



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721601/2011-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.493 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PESSOA JURÍDICA SEM FINS LUCRATIVOS. GANHO DE CAPITAL. CARACTERIZAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA BM&F.

Nos termos da súmula CARF nº 118, caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial.

MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). APLICAÇÃO PARA PATRIMÔNIO INVESTIDO EM EMPRESAS COLIGADAS E CONGÊNERES COM FINALIDADE LUCRATIVA.

O método de equivalência patrimonial, previsto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, é aplicável como critério de avaliação do investimento feito por empresas coligadas com finalidade lucrativa. Não se aplica o MEP para os casos em que a entidade investida não possui essa finalidade, como era o caso da BM&F, antes de sua transformação em Sociedade Anônima com fins lucrativos. Inaplicabilidade do art. 32, §1º da Lei 8.981, de 1995, nos casos de participação de empresa no patrimônio de entidade sem fins lucrativos.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. NÃO CABIMENTO

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, inciso II, alínea "b", 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.

JUROS MORATÓRIO E CORREÇÃO SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE

Conforme a súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento relativo à multa isolada, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que lhe negaram provimento. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Marcelo Cuba Netto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente, momentaneamente, o conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e de CSLL, referente a ganho de capital da empresa indicada acima, incidente sobre operação de desmutualização da Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F). A autoridade lançadora tributou a título de ganho de capital a diferença entre o custo histórico das cotas sociais da recorrente na antiga instituição, que não possuía fins lucrativos, e o valor das ações recebidas da nova BM&F, o qual era superior ao investimento realizado originalmente.

A empresa deixou de submeter o citado ganho de capital à tributação do IRPJ e da CSLL no cálculo das estimativas do mês da verificação do referido ganho, oferecendo à tributação a renda em questão, somente quando alienou as ações em anos calendários posteriores.

Assim, foi autuada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, na forma do art. 273 c/c art. 845, §4º do RIR de 1999, por ter postergado a incidência do tributo para períodos diversos do mês de competência em que deveria ter oferecido à tributação, a receita do ganho de capital. Sobre os valores apurados incidiram multa de ofício, cumulada com multa isolada por não recolhimento suficiente de estimativa, ambas corrigidas na forma da legislação.

A empresa impugnou os autos de infração, sustentando, em síntese, que não houve o fato gerador do IR e da CSLL na operação, pois a obrigação tributária só teria lugar no momento em que fossem alienadas as ações recebidas na desmutualização da BM&F. Sustentou também que a operação que extinguiu a antiga BM&F tratou de cisão parcial e não de extinção de entidade. Aduziu que os fins associativos que deram origem à BM&F – e que legalmente respaldavam a não tributação do aumento do patrimônio da entidade – nunca mudaram de fato, de modo que a conversão de entidade sem fins lucrativo para sociedade por ações ocorreu apenas por razões de modernização, em linha com o adotado por outras bolsas de valores do mundo.

Acresce que nunca houve a intenção dos associados de extinguir as atividades originais da entidade.

Cita ainda disposição prevista na Portaria MF nº 785 de 1977, que expressamente assegurava a não tributação do acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das bolsas de valores em razão do aumento de seu patrimônio social. Aduz também que estes acréscimos vinham sendo reconhecidos por equivalência patrimonial conforme plano contábil das instituições financeiras, razão pela qual, não poderiam ser tributados. Complementarmente, pede o cancelamento da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e dos juros incidentes sobre esta última a partir de seu vencimento.

A DRJ, por maioria de votos, considerou procedente o auto de infração, suscitando a jurisprudência administrativa sobre o assunto, que entende a incidência de IRPJ nesse tipo de operação, devendo aplicar-se o art. 17, caput c/c §3º da Lei nº 9.532, de 1997. Invocou também precedentes do Poder Judiciário no mesmo sentido. Afastou a alegação de concomitância da multa isolada e de ofício no caso em questão, pois que a infração que deu causa ao crédito tributário é anterior à súmula nº 105 do CARF. Quanto a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, invocou a jurisprudência deste Conselho, que reconhece essa possibilidade.

A empresa interpôs recurso voluntário praticamente reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

A recorrente não alegou preliminares, podendo-se apreciar diretamente o mérito.

Quanto ao mérito, conforme se verificou do relatório, a controvérsia se resume a:
i) incidência de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital decorrente da operação de desmutualização da BM&F; ii) concomitância de multa de ofício e isolada; iii) incidência de juros de mora sobre a multa.

2. DO MÉRITO

2.1 Da incidência de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital na operação de desmutualização

Com relação à primeira alegação, em que pese os argumentos trazidos pela recorrente em ambas as peças defensivas, a solução da controvérsia se resume à aplicação da súmula CARF n.º 118.

Conforme relatado, a antiga BM&F era instituição sem fins lucrativos e, em 2007, foi reestruturada, para constituir a BM&F S/A, empresa privada com finalidade lucrativa. A recorrente era uma das associadas da antiga instituição e, conforme esclarece em suas defesas, “as demonstrações financeiras apuradas [da própria recorrente] indicaram que o valor dos títulos da Recorrente equivalia a R\$ 4.971.610,00 e, conseqüentemente cada título patrimonial seria trocado pelo valor equivalente em ações da BM&F”.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), por sua vez, analisou os lançamentos contábeis da empresa, e apurou que esta adquiriu os títulos de participação na antiga BM&F por R\$ 1.899.670,00, os quais foram convertidos para ações nominais da BM&F S/A (nova BM&F), por R\$ 4.971.610,00. O ganho de capital, pois, resultaria da diferença entre o valor de aquisição dos títulos e o de sua conversão em ações.

Aduz ainda o TVF, que a recorrente submeteu à tributação parte desse ganho de capital quando alienou suas ações nos anos de 2007 a 2009. No entanto, o ganho de capital em questão deveria ter sido submetido à tributação do IRPJ e CSLL em outubro de 2007, mês de competência em que houve a conversão. A postergação da submissão desse ganho de capital à tributação para exercícios seguintes, caracteriza infração à legislação tributária, o que será examinado adiante.

Quanto a tributação do ganho de capital, a recorrente alude à Portaria MF n.º 185, de 1977, que autorizaria a não contabilização da valoração do patrimônio integralizado em pessoa jurídica sem fins lucrativos, como era a BM&F antiga.

A Portaria MF n.º 785, de 1977, no ponto que interessa à controvérsia, dispunha do seguinte:

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e com fundamento no que dispõe o art. 223, "m" do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 76.186/75,

RESOLVE

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 n.º 1.109/70, art. 3.º § 3.º (RIR, art. 237).

A autoridade tributária, sobre este ponto específico, invocou o disposto no art. 17 c/c § 3.º da Lei n.º 9.532, de 1997, que prevê:

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.

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

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

a) considerado tributação exclusiva;

b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores.

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

Assim, no caso da BM&F, o que ocorreu foi exatamente a hipótese do dispositivo legal transcrito, pois a recorrente obteve a devolução de patrimônio por parte da antiga BM&F por valor maior ao da sua aquisição, o que caracteriza ganho de capital, tributável na forma do artigo legal mencionado.

Sobre o ponto específico, entendo que o TVF interpretou corretamente a legislação de regência. Isso porque, para fazer parte da antiga instituição, a recorrente integralizou o montante de R\$ 1.899.670,00 e, com a desmutualização ocorrida anos depois, esse capital foi valorizado, passando a somar R\$ 4.971.610,00.

No âmbito do CARF, não há dúvida de que incide tributação sobre o ganho de capital em questão, tanto assim que a matéria é objeto da súmula nº 118:

Súmula CARF nº 118

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

De acordo com o art. 45, VI, do Anexo II do RICARF, o Conselheiro do CARF está obrigado a observar os enunciados de súmulas do órgão, sob pena de perda do mandato.

No caso em questão, a súmula CARF nº 118, não deixa dúvida sobre a caracterização do ganho de capital no tipo de transferência patrimonial realizada pela antiga BM&F à recorrente. Por outro lado, a empresa não nega que recebeu tais transferências e que foram convertidas em ações. Da mesma forma, não impugna os valores determinados pelo auto de infração. Assim, tenho como incontroversos os montantes apurados pela fiscalização.

Sobre este tema específico, resta examinar, ainda, o momento da incidência da tributação, ou seja, se o ganho de capital deveria ter sido tributado em outubro de 2007, mês de competência da conversão, ou se poderia ser diferido para o momento da alienação das ações.

A respeito desta matéria, a recorrente alega, em suma, que o art. 4º da Lei n.º 9.959, de 2000, permitiria o diferimento da tributação sobre o mencionado ganho de capital para o momento da alienação das ações. O dispositivo legal em questão possui a seguinte redação:

Art.4ºA contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

A previsão legal invocada pela recorrente não se encaixa exatamente na hipótese legal aplicável ao caso. Note que não se trata de reavaliação de bens de pessoa jurídica, mas na devolução do patrimônio integralizado em pessoa jurídica sem fins lucrativos, que se valorizou ao longo do tempo. A hipótese do artigo transcrito não se refere à devolução de um patrimônio, em que há transferência do seu domínio ao antigo titular. No caso em tela, o acréscimo patrimonial que enseja a incidência do imposto ocorreu com a desmutualização de parte do patrimônio da BM&F, consistente na devolução da participação de cada associado e sua respectiva conversão em ações, cujo valor nominal se mostrou superior ao valor investido por ocasião do ingresso da recorrente na instituição sem fins lucrativos.

Note-se que a alienação das ações a terceiros poderá ensejar nova incidência do imposto, o que demonstra o caráter autônomo dos fatos geradores, isto é, o que incidiu no momento da devolução do patrimônio valorizado e a eventual futura venda das ações para terceiros. Tanto assim que a recorrente submeteu à tributação o resultado da venda das ações nos anos 2008 e 2009, mas não o fez com relação ao mês de competência outubro de 2007, data em que ocorreu o ganho de capital entre o valor original do patrimônio investido e o valor com a sua conversão em ações.

A recorrente alega também que a valoração do patrimônio de entidade isenta, devolvido para seus associados, deverá seguir o Método de Equivalência Patrimonial, disciplinado pelo art. 32 da Lei n.º 8.981, de 1995. Por este método, argumenta a empresa, eventual elevação de investimento na nova pessoa jurídica, não acarretaria a incidência do IRPJ e da CSLL. Da mesma forma, uma redução do valor do investimento também não pode ser deduzida para efeito de formação do lucro tributável. Daí, pois, a neutralidade tributária do método da equivalência patrimonial. O art. 32 da Lei n.º 8.981, de 1995, possui a seguinte redação:

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.

Este dispositivo é regulamentado pelo art. 225 do RIR de 1999, da seguinte forma:

Art.225.Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que

trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, §1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

O método de equivalência patrimonial (MEP) a que se refere a lei, não se confunde com a forma de avaliação das cotas patrimoniais integralizadas na BM&F antiga. Como se observa, a Portaria MF nº 785, de 1977, invocada diversas vezes pela recorrente, estabelece, no ponto, o seguinte:

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).

O MEP, por sua vez, é aplicável para avaliação de investimentos de sociedades coligadas em sentido lato. Nesse sentido explica Osni Moura Ribeiro:

Os investimentos efetuados em títulos representativos do capital de sociedades coligadas, controladas, controladas em conjunto e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo serão avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial, enquanto que aqueles representativos do capital de outras sociedades não enquadradas nos casos que acabamos de citar serão avaliados pelo Método do Custo ou pelo Método do Valor Justo.¹

Como se verificou, no caso dos autos, a recorrente possuía cotas ou título equivalente em sociedade sem fins lucrativos. Esse patrimônio foi convertido para ações de uma sociedade anônima com valorização entre o valor inicial de integralização e o valor final de sua conversão em ações nominais. O caso em questão não se tratou de investimento em empresa coligada ou nas demais sociedade mencionadas no conceito doutrinário, mas de participação em associação sem fins lucrativos.

Por outro lado, na época dos fatos (outubro de 2007), o art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, não se referia explicitamente ao MEP, o que somente veio a ser explicitado com a alteração do citado artigo pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007.

Veja-se o texto da lei com a redação vigente à época dos fatos (10/2007):

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

E a redação dada pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007

¹ RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade Geral. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 230/231.

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)

Assim, à época da devolução do patrimônio pela BM&F sem fins lucrativos (10/2007) não havia certeza sobre a aplicação do MEP para esse tipo de investimento e, ainda que se ultrapasse essa questão formal, o fato é que o art. 32 da Lei n.º 8.981, de 1995, que determina a exclusão de do ganho de capital ou de lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pelo MEP, não se aplica ao caso dos autos, simplesmente porque, tal método de avaliação tem lugar nos casos de investimentos em empresas coligadas, que se pressupõe objetivar lucro. Na presente controvérsia, o investimento ocorreu em entidade sem fins lucrativos.

Aliás, a jurisprudência do CARF tem afirmado não ser possível aplicar-se o MEP nos casos de devolução do patrimônio na operação de desmutualização da BM&F. Por vários precedentes, veja-se o seguinte:

Numero do processo:16327.000679/2010-74 **Turma:** Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção **Câmara:** Terceira Câmara **Seção:** Primeira Seção de Julgamento **Data da sessão:** Tue Apr 10 00:00:00 BRT 2012

Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário: 2007 Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ementa: IRPJ e CSLL Processo de desmutualização da BMF e BOVESPA O processo de desmutualização da BMF e da Bovespa redundou na devolução do capital e conseqüente tributação nos termos do art. 17 da Lei 9532. Método de Equivalência Patrimonial. O MEP só se aplica aos investimentos em sociedades não sendo aplicável às associações civis sem fins lucrativos, não reguladas pela Lei 6404. Decadência. Não há de admitir a decadência do direito de lançar se entre o momento da ocorrência do fato gerador e o lançamento não foi ultrapassado o prazo de cinco anos previsto no art. 150 do CTN Multa isolada e multa de ofício. Não há impedimento de aplicação simultânea da multa de ofício por pagamento insuficiente de tributo e da multa isolada por falta de pagamento de estimativa.

Numero da decisão:1302-000.879 **Nome do relator:** MARCOS RODRIGUES DE MELLO

Por conseguinte, penso não ser possível acolher o argumento da empresa de que não estaria sujeita a submeter o ganho de capital à tributação do IRPJ e da CSLL, por se tratar de investimento sujeito à avaliação pelo MEP, o que não é o caso.

2.2 Concomitância de multa de ofício e isolada

Conforme explicado ao longo deste voto, a fiscalização considerou que a empresa deveria ter submetido à tributação do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 3.071.940,00, correspondente ao ganho de capital que decorreu da devolução do patrimônio no valor de R\$ 4.971.610,00 e o montante investido de R\$ 1.899.670,00.

De acordo com o TVF, a recorrente deveria ter oferecido à tributação o valor do ganho de capital no mês de competência da devolução do patrimônio, qual seja, outubro de 2007. Considerando que a empresa estava sujeita ao regime do lucro real e recolhia IRPJ e CSLL por

estimativa, no mês de outubro de 2007, deveria ter calculado tais tributos considerando a receita do ganho de capital. Como não o fez, considerou-se que as estimativas recolhidas naquele mês não foram calculadas corretamente, restando em pagamento a menor de tributo.

Em razão dessa forma incorreta de apuração, aplicou-se o disposto no art. 44, II, “b” da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê a incidência de multa isolada sobre valores devidos de IRPJ e CSLL em regime de estimativa.

Além da multa isolada, a fiscalização aplicou multa de ofício sobre os mencionados tributos apurados depois de findado o exercício.

A recorrente, em suas defesas, impugnou este ponto da autuação sustentando a ocorrência de *bis in idem* entre as duas multas. Isso porque, as estimativas pagas são antecipações dos tributos apurados no final do exercício e a incidência de multa nos dois momentos, implica em punir o contribuinte duas vezes sobre os mesmos fatos.

Neste ponto, tem razão a recorrente. Nos termos da súmula CARF n.º 105, observa-se a seguinte orientação:

Súmula CARF n.º 105

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

É o caso dos autos, conforme se verifica dos seguintes trechos do TVF:

Entretanto, como já visto neste Termo de Verificação Fiscal, o ganho da desmutualização não foi oferecido à tributação em outubro/2007 pelo sujeito passivo, de forma que deve ser feita a autuação por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL naquele mês. As Tabelas 2 e 3 apresentam um resumo das apurações destas estimativas mensais conforme declarado pelo contribuinte nas fichas 11 e 16 da DIPI, respectivamente, bem como os valores ora apurados pela fiscalização com a adição do ganho.

Além da multa isolada a que se refere o art. 44, II, b da Lei n.º 9.430/96, será feito também o lançamento de ofício pela insuficiência (ou postergação) no recolhimento dos tributos devidos no ajuste anual, nos termos do art. 16 da IN SRF n.º 93/97 – que dispõe sobre a apuração do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997:

A DRJ manteve o auto de infração sobre este ponto, sustentando que a súmula CARF n.º 105 somente seria aplicável para os casos posteriores à sua publicação e, no caso concreto, a autuação foi anterior a essa data. Com o devido respeito, entendo que não procede o argumento da decisão recorrida, pois a súmula simplesmente confirma entendimento jurisprudencial calcado em situações passadas. Diferentemente da lei, que se projeta para o futuro, as súmula consolidam entendimentos dos tribunais que vêm se repetindo ao longo do tempo, não havendo qualquer óbice para alcançar a períodos anteriores à sua aprovação. Uma coisa é entender que a concomitância das multas é possível e se apresentar justificativas para essa conclusão; outra, é não aplicá-la porque não estava publicada ao tempo da autuação. Essa conclusão pode deixar subentendido que seria plausível a tese de impossibilidade da

concomitância, mas não poderia ser acolhida em razão de aspecto meramente temporal, qual seja, a publicação da súmula ter ocorrido depois da data dos fatos.

Registro que o tema referente à concomitância da multa de ofício com a multa isolada é controvertido, comportando diversas interpretações. Existe a exegese de que, depois do advento da Lei n.º 11.488 de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, a multa isolada poderá ser aplicada conjuntamente com a multa de ofício. De modo que a súmula n.º 105 do CARF teria aplicação somente para os casos anteriores à vigência da citada lei. Tal divergência foi bem explorada no Acórdão n.º 1302003.010 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro integrante desta Turma de Julgamento, Flávio Machado Vilhena Dias. Apesar de tais divergências, o então relator concluiu que mesmo depois da vigência da lei referida, a concomitância entre as multas não pode prevalecer, entendimento ao qual me alinho, embora não fizesse parte do colegiado à época daquela decisão. No ponto, esclareceu o colega conselheiro:

E aqui vale ressaltar que, a despeito da nova redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 introduzida pela Lei n.º 11.488/07, a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício permanece inadmissível, uma vez que essas multas continuam penalizando o mesmo fato, tendo aquela lei alterado apenas a base de cálculo de tais penalidades.

Isso porque, mesmo após a edição da Lei n.º 11.488/07, em nada foi alterado o caráter provisório dos recolhimentos do IRPJ e CSLL por estimativa, o que enseja na absorção da multa isolada pela multa de ofício relativa ao não recolhimento do IRPJ e da CSLL calculados após o ajuste anual, como bem demonstrado pelo Recorrente.

A despeito deste entendimento, na ocasião, o relator foi vencido neste ponto, prevalecendo a conclusão de que a Medida Provisória n.º 351 de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, permite a aplicação da concomitância entre a multa isolada e de ofício após a vigência dessas normas.

Peço vênia para divergir daquela conclusão, pois a Lei n.º 11.488, de 2007, não alterou substancialmente a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, para permitir a concomitância entre as multas. O inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, revogado pela Lei n.º 11.488, de 2007, previa a multa sobre o não recolhimento das estimativas mensais. Atualmente, depois da nova redação do art. 44 pela Lei n.º 11.488, de 2007, a multa isolada, nos casos de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, passou a incidir com base no inciso II, “b” do art. 44, nas hipóteses em que o pagamento por estimativa deixar de ser efetuado. Vê-se, portanto, tratar-se da mesma hipótese, qual seja, não recolhimento da estimativa.

Enfim, apesar de todas as divergências em torno deste assunto, penso que a questão permanece duvidosa no ponto em que ambas as multas (isolada e de ofício), incidem sobre o mesmo fato, qual seja, o não recolhimento dos tributos citados (IRPJ e CSLL), no momento da estimativa, e depois, quando da apuração anual.

Assim, é o caso de se dar provimento a este ponto do recurso para afastar a incidência da multa isolada, devendo prevalecer apenas a multa de ofício.

2.3 Incidência de juros de mora sobre a multa

A última alegação da recorrente se refere à não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Sobre este ponto, cabe aplicação da súmula CARF n.º 108 com o seguinte enunciado:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Desta forma, sem razão a recorrente, não havendo o que prover sobre este ponto específico.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso e voto em dar provimento parcial, para o fim de excluir do montante do crédito tributário exigido, o valor correspondente à multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes