aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, se a atualização do valor deu-se em **desacordo com as normas de vigência?** O caso tratado nos autos é de **devolução de patrimônio de entidade isenta, tratada pelo art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.**

Enfim, mostra-se imprescindível comentar a respeito da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 26/10/2007, **formulada pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, e respondida pela Receita Federal antes de se consumar a desmutualização**, no qual esclareceu que **a cisão é instituto aplicável apenas às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade, e que as bolsas de valores, na condição de associações, sujeitam-se ao regime jurídico estatuído pelos arts. 53 a 61 do Código Civil.** Ainda, predicou que as corretoras nunca estiveram autorizadas a avaliar as cotas ou frações ideais dos seus títulos patrimoniais pelo MEP, mas, sim a postergar a tributação sobre o valor dos acréscimos efetuados ao valor nominal das cotas ou frações ideais recebidos, que se consumaria, dentre outras situações, a partir da extinção das associações sem fins lucrativos. Verifica-se, portanto, que as conclusões apresentadas foram solenemente ignoradas pela Contribuinte.

Nesse sentido, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal, devendo ser mantida a autuação.

Multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
Lei nº 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. (grifei)

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

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:

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.**

E se trata de **multa, gênero, isolada, espécie**, a ser **lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim ser efetuado lançamento após o ano-calendário**, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Fato é que o descumprimento de norma que determina o pagamento do tributo em regime de antecipação proporciona substancial prejuízo, por permitir uma liberalidade no ordenamento jurídico sem base legal, por fomentar um tratamento desigual entre os contribuintes, e por implicar em não ingresso de recursos aos cofres do Estado.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que **ignorou** a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Enfim, a nova redação para imputação de multa isolada em debate, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou

qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não

configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao

registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Portanto, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura