Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721637/2013-13

Processo nº	16327.721637/2013-13
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1301-005.934 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	06 de dezembro de 2021
Recorrente	BANCO GM S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL. GANHO SUJEITO À TRIBUTAÇÃO.

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

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. IRPJ. FATO GERADOR.

As variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos depósitos judiciais caracterizam-se fato gerador do IRPJ.

VALORES LANÇADOS COMO DESPESAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Cabível a exigência de ofício sobre valores contabilizados como despesas pela contribuinte, quando não apresentados documentos hábeis e idôneos a comprovar a dedutibilidade de tais valores.

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.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, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) Quanto à infração no. 1 – Ganho auferido com a desmutualização: Por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. b) Quanto à infração no. 2 - Variação monetária ativa de depósitos judiciais – Por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Marcelo José Luz de Macedo e José Roberto Adelino da Silva, que davam provimento ao recurso quanto ao tema. Designada para redigir o Voto Vencedor a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite. c) Quanto à infração no. 3 – Despesas de Propaganda e Marketing – Por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. d) Quanto à incidência de multa isolada – por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, para exonerar a multa isolada do lançamento. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que votaram por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a multa isolada. e) Quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício - Por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lucas Esteves Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 16-64.999, proferido pela 10ª Turma da DRJ/SPO, que, ao apreciar a impugnação apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la procedente em parte, mantendo parcialmente o crédito tributário.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

> "Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2287-2330, em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

Documento nato-digital

Infração nº 1 – falta de adição, na apuração do lucro real e da base da CSLL do ano-calendário 2008, do ganho obtido com a devolução de patrimônio de entidade isenta (Cetip).

A contribuinte apura o lucro real anual, efetuando recolhimentos mensais de IRPJ e de CSLL por estimativas.

Em 01/2003, o Banco GMAC S/A (GMAC) adquiriu um título patrimonial da associação Cetip por transferência da Distribuidora General Motors S.A. de Títulos e Valores Mobiliários, CNPJ 17.352.667/0001-56 (posteriormente denominada Banco GM S/A e, então, BGM Prestadora de Serviços S/A), que havia adquirido-o diretamente daquela associação em 30/04/90 (fls.9798). Entretanto, intimada a apresentar o custo de aquisição do título, a contribuinte não apresentou nenhum comprovante do valor de aquisição do bem (fls. 8293).

Em 31/03/2008, os títulos patrimoniais emitidos pela associação Cetip totalizavam 496. Com a desmutualização, o valor do patrimônio devolvido aos titulares da associação, sob a forma de ações da Cetip, foi de R$221.451.393,00, equivalendo a R$446.474,58 por título. No caso, a contribuinte recebeu, em 17/07/2008, 406.650 ações ordinárias da Cetip S/A, conforme extrato de movimentação de ações emitido pelo respectivo custodiante (fls. 312).

Posteriormente, a contribuinte reconheceu o lucro obtido com a venda das ações da Cetip S/A, sendo R$1.294.483,57 em 2009; R$230.698,93 em 2010 e R$ 379.504,80 em 2012. O valor de receita reconhecido em 2012 ocorreu após o início do procedimento fiscal, inibindo-se o efeito de postergação nos termos do art.909 do RIR/99 e art.6º do Parecer Normativo (PN) CST nº 02/86.

Conforme o art.17 da Lei nº 9.532/97, o valor tributável é representado pela diferença entre o valor recebido pela impugnante, sob a forma de ações da Cetip S/A, e o valor entregue para a formação do patrimônio da entidade isenta.

Constatado que o valor de R$446.474,54 não foi computado no lucro real do ano-calendário 2008, tampouco na base de cálculo da CSLL, efetuam-se os correspondentes lançamentos.

Infração nº 2 – Variações monetárias ativas dos depósitos judiciais

A contribuinte excluiu, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos períodos de junho a dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009, os seguintes valores de receitas de atualização monetária de depósitos relativos a ações trabalhistas e civis, conforme planilhas de fls.16-17 e 1500-1625:

Exclusões	2008	2009
Atualização monetária de dep. – civis	10.122.368,32	3.889.821,34
Atualização monetária de dep. - trabalhistas	4.524.183,19	466.601,95
Total	14.646.551,51	4.356.423,29

Referidas atualizações de depósitos, todavia, são corrigidas pela TR mais 0,5%, não estando abrangidas pela Lei 9.703/98.

Em razão de a atualização dos valores depositados não estar condicionada a eventual sucesso do depositante na ação judicial, o fato gerador do IRPJ e da CSLL não se desloca para o final da lide, conforme Solução de Consulta Disit/RF08 n° 36/13. Portanto, é indevida a referida exclusão perpetrada pela contribuinte.

Infração nº 3 – Despesas com promoções e relações públicas

Documento nato-digital

A contribuinte informou, na ficha 05 – Despesas Operacionais, das DIPJ dos anos-calendário 2008 e 2009 (fls.1629 e 1662), os seguintes valores de despesas com propaganda/publicidade (linha 20) e promoções/publicidade/relações públicas (linha 23), e respectivas parcelas consideradas indedutíveis, em R$:

Despesas	2008	Parc. indedutível
Propaganda/publicidade	1.667.544,97	450.000,00
Promoções/publicidade/relações públicas	2.595.515,29	153.657,21
Total	4.263.060,26	603.657,21

Despesas	2009	Parc. indedutível
Propaganda/publicidade	1.323.233,15	-
Promoções/publicidade/relações públicas	1.617.189,78	26.621,67
Total	2.940.422,93	26.621,67

Intimada a esclarecer essas despesas, a contribuinte apresentou os comprovantes relativos às despesas das contas 8.1.7.45.00.94.50.200 – Propaganda e Publicidade – Eventos Promocionais, 8.1.7.42.00.94.20.705 – Promoção e Relações Públicas/Promoção de Vendas e 8.1.7.42.00.94.20.306 – Promoção e Relações Públicas (fls.682-1398). Referidas despesas tratam de eventos realizados para estreitar o relacionamento com parceiros comerciais do grupo GMAC e benefícios concedidos aos funcionários das concessionárias GM que apresentarem o melhor desempenho entre os participantes.

Em 28/12/2009, a contribuinte reconheceu a despesa de R$500.000,00, registrada na conta 8.1.7.45.00.94.50.200 - Propaganda e Publicidade – Eventos Promocionais, apresentando autorização de pagamento de 28/12/2009 à General Motors do Brasil (GMB), CNPJ 59.275.792/0001-50, para a realização de ações de vendas e feirões de veículos em 11/2009 (fls. 577 e 1029-1036). No entanto, não foi comprovada a efetiva realização do serviço ou aquisição de bem, nem a relação do gasto com a atividade explorada pelo GMAC (financiamento de veículos) e com a manutenção da respectiva fonte de receita, tampouco eventual rateio do custo entre as empresas beneficiárias da despesa, mediante critérios objetivos previamente estabelecidos. Assim sendo, procedeu-se à glosa da referida despesa.

Nas contas 8.1.7.42.00.94.20.705 – Promoção e Relações Públicas/Promoção de Vendas e 8.1.7.42.00.94.20.306 – Promoção e Relações Públicas são reconhecidas, respectivamente, as despesas com o Clube Diamante e as despesas com eventos e torneios que seriam proporcionados aos parceiros comerciais. Sobre tais despesas, o GMAC apresentou às fls. 578-1398 documentos e os seguintes esclarecimentos, em síntese:

- Clube Diamante: o regulamento selecionou, em 2008 e 2009, 40 concessionárias por número de vendas GMB, volume de financiamento/leasing GMAC, seguros, e entrega de consórcio nacional Chevrolet pelo GMAC sobre a venda varejo GMB;

Documento nato-digital

- demais despesas com eventos e torneios classificados como despesas de relações públicas: os critérios adotados para distribuir os benefícios podem ou não estar expressos em regulamento.

Para eventos de menor proporção, como jantares, não há uma política detalhada, servindo tais eventos para estreitar o relacionamento com os parceiros comerciais do grupo GM.

Em relação à comprovação da usualidade ou normalidade da distribuição de benefícios aos parceiros comerciais, no setor de leasing, o GMAC esclareceu que não tem acesso às políticas e informações comerciais das empresas de leasing, não podendo atestar a usualidade ou normalidade desses benefícios entre as demais empresas de leasing.

No períodos de 2008 e 2009 foram deduzidas despesas com shows, eventos esportivos, passagens, estadias e jantares (demonstrativos às fls. 2318-2320), justificados pela contribuinte como eventos para estreitar o relacionamento com parceiros comerciais, porém sem comprovar qual o vínculo entre o beneficiário dessas despesas e a contribuinte.

Considerando que a atividade operacional do GMAC é conceder financiamentos para a compra de veículos, estando a motivação do cliente relacionada à taxa de juros praticada pelo banco, e que a premiação aos parceiros comerciais relaciona-se às vendas totais de veículos, financiamentos, seguros e consórcios, conclui-se que tais despesas não estão diretamente relacionadas com a manutenção da fonte produtora.

Note-se também que os gastos com brindes registrados na conta 8.1.7.42.00.94.20.705, no valor de R$34.878,00, foram deduzidos como despesa operacional, em desacordo com o art.13, VIII, da Lei nº 9.249/95.

Sendo assim, nos termos do art.299 do RIR/99 e Parecer Normativo (PN) CST nº 32/81, as despesas registradas nas contas 8.1.7.42.00.94.20.306 e 8.1.7.42.00.94.20.705, listadas a seguir, serão glosadas pois não atendem aos requisitos de essencialidade ou normalidade, caracterizando mera liberalidade da contribuinte:

Valores glosados – conta 8.1.7.42.00.94.20.705 – Desp. Prom. Rel. Públicas/Prom. Vendas (R$)

Ano-calendário	2008	2009
Brindes	1.163,00	9.077,22
Brindes Clube Diamante	34.878,00	-
Clube Diamante	564.896,42	460.689,96
Eventos e torneios	526.071,86	-
Visitas técnicas e viagens	4.000,00	-
Total	1.131.009,28	469.767,18

Valores glosados – conta 8.1.7.42.00.94.20.306 – Desp. Prom. Rel. Públicas (R$)

Ano-calendário	2008	2009
Eventos e torneios	339.607,35	254.423,52

Documento nato-digital

Da multa isolada: falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre a base de cálculo estimada

Tendo a contribuinte efetuado as deduções indevidas relatadas anteriormente, e compensado a base negativa da CSLL sem a existência de saldo (em razão do lançamento do processo nº 16327.001.482/2010-52), é devida a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de CSLL, a teor do art.44, II, da Lei nº 9.430/96 (demonstrativos de fls. 2326 e 2330).

Em decorrência das infrações apuradas nos anos-calendário 2008 e 2009, o auto de infração de IRPJ reduziu os respectivos prejuízos fiscais para 613.510.224,21 e 430.224.595,50, e foi apurada CSLL a pagar de R$2.484.546,41 e de R$837.092,10, respectivamente.

Os autos de infração constam às fls. 2331-2350, e foram fundamentados nos seguintes dispositivos legais:

Demonstrativo da base de cálculo apurada para o IRPJ

Infração	Enquadramento Legal	Fato gerador e valor (R$)
Ganhos auferidos em devolução do patrimônio social de entidades isentas	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; art.239 do RIR/99; art. 17, *caput*, e §§ 1º, 3º e 4º da Lei nº 9.532/97.	2008 – 446.474,58
Exclusões indevidas	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; art.247, 248, 249, parágrafo único, inciso VIII, 251, 277, 278, 299, 366 e 367 do RIR/99.	2008 – 14.646.551,51
		2009 – 4.356.423,29
Despesas não necessárias	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; art.247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.	2008 - 1.435.738,63
		2009 - 715.113,48
Despesas não comprovadas	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; art.247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.	2009 - 500.000,00
Despesas de brindes	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; art.247, 248, 249, parágrafo único, inciso VIII, 251, 277, 278, 299, 366 e 367 do RIR/99.	2008 - 34.878,00
		2009 – 9.077,22

Demonstrativo de alteração do prejuízo fiscal

Ano-calendário	2008	2009
Lucro real/prejuízo fiscal declarado	-700.180.479,81	-505.380.128,84
Lucro/prejuízo alterado (*)	-630.073.866,93	-435.805.209,49
Infração 1	446.474,58	-
Infração 2	14.646.551,51	4.356.423,29
Infração 3	1.470.616,63	1.224.190,70
Lucro real/prejuízo após infrações	-613.510.224,21	-430.224.595,50

(*) Lançamento do processo 16327.001.482/2010-52

Documento nato-digital

Demonstrativo da CSLL

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R$)
Principal	Art. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, com alterações do art.2º da Lei nº 8.034/90 e art.17 da Lei nº 11.727/2008; art.57 da Lei nº 8.981/95. alterado pelo art. 1º da Lei nº 9.065/95; art.2º da Lei nº 9.249/95; art.1º da Lei nº 9.316/96; art.28 da Lei nº 9.430/96.	3.321.638,51
Juros de Mora (até 12/2013)	Art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	1.423.792,86
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com alteração do art. 14 da Lei nº 11.488/2007.	2.491.228,89
Multa Isolada	Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com alteração do art. 14 da Lei nº 11.488/2007.	1.708.174,05
	TOTAL	8.944.834,31

Da Impugnação

Inconformada com a autuação, a empresa apresentou a impugnação de fls. 2353-2394, acompanhada dos documentos de fls. 2395-2874, apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

1. Infração nº 1: suposto ganho obtido com a aquisição e transferência do título patrimonial da Cetip (desmutualização)

Em 30/04/90, a Distribuidora General Motors S/A Títulos e Valores Mobiliários (Distribuidora GM) adquiriu um título patrimonial da Cetip, o qual foi transferido para a impugnante (então denominada Banco General Motors S/A) em 01/2003.

Por sua vez, os registros contábeis de fls. 2518 e 2569 indicam os valores históricos relativos à aquisição do título pela impugnante (R$0,14 e R$15.525,65).

Em 05/2008 ocorreu a desmutualização da entidade sem fins lucrativos Cetip, transferindo-se parte de suas atividades para a Cetip S/A, empresa de finalidade lucrativa. Na ocasião, os antigos associados da Cetip tiveram seus títulos patrimoniais substituídos por ações da Cetip S/A.

O balanço da Cetip em 31/03/2008 apurou o valor da parcela cindida em R$201.698.400,00, o qual resulta no valor devolvido por título de R$406.650,00, em ações da Cetip S/A. Tal montante equivalia ao valor atualizado dos títulos patrimoniais.

1.1. A alienação das ações da Cetip S/A pela impugnante

Em meados de 2009 a impugnante alienou suas ações da Cetip S/A e ofereceu à tributação o valor de R$1.310.009,22.

Em 2010 o preço das ações sofreu um ajuste, resultando em valor adicional pago à impugnante de R$230.698,93, o qual foi oferecido à tributação pela impugnante nesse mesmo ano.

Posteriormente, em 2012, a impugnante ofereceu à tributação a parcela de R$379.504,80. Tal pagamento não pode ser desconsiderado pela fiscalização por ter sido realizado após iniciado o procedimento fiscal, pois não há previsão legal nesse sentido.

O valor total das alienações das ações foi de R$1.920.212,95 e, após a dedução do custo de aquisição de R$15.525,78, apurou-se um ganho de capital de R$1.904.687,17, tributado conforme Darf de fls. 2761-2799. Assim, o valor da atualização dos títulos patrimoniais da Cetip foi oferecido à tributação quando da venda das ações em 2009.

Documento nato-digital

O auto de infração deve indicar o valor do crédito exigido, conforme o art.10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72. Em razão de os valores recebidos na desmutualização da Cetip já terem tributados pela requerente, é nula a autuação, eis que não considerou tais recolhimentos.

1.2. O tratamento tributário do processo de desmutualização da Cetip

A substituição dos títulos patrimoniais por ações da Cetip S/A equivale a uma simples permuta, sem nenhum acréscimo patrimonial à impugnante.

Não houve lucro apurado pela impugnante, pois os títulos foram substituídos por ações a valores contábeis, não caracterizando os fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

Note-se que parte do patrimônio da Cetip não foi devolvida à impugnante, e sim transferida diretamente à Cetip S/A. Assim, não houve a devolução do patrimônio da Cetip aos seus associados, tampouco apurou-se ganho de capital pela impugnante.

A Solução de Consulta Cosit nº 07/2002 dita que a atualização dos títulos de associação civil não é tributada quando tais ativos são devolvidos aos titulares pelo valor contábil. Reza ainda que o art. 17 da Lei nº 9.532/97 não se aplica ao caso, devendo ser aplicado o art.22 da Lei nº 9.249/95, o qual estabelece que somente há ganho de capital se a devolução dos valores investidos ocorrer por valor de mercado.

Na mesma linha, a SRF, na Solução de Consulta nº13/97, entendeu que a mera substituição de títulos patrimoniais por ações não configura incidência de IRPJ e de CSLL.

Cite-se ainda a Portaria MF nº 785/77, a qual estabelece a não incidência de IRPJ e de CSLL sobre o valor da atualização dos títulos patrimoniais. A antiga CST, atual Cosit, também editou diversas normas a respeito do assunto, a saber: Pareceres nº 2.111/81; 911/83 e 2.867/83.

Cabe dizer que os títulos patrimoniais passaram a ter o mesmo tratamento tributário de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP), por força do art.23 do Decreto-Lei nº 1.598/77, alterado pelo art.1º do Decreto-Lei nº 1.648/78. No mesmo sentido a Solução de Consulta nº 13/97, o art. 32 da Lei nº 8.981/95, a Portaria MF nº 785/77 e os arts. 225 e 389 do RIR/99.

As normas do Cosif (Cap.1, item 11, subitem 3, parágrafo 3) também exigiam a contabilização da reserva de atualização dos títulos de modo idêntico ao MEP. E, conforme o PN nº 78/78 e o Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 09/81, quando a legislação bancária ou regulatória exigir a aplicação do MEP, tal regra deve produzir efeitos fiscais.

1.3. Exigência de valores já oferecidos à tributação: configuração de *bis in idem*

Na apuração do ganho de capital na venda de ações, a impugnante utilizou como custo de aquisição o valor de R$15.525,78, o qual corresponde ao custo de aquisição do título da Cetip.

Assim, deve ser cancelada a autuação, por exigir valores já recolhidos pela empresa.

2. Infração nº 2: exclusão de receitas decorrentes da variação monetária de depósitos judiciais realizados em ações cíveis e trabalhistas

Por determinação do Banco Central do Brasil (Bacen), as instituições financeiras, como a impugnante, devem registrar a variação monetária ativa dos depósitos judiciais em contas de resultado.

Por outro lado, para não afetar a base tributável do IRPJ e da CSLL, pois não se trata de acréscimo patrimonial, a impugnante excluiu tais valores no Lalur.

O fato gerador do IRPJ, segundo o art.43 do CTN, é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

O deslocamento da tributação para o final da lide, no caso de variações sobre depósitos judiciais tributários, não decorre da Lei nº 9.703/98, mas sim da disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Documento nato-digital

No caso, não havia disponibilidade jurídica ou econômica sobre os valores de variação monetária, pois estão à disposição do juízo e dependem de evento incerto (êxito na demanda). Assim, não ocorreu o fato gerador do IRPJ ou da CSLL.

Além disso, as normas cíveis e trabalhistas relativas aos depósitos judiciais (normas de serviço da Corregedoria Geral da Justiça Estadual de São Paulo, provimentos nº 50/89 e 30/13; e consolidação dos provimentos da Corregedoria Geral da Justiça do Trabalho) também dispõem que tais valores estão à disposição do juízo e dependem de sua autorização para levantamento.

O entendimento da Solução de Consulta nº 36/13 é equivocado, pois antes do trânsito em julgado de uma decisão, existe apenas uma expectativa de direito da aquisição de renda, e não disponibilidade jurídica ou econômica.

Conclui-se que, para não incidir a tributação, basta que o depósito permaneça vinculado ao juízo, não havendo distinção se o depósito for cível, trabalhista ou tributário. Nesse sentido a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, e da RFB (Soluções de Consulta nº 393/12, 27/13 e 33/13).

Além disso, é possível que a variação monetária de 2008/2009 já tenha sido tributada em razão do êxito da impugnante em algumas ações, ou tenha sido convertida em renda da parte contrária com os respectivos depósitos, não sendo uma renda da impugnante. Assim, a autuação representaria uma dupla tributação em certos casos, e um indébito tributário se a impugnante tiver perdido a ação.

E, no caso de tributação da variação monetária com insucesso da impugnante na demanda após cinco anos, o indébito não poderia ser restituído, eis que atingido pela decadência.

Do exposto, requer-se o cancelamento da exigência de IRPJ e de CSLL sobre a variação monetária auferida nos anos de 2008 e 2009 sobre os depósitos judiciais de natureza cível e trabalhista.

3. Infração nº 3: glosa de despesas de propaganda e marketing consideradas indedutíveis ou sem comprovação

As despesas glosadas decorrem de gastos com propaganda e marketing, no caso, eventos e torneios utilizados pela impugnante para incentivar a concessão de financiamento de veículos e expor a sua marca às concessionárias, que oferecem financiamento para a compra de veículos, e aos clientes, que compram os veículos financiados e optam pelo produto da impugnante.

Assim, trata-se de campanha de propaganda direcionada às concessionárias e clientes para incentivar a venda de financiamentos, objeto social da impugnante.

3.1. As despesas incorridas pela impugnante e glosadas pela fiscalização

Para conceder os financiamentos, a impugnante recorre às concessionárias parceiras na intermediação de contratos de financiamentos de veículos aos clientes finais.

Por sua vez, nas concessionárias existem outras instituições financeiras que podem oferecer o financiamento.

Diante da concorrência, as campanhas de promoção da marca visam aumentar o número de financiamentos realizados com a impugnante, conforme relatórios de fls. 2805-2808.

Essas campanhas consistem em eventos que incentivam o cumprimento de metas para os funcionários das concessionárias que oferecem os produtos financeiros da impugnante. O objetivo é estimular a intermediação de contratos de financiamento entre a impugnante e os clientes finais.

As despesas glosadas pela fiscalização, em R$, foram:

Documento nato-digital

Conta 8.1.7.42.00.94.20.705 – Desp. Prom. Rel. Públicas/Prom. Vendas

Ano-calendário	2008	2009
Brindes	1.163,00	9.077,22
Brindes Clube Diamante	34.878,00	-
Clube Diamante	564.896,42	460.689,96
Eventos e torneios	526.071,86	-
Visitas técnicas e viagens	4.000,00	-
Total	1.131.009,28	469.767,18

Conta 8.1.7.42.00.94.20.306 – Desp. Prom. Rel. Públicas

Ano-calendário	2008	2009
Eventos e torneios	339.607,35	254.423,52

Tais despesas incorridas são habituais e necessárias à manutenção da fonte produtora da impugnante, e foram contabilizadas como promoções, relações públicas, propaganda e marketing.

3.1.1. Dedutibilidade de despesas relacionadas com o Clube Diamante

O Clube Diamante consiste em um programa no qual os parceiros comerciais das concessionárias da rede Chevrolet ganham viagens e prêmios pelo cumprimento de metas relacionadas com a intermediação de contratos de financiamento e leasing de veículos, de acordo com o regulamento de fls. 2808-2812 e documentos às fls. 2813-2814.

Para a realização das viagens foi contratada a Top Service Turismo Ltda (Top Service), conforme contrato de prestação de serviços de fls. 2815-2824 e documentos de fls. 2825-2853. A autorização de pagamento de fls. 2854, requisitada pelo departamento de marketing da impugnante, confirma que se trata de despesas de propaganda.

A fiscalização considerou que tais despesas tinham um caráter de liberalidade, entendimento equivocado pois os art. 366 do RIR/99 e 54 da Lei nº 7.450/85 autorizam as deduções com propaganda. Essas compreendem, por sua natureza, os gastos com as atividades promocionais relativas ao Clube Diamante.

Tais gastos estão relacionados com a manutenção das metas e da motivação dos parceiros comerciais, sendo despesas necessárias ao negócio da impugnante.

Ressalte-se que as vantagens do Clube Diamante aplicam-se somente àqueles que cumprem as metas definidas no programa. Da mesma forma, as despesas com os "Brindes Clube Diamante" não se trata de distribuição aleatória de brindes, mas de produtos fornecidos como incentivo ao cumprimento das metas pelos parceiros da impugnante.

Portanto, as despesas com o Clube Diamante são imprescindíveis ao cumprimento do objeto social da impugnante, sendo legais e regulares sua deduções do lucro real.

3.1.2. Dedutibilidade de despesas com propaganda: eventos e promoções

Cabe destacar que grande parte dos eventos e torneios se destina aos participantes do Clube Diamante, aplicando-se, portanto, a mesma argumentação anteriormente exposta.

Documento nato-digital

Os eventos promovidos pela impugnante visam estimular os negócios, sendo despesas necessárias e usuais à manutenção da fonte produtora. Como exemplo, o "Rally GMAC – by Clube Diamante – 2009" (Rally) é uma campanha de incentivo às vendas financiadas destinada aos parceiros comerciais da rede Chevrolet, conforme documentos de fls.2855-2869.

Assim como no Clube Diamante, o departamento de marketing/vendas da impugnante faz o controle, apuração dos resultados e comunicação aos vencedores da campanha. E também aqui as despesas do programa se relacionam com a consecução do objeto da impugnante, pois os ganhadores são os parceiros que mais vendem os financiamentos.

Outro evento destinado aos parceiros comerciais do Clube Diamante são as campanhas que distribuem ingressos para o Grande Prêmio do Brasil de Fórmula 1 (GP Brasil), realizadas nos mesmos moldes do evento Rally, com o objetivo de aumentar as vendas de financiamentos e leasing (fls. 2870-2873). Na mesma linha, a impugnante promove outros eventos com o mesmo objetivo, conforme fotos de fls. 2874.

Por fim, a impugnante anexa aos autos a minuta de aprovação e comprovante de pagamento de R$500.000,00 à General Motors do Brasil Ltda (GMB), fls. 2802-2804. Conforme a minuta, o valor foi pago para apoiar a realização de vendas e feirões adicionais de veículos em 11/2009, comprovando a ocorrência da despesa. Tais ações de vendas e feirões são despesas necessárias e essenciais para o aumento de vendas da impugnante, eis que os financiamentos são concedidos para os veículos daquela montadora.

Do exposto, requer-se o cancelamento das glosas efetuadas.

4. A abusividade da exigência concomitante de multa isolada e de ofício: estimativas mensais de CSLL do ano-calendário de 2009

É improcedente a cobrança de multa, seja isolada ou punitiva, pois, conforme demonstrado, os tributos em tela são indevidos.

A multa de ofício de 75% é excessiva e extrapola a razoabilidade e a proporcionalidade, devendo ser reduzida. Além disso, não pode ser exigida duas vezes, pois extrapola a Lei nº 9.430/96. O art. 44 dessa Lei prevê apenas uma única hipótese de penalização: a falta de pagamento de tributo.

A cobrança simultânea das multas viola o princípio da consunção, pelo qual a penalidade aplicável à conduta principal (multa de ofício) prevalece sobre a penalidade prevista para a conduta meio (falta de recolhimento das estimativas mensais), conforme a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pontue-se ainda que, em razão do fato gerador dos tributos em tela ocorrer no encerramento do exercício, a fiscalização somente pode apurar o crédito devido após o encerramento dos períodos-base.

Diante disso, não há que se falar em multa isolada ou falta de pagamento de estimativa quando houve a devida apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL após o fim do período-base.

5. A impossibilidade de incidência de juros Selic sobre a multa

A taxa Selic não se aplica aos créditos tributários.

Por sua vez, a atualização do valor das multas não tem amparo em lei, mas no Parecer Cosit nº 28/98. Ocorre que o art.61 da Lei nº 9.430/96, utilizado pela Cosit para sustentar tal exigência, trata somente da incidência de juros sobre débitos de tributos e contribuições, não mencionando as multas de ofício. Assim, resta inaplicável a cobrança de juros sobre a multa.

6. Protesto por provas

A impugnante protesta pela juntada posterior de documentos que se possam fazer necessários, conforme o art.16, § 4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72, e em razão da verdade material norteadora do processo administrativo fiscal.

Documento nato-digital

Em 25/02/14, a impugnante apresentou petição (fls.2881-2939) requerendo a juntada de:

- documento da GMB explicativo das ações realizadas no feirão e dos anúncios que indicam as condições de financiamento da impugnante;

- notas fiscais dos serviços tomados pela GMB com agências de publicidade, para viabilizar o feirão.

A mesma petição e documentos constam no processo apenso nº 10010.027961/0214-28".

No julgamento realizado em 28/01/2015, por meio do Acórdão nº 1664.999, a 10ª Turma da DRJ/SPO manteve parcialmente o crédito decorrente da infração 1 e integralmente o das demais infrações, conforme acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL. GANHO SUJEITO À TRIBUTAÇÃO.

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

DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DA ASSOCIAÇÃO ISENTA CETIP.

O método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica aos títulos patrimoniais da associação isenta Cetip.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. IRPJ. FATO GERADOR.

As variações monetárias ativas decorrentes de atualização dos depósitos judiciais, à exceção daqueles efetuados ao amparo da Lei nº 9.703/98, caracterizam, dada sua disponibilidade jurídica e econômica, fato gerador do IRPJ.

VALORES LANÇADOS COMO DESPESAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Cabível a exigência de ofício sobre valores contabilizados como despesas pela contribuinte, quando não apresentados documentos hábeis e idôneos a comprovar a dedutibilidade de tais valores.

AUTO DE INFRAÇÃO. BASE TRIBUTÁVEL. ERRO DE CÁLCULO. RETIFICAÇÃO.

Deve ser retificada a base tributável dos tributos lançados quando constatado erro de cálculo na apuração de seu montante.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2008, 2009

Documento nato-digital

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a impugnante demonstrar, via requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO.

Aplica-se a multa de ofício à alíquota de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, nos casos de lançamento de ofício de crédito tributário não pago pela contribuinte no prazo legal.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%**,** isoladamente, sobre o valor de *estimativa mensal* que deixe de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja 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, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.

JUROS SOBRE MULTA. TAXA SELIC.

A multa, isolada ou de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Taxa Selic exigida nos termos da Lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, com juntada de novos documentos, pugnando pelo provimento de seu recurso.

Numa primeira votação, esta Turma de Julgamento decidiu converter o processo em diligência, com a finalidade de ***identificar os valores efetivamente recebidos pela recorrente com a alienação das ações da CETIP S.A, bem assim, qual valor do ganho auferido com a alienação das ações foi reconhecido em contas de resultado e oferecido à tributação, através sua inclusão na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2012, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a fiscalização, após análise da escrituração contábil e fiscal da contribuinte, bem assim, dos demais documentos anexados ao processo, dentre eles os comprovantes de pagamentos (DARFs) das estimativas, elabore relatório demonstrando os efeitos de eventual postergação no recolhimento dos tributos.***

Documento nato-digital

Em decorrência, a DEINF/SP carreou aos autos o documento de fls. 3437-3462, com o objetivo de esclarecer os questionamentos levantados por esta Turma, quando da Resolução nº 1301-000.576.

Instado a se manifestar acerca do resultado da diligência, o Contribuinte contradita parcialmente suas conclusões, renovando seu pleito pelo provimento integral do Recurso Voluntário apresentado e, alternativamente, que o processo seja novamente convertido em diligência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Síntese do Fatos

A presente autuação exige débitos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário de 2008 e 2009, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, além de multa isolada de 50% sobre o valor das estimativas mensais de CSLL do ano de 2009, pelas seguintes infrações:

(i) não oferecimento à tributação pelo IRPJ e CSLL, no ano de 2008, do valor correspondente à valorização dos títulos patrimoniais da CETIP, em decorrência do processo de desmutualização dessa entidade;

(ii) exclusão indevida na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de receitas financeiras oriundas de variação monetária de depósitos judiciais relativos a ações cíveis e trabalhistas; e

(iii) dedução indevida de despesas propaganda e marketing, caracterizadas como não necessárias.

Por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário, esta Turma de Julgamento concluiu pela necessidade de conversão do julgamento em diligência para que a Fiscalização, no caso da desmutualização da CETIP, após a análise da escrituração contábil e fiscal do Requerente, demonstrasse os efeitos de eventual postergação no recolhimento dos tributos.

Nesse sentido, nos termos da referida Resolução, a diligência teve o escopo de identificar: (i) os valores efetivamente recebidos pelo Requerente com a alienação das ações da CETIP; e (ii) qual o valor do ganho auferido nessa operação foi reconhecido em contas de resultado e oferecido à tributação nos autos de 2009, 2010 e 2012.

De acordo com o Relatório de Diligência, o valor líquido de comissão recebido pelo Requerente com a alienação da CETIP foi de R$ 1.917.668,22. A conclusão baseou-se nos demonstrativos da CETIP com alguns ajustes, conforme detalhamento abaixo (item 5 do relatório):

> *(i) Data de fechamento (pagamento – 08/05/2009): cláusula 2.2 do Contrato de Compra e Venda de 16.04.2009, o preço de aquisição das ações livres é de R$ 4,056, sendo R$ 3,042 referentes à parcela paga na data de fechamento (à vista) e R$ 1,014 correspondente ao preço pago pela ações retidas, nos termos da*

Documento nato-digital

cláusula 2.6 do Contrato. Assim, o valor à vista recebido pela venda de 95.288 ações foi de R$ 304.288,37 e a parcela retida foi de R$ 96.622,03;

(ii) Data de fechamento (pagamento 20/07/2009): cláusula 2.2 do Contrato de Compra e Venda de 17/07/2009, o preço de aquisição das ações ordinárias classe A é de R$ 4,103, sendo R$ 3,077 referentes à parcela à vista (pagamento na data do fechamento) e R$ 1,026 correspondente ao preço pago pelas ações retidas, nos ermos da cláusula 2.3 do Contrato. Assim, o valor avista recebido pela venda de 311.362 ações foi de R$ 969.146,22 e a parcela retida foi de R$ 319.457,41;

Desta forma, concluiu a diligência que a quantidade total de ações vendidas (406.650) foi realizada em duas etapas, no montante de R$ **1.689.514,02** (descontado o valor de R$ 8.383,51 a título de comissão dos bancos), conforme quadro abaixo:

TOTAL VENDIDO - QUANTIDADE	406.650		
TOTAL VENDIDO EM VALOR À VISTA	1.273.434,58		
TOTAL VENDIDO EM VALOR TOTAL	1.697.907,53		
VALOR VENDIDO (TOTAL - VALOR À VISTA)	424.472,95		
PARCELA RETIDA	416.089,44		
FEE DOS BANCOS	8.383,51		
CONTRATO DE COMPRA E VENDA	16.04.2009	17.07.2009	TOTAL
QUANTIDADE ALIENADA	95.288	311.362	406.650
R$/AÇÃO	4,207354546218	4,13860271966393	4,154712947252
	R$400.910,40	R$1.288.603,62	R$1.689.514,02
TOTAL COM COMISSÃO	4,228405675426	4,1591177150712	4,175353571868
VALOR	R$402.916,32	R$1.294.991,21	R$1.697.907,53
VALOR À VISTA	R$304.288,37	R$969.146,21	R$1.273.434,58
VALOR TOTAL ALIENADO	R$400.910,40	R$1.288.603,62	R$1.689.514,02
DIFERENÇA= PARCELA RETIDA	R$96.622,03	R$319.457,41	R$416.079,44

Na sequência, o referido Relatório tratou do ajuste de preço de aquisição recebido pelo Requerente no montante de R$ 228.237,11, nos termos da Carta de 23/03/2010, enviada pela CETIP. Assim, de acordo com os demonstrativos da CETIP, o total recebido pela venda das ações foi de R$ **1.917.668,22**.

DOCUMENTOS CETIP	VALOR
CONTRATO 16.04.2009	R$402.916,32
CONTRATO 17.07.2009	R$1.294.991,21
TOTAL	R$1.697.907,53
AJUSTE DE PREÇO DE AQUISIÇÃO	R$228.154,20
TOTAL	R$1.926.061,73
VALOR RECEBIDO SEM O FEE DOS BANCOS	R$1.689.514,02
TOTAL	R$1.917.668,22

A Recorrente discorda de tal conclusão, esclarecendo que os valores apurados pelo Fisco, tendo por base os documentos enviados pela CETIP, correspondem aqueles

Documento nato-digital

informados pela Recorrente em sua Impugnação, sendo que a única diferença é o valor registrado como recebido a título de ajuste de preço. Enquanto a CETIP indicou o valor de R$ 228.154,20, a Recorrente registrou como recebido o montante de R$ 230.698,93, e que essa diferença corresponde ao reajuste em função da taxa DI, de 19/03/2010, até a data do efetivo pagamento, realizado em 08/04/2010. A tabela colacionada em seu recurso, reproduzida a seguir, faz a comparação e discrimina a diferença:

DOCUMENTOS CETIP	VALOR - CETIP	VALOR - GMAC
CONTRATO 16.04.2009	R$402.916,32	R$402.916,32
CONTRATO 17.07.2009	R$1.294.991,21	R$1.294.991,21
TOTAL	R$1.697.907,53	R$1.697.907,53
AJUSTE DE PREÇO DE AQUISIÇÃO	R$228.154,20	R$230.698,93
TOTAL	R$1.926.061,73	R$1.928.606,46
VALOR RECEBIDO SEM O FEE DOS BANCOS	R$1.689.514,02	R$1.689.514,02
TOTAL	**R$1.917.668,22**	**R$1.920.212,95**
DIFERENÇA		**R$2.544,73**

Em seguida, reitera que o valor total apurado na alienação das ações e reconhecido nas contas de resultado foi de R$ 1.920.212,95 e não de R$ 1.917.668,22, esclarecendo ainda que o valor de R$ 1.504.133,51 foi de fato equivocadamente indicado em seu Recurso Voluntário; porém, acrescentando os valores de R$ 96.622,03 (contrato de 16.04.2009) e R$ 319.457,41 (contrato de 17.07.2009), não incluído por equívoco da Recorrente, chega-se também ao montante de R$ 1.920.212,95.

Com referência ao ganho auferido e reconhecimento nas contas de resultado, o relatório de diligência afirma que os lançamentos nas contas e resultado no ano de 2009, relativamente ao reconhecimento contábil da venda das ações da CETIP, mostra uma receita total registada de R$ 1.310.009,21 e uma despesa de R$ 15.525,65, originando um ganho de R$ 1.294.483,56, e que tal montante foi incluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do periodo:

> *7. VALOR INCLUÍDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.*
> *7.1. EM 2009: o valor incluído nas contas de resultado, conforme descrito no item anterior, foi de R$ 1.294.483,56, correspondendo a receita informada na conta 7.3.1.30.00.73.103, no valor de R$ 1.310.009,21, referente exclusivamente a receita decorrente da venda das ações da Cetip, de acordo com os contratos. E como despesa, na conta 8.1.8.30.99.99.90.106, no valor de R$ 15.525,65, referente ao custo de aquisição das quotas dos títulos da Cetip. Documento comprobatório da identificação das contas onde foram registradas as receitas e despesas relativas a venda das ações Cetip, Razão das contas Cetip, folhas 2235 a 2238. Conciliado com as informações constantes dos balancetes referentes a junho e dezembro de 2009, apuração do resultado do período e comparado com a DIPJ, ficha 07 de apuração do resultado. Demonstra que o lucro líquido antes da CSLL, R$ 66.037.429,39, e o lucro líquido antes do IRPJ, valor R$ 70.970,151,44, contém o resultado da venda das ações da Cetip, no valor de R$ 1.294.483,56. Os registros de receita foram efetivados na conta*

Documento nato-digital

7.3.1.30.00.73.00.103, nas datas de 29/05/2009 e 31/07/2009, e na conta 8.1.8.30.99.99.90.106, na data de 29/05/2009.

Em relação aos registros de 2010 e 2011, essa mesma diligência constatou que não foi apresentado nem o Razão da conta de resultado, como também os balancetes dos períodos, o que prejudica a pretensão da Recorrente, por falta de comprovação de suas alegações. Neste ponto, a Recorrente faz juntada de nova documentação.

E, por fim, em conclusão, o relatório de diligência consigna que (i) em 2009 não ocorre o instituto da postergação, uma vez que foi apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL; (ii) há estimativa recolhida em abril de 2010, no entanto, não é possível confirmar a inclusão da receita no resultado do período declarado na DIPJ, para fins de considerar o instituto da postergação; (iii) há estimativa recolhida para maio de 2012, contudo, também não é possível confirmar a inclusão da receita no resultado do período declarado na DIPJ e que o registro contábil foi realizado após o início da fiscalização.

A respeito de tal conclusão, aduz a Recorrente, em sua manifestação, que independentemente do correto tratamento fiscal adotado em relação à operação de desmutualização da CETIP, para fins de ganho de capital, utilizou como custo de aquisição o investimento inicial no valor de R$ 15.525,78, o que demonstra, em sua ótica, que o montante de R$ 446.474,58, correspondente à desmutualização, foi tributado no momento da efetiva alienação das ações da CETIP, requerendo o cancelamento da tributação, por dupla exigência de IRPJ e CSLL sobre o mesmo ganho/receita.

Da Análise do Recurso Voluntário

A operação de desmutualização da associação CETIP envolveu a devolução do patrimônio dessa entidade isenta, e a emissão de ações ordinárias da CETIP em 01/07/2008, atribuídas aos detentores dos títulos patrimoniais daquela associação, conforme atestam os itens 5.1 e 5.2 do instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP, de 14/04/2008, aprovado pela AGE de 29/05/2008, a seguir:

> 5.1. Efetivada a Operação, em 1º de julho de 2008 haverá a emissão de ações ordinárias da CETIP S.A., a serem atribuídas aos atuais detentores de títulos patrimoniais da CETIP ASSOCIAÇÃO em substituição a suas atuais participações.
>
> 5.2. O número de ações de emissão da CETIP S.A. a ser atribuído aos atuais detentores dos títulos representativos do patrimônio da CETIP ASSOCIAÇÃO será determinado com base nos valores patrimoniais contábeis, apurados em 31 de março de 2008,(...) (destacou-se)

Conforme se infere, houve a emissão de novas ações que foram entregues aos associados da entidade isenta CETIP, confirmando que os antigos títulos patrimoniais da entidade isenta foram extintos, e não "transformados" em ações da BOVESPA Holding S/A.

Assim sendo, não procede a tese de que os associados não teriam recebido seus títulos. A devolução ocorreu sob a forma de ações da sociedade anônima CETIP S/A, que possui finalidade lucrativa, ao contrário da associação CETIP, que era uma entidade sem finalidade lucrativa.

Assentado que a Recorrente recebeu novas ações emitidas pela CETIP S/A, conclui-se que não houve permuta nem mera troca de nomes dos bens, tampouco reclassificação contábil de ativos. Com efeito, houve a devolução do patrimônio da entidade isenta, na parcela

Documento nato-digital

representada pelos títulos patrimoniais aos antigos associados, os quais receberam ações da nova sociedade anônima formada.

Pelo exposto, conclui-se que na operação de desmutualização houve a efetiva devolução dos títulos patrimoniais da entidade isenta aos seus detentores, entre estes a Recorrente.

Da tributação pelo IRPJ e CSLL do ganho de capital ocorrido na devolução do patrimônio da associação CETIP

Por existir uma diferença entre o valor dos bens ou direitos recebidos em devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro, bens ou direitos, que foram entregues para a formação do patrimônio da associação CETIP, aplica-se o art. 17 da Lei nº 9.532/97:

> 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 subseqüente ao recebimento dos valores.
>
> § 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, a diferença a que se refere o caput será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita.
>
> § 4º Na hipótese do parágrafo anterior, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a pessoa jurídica deverá computar:
>
> a) a diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;
>
> b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado. (destacou-se)

Registre-se que o citado dispositivo não menciona operações de cisão ou transformação, nem extinção da entidade constituída como associação, pelo que restam ineficazes as alegações da Recorrente a esse respeito. Além disso, o fato de eventual parcela do patrimônio da entidade isenta ter sido transferida à CETIP S/A não influi na autuação em análise, visto que se está tributando o ganho obtido, pelos associados, na devolução dos títulos patrimoniais da CETIP.

Considerando que, no caso, houve acréscimo patrimonial, eis que o valor recebido pelos associados foi maior que o custo do título patrimonial da CETIP, é correta a tributação do ganho obtido na devolução dos títulos patrimoniais.

Em relação ao valor tributado, constato que a Recorrente não apresentou documentação hábil e idônea apta a comprovar o custo de aquisição do título patrimonial, não sendo possível a comprovação nem em sede de impugnação ou recurso, enm em sede de diligência.

Documento nato-digital

Os registros do razão apresentados nas fls. 2518 e 2569 não servem, por si só, como meio de comprovação dos valores lançados como custo de aquisição do título patrimonial.

Ora, embora a contabilidade faça prova a favor do contribuinte, é necessário que ela seja suportada por documentos hábeis a comprovar os respectivos registros contábeis, conforme o teor do art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77, insculpido no art. 923 do RIR/99, a seguir transcrito:

> Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Assim, o simples registro contábil não constitui elemento suficiente para comprovação dos atos e fatos administrativos, devendo a escrituração ser fundamentada em documentos hábeis para a perfeita validade desses eventos.

Não sendo comprovado o custo da aquisição do título patrimonial, correta a iniciativa da fiscalização, a meu ver, de considerá-lo zero.

Portanto, restam corretos os lançamentos efetuados a este título, negando-se, no tópico, provimento ao Recurso Voluntário.

Das variações monetárias ativas dos depósitos judiciais

Neste tópico, a fiscalização exige crédito tributário de IRPJ e CSLL decorrente da variação monetária auferida nos depósitos judiciais de natureza cível e trabalhista nos anos de 2008 e 2009, sob o fundamento de que somente os depósitos judiciais de natureza tributária – regidos pela Lei nº 9.703/98 – teriam disposição legal expressa de tributação no momento da solução da lide (Solução de Consulta nº 36, de 2013).

No mesmo sentido entendeu o Acórdão recorrido, ao consignar que os depósitos judiciais continuam fazendo parte do patrimônio do depositante e, portanto, devem ser oferecidos à tributação.

A recorrente defende-se esclarecendo, inicialmente, que por determinação do Banco Central do Brasil (BACEN), as instituições financeiras, que é o caso da recorrente, devem registrar a variação monetária ativa dos depósitos em suas contas de resultado para fins de apuração do balanço e resultado da empresa e que, de outra parte, para que não afete a base de cálculo do IRPJ e CSLL, faz a exclusão dos valores no LALUR. Assim, ao contrário do que restou consignado no Acórdão recorrido, ao aplicar as regras do BACEN, não estaria deixando de aplicar a legislação tributária em vigor, até mesmo porque, em sua ótica, sobre tais valores de variação monetária, não haveria disponibilidade jurídica ou econômica, já que se encontravam à disposição do Juízo e dependiam de evento totalmente incerto: êxito na demanda cível ou trabalhista.

Concordo com o entendimento defendido pelo Contribuinte. Com efeito, o artigo 43 do CTN restringiu a incidência do imposto às hipóteses em que se verifica a ocorrência de acréscimo patrimonial do contribuinte, que se caracteriza por uma aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Documento nato-digital

Logo, não se pode confundir a mera "expectativa de direito de aquisição de renda" com a "aquisição do direito de receber", que vem a ser, segundo penso, a disponibilidade jurídica de que trata o artigo 43 do CTN.

De outra parte, a aquisição da disponibilidade econômica da renda refere-se à aquisição da moeda, dos bens ou dos recursos, ou seja, o beneficiário adquire a propriedade e a posse dos mesmos, o que não é o caso dos autos.

Ora, as atualizações monetárias de depósitos judiciais realizados antes do trânsito em julgado da decisão, sejam eles de qualquer natureza, o que há é apenas uma expectativa de direito à aquisição da renda em razão de um evento incerto.

Logo, compreendo que não há na hipótese a ocorrência do fato gerador do IRPJ ou da CSLL para a incidência de tais tributos, uma vez que, após o depósito judicial, tanto a quantia depositada como as receitas decorrentes da sua variação ativa, não estavam disponíveis para o Contribuinte. Haveria no caso, no máximo, mera expectativa de que os valores depositados, futuramente, fossem devolvidos. Feito o depósito, a quantia depositada deixou de integrar o patrimônio do Recorrente, acarretando a ausência de disponibilidade jurídica ou econômica sobre tais valores depositados.

Entendimento semelhante foi consignado pela 1ª Seção do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que entendeu que a quantia depositada deixa de estar disponível ao contribuinte até que ocorra decisão transitada em julgado que lhe seja favorável:

> "(...) A questão em exame já foi enfrentada em diversos ocasiões nesta Corte, tendo a 1ª Seção, por ocasião do julgamento dos EResp 479.725/BA, de minha relatoria, DJU 26/09/05, pronunciando-se na mesma linha dos arestos paradigmáticos, ou seja, de que **o depósito judicial efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado pelo depositante após sentença final transitada em julgado em seu favor, nos termos do consignado no art. 32 da Lei 6.830/80**." (ministro José Delgado, publicado no DJ de 5.11.2007 – grifos são nosso!

E nem se fale que tal entendimento seria aplicável apenas nos depósitos efetuados em ações tributárias. Ora, o fato é que, independentemente da natureza do depósito judicial realizado, seja ele tributário, cível ou trabalhista, não há disponibilidade econômica ou jurídica dos valores depositados, vez que eles ficam à disposição do juízo!

Não há, no caso, em qualquer das hipóteses, nem mesmo a certeza de que haveria disponibilidade jurídica-econômica no futuro, já que dependeria de êxito no processo judicial!

Assim, sendo certo que a disponibilidade do montante relativo a variações monetárias positivas dos depósitos ocorrerá com o êxito da ação e/ou autorização do Juiz para o seu levantamento, não é menos certo também consignar que este será o momento em que tais valores devem ser tributados, independentemente de eventuais registros contábeis realizados.

Logo, com base neste entendimento, a exigência fiscal dos valores de IRPJ e CSLL sobre a variação monetária auferida nos autos de 2008 e 2009 sobre os depósitos judiciais de natureza cível e trabalhista, devem ser cancelada, dando-se, neste tema, provimento ao Recurso.

Das despesas com promoções e relações públicas.

A fiscalização glosou as seguintes despesas do contribuinte:

Documento nato-digital

- despesa de ações de vendas/feirões de R$500.000,00, paga à GMB (2009);

- despesas de promoções/relações públicas de R$1.435.738,63 (2008) e R$715.113,48 (2009), e despesas de brindes de R$34.878,00 (2008) e R$9.077,22 (2009).

A despesa de R$ 500.000,00 foi glosada porque não foi comprovada a efetiva realização do serviço/aquisição do bem, nem que tal gasto estaria relacionado com a atividade de financiamento de veículos e a manutenção da fonte de receita. Tampouco foi apresentado, no caso de gasto que atenda a mais de uma empresa do grupo, o rateamento da despesa entre os beneficiários.

Por seu turno, as despesas com promoções/relações públicas/brindes foram glosadas, considerando que a premiação aos parceiros comerciais do Clube Diamante relaciona-se à quantidade total de venda de veículos, abrangendo toda a operação do grupo, mas não implicando diretamente na manutenção da fonte produtora do contribuinte.

Por sua vez, a defesa alega que as despesas glosadas decorreriam de gastos com propaganda e marketing, eventos e torneios para incentivar os financiamentos de veículos nas concessionárias, sendo despesas necessárias ao negócio e cuja dedutibilidade seria autorizada pelos arts. 366 do RIR/99 e art. 54 da Lei nº. 7.450/85.

Aduz que existem, nas concessionárias, outras instituições que oferecem financiamentos, e que as campanhas de promoção da marca, como o Rally GMAC e a distribuição de ingresso para o GP Brasil, visariam aumentar o número de financiamentos realizados pelo contribuinte, por meio do cumprimento de metas para os funcionários das concessionárias (Clube Diamante), conforme relatórios, regulamento e documentos acostados. De acordo com seu arrazoado, os funcionários que cumprem as metas estabelecidas ganham prêmios (brindes) e viagens, para as quais foi contratada uma agência de turismo.

Por fim, anexa minuta de aprovação e comprovante de pagamento de R$ 500.000,00 à General Motors do Brasil, relativo à realização de venda e feirões adicionais de veículos em 11/2009, que constituiriam despesas necessárias e essenciais para o aumento de venda da contribuinte, eis que os financiamentos são concedidos para os veículos daquela montadora. Posteriormente, apresentou às fls. 2881-2939 documento da General Motors sobre o feirão e anúncios de financiamento, e notas fiscais dos serviços tomados para General Motors com agências de publicidade para viabilizar o feirão.

Entendo que o deslinde da controvérsia foi bem conduzido pela decisão recorrida. Por concordar com seus fundamentos, transcrevo trechos a seguir, adotando-os como razões de decidir:

> Para análise dessas alegações, convém transcrever o art.299 do RIR/99, a seguir:
>
> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).
>
> § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.
>
> No mesmo sentido, a Solução de Consulta nº 162/2004 da Disit da 7ª Região Fiscal confirma que as despesas, para serem dedutíveis, devem guardar estrita e necessária

Documento nato-digital

correlação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Portanto, somente as despesas imprescindíveis à atividade operacional da contribuinte é que podem ser deduzidas.

Examinando-se os documentos acostados aos autos, com relação ao valor de R$500.000,00, verificam-se às fls.2802-2804 autorizações para pagamento e débito, e um aviso de lançamento, porém não consta nenhum comprovante de pagamento da impugnante que demonstre o efetivo desembolso do valor em análise.

Saliente-se que os documentos contábeis apresentados pela impugnante devem estar embasados em documentação hábil e idônea (como, por exemplo, nota fiscal) que tenha dado causa ao lançamento contábil, e na qual conste a interessada como beneficiária dos serviços prestados e/ou do bem adquirido, bem como comprove a operação, discrimine os serviços prestados e os bens adquiridos, e identifique a necessidade do serviço e/ou bem à manutenção da fonte produtora.

Quanto aos documentos de fls. 2884-2911, constituem mero material de apresentação da campanha e ações publicitárias, cópias de anúncios, banners e faixas, e fotos, não comprovando a efetiva prestação dos serviços, tampouco indicam a necessidade dessas ações para a manutenção do negócio da impugnante.

Na realidade, os documentos de fls. 2884-2911 indicam que se trata de ações e material publicitário de vendas de automóveis, e não de financiamentos. Portanto, tratam de produtos da GMB, e não do Banco GMAC, conforme se pode observar nos documentos a seguir:

- fls.2885: OBJETIVOS. Ter uma ação forte durante o mês de novembro capaz de criar impacto e gerar fluxo de vendas; Atingir um grande volume de vendas e recuperar a liderança de market share na região; Vender no final de semana 385 unidades, e no período de quatro dias (19 a 22/11) 1.000 unidades.

- fls.2902: Amanhã começa o desafio Chevrolet a 1000: vender 1000 carros em 4 dias (...)

- fls.2904: Pra (sic) vender 1000 carros, (...).

- fls.2911: O principal volume de vendas ficou concentrado em Celta, Prisma e Corsa.

Por sua vez, as notas fiscais de serviços de fls. 2912-2939 não se relacionam com a despesa em análise, visto que o tomador dos serviços ali indicados não é a impugnante, além de o respectivo prestador também ser empresa diversa daquela que teria recebido o valor de R$500.000,00 da impugnante. Por fim, a soma dos valores das notas fiscais (R$121.388,36) resulta em montante diverso da despesa autuada, enquanto que o ano de prestação dos serviços (2010) das notas de fls. 2912-2915 também difere da data dos fatos geradores autuados.

Em relação às despesas com o Clube Diamante, eventos, torneios, viagens e brindes, a impugnante apresenta os documentos de fls. 2805-2874, que compreendem:

- gráficos de performance e fatia de mercado do Banco GMAC;

- regulamentos do Clube Diamante e do Rally GMAC;

- comunicados do Banco GMAC;

- contrato de prestação de serviços com agência de turismo;

- aditivos e anexos ao referido contrato;

- listagem”Sorteio Clube Diamante 2007”;

- autorizações de pagamento;

Analisando-se os referidos documentos, alguns dos quais já apresentados no curso da ação fiscal (fls.585-587, 590-599 e 627-630) constata-se que:

Documento nato-digital

a) fls.2808: as concessionárias recebem pontuação extra para venda de todos os produtos, exceto frotista;

b) fls.2809: há premiação para as concessionárias com melhores performances em vendas de seguros GMAC e do consórcio Chevrolet;

c) fls.2855: o Rally GMAC se destina a vendedores e gerentes de veículos novos, gerentes de consórcio e operadores de seguros;

d) fls.2857-2858: no cálculo da pontuação são consideradas as vendas de financiamentos/leasing, apólices de seguros e cotas de consórcio;

e) fls.2864: a campanha do Rally GMAC visa premiar a Rede Chevrolet, sendo que as concessionárias vencedoras deverão indicar vendedores e gerentes de veículos novos, gerentes de consórcio e operadores de seguro para as viagens.

Assim, as campanhas visam todos os produtos oferecidos pela rede GM, a saber, veículos, consórcios, seguros e financiamentos/leasing. Por outro lado, a impugnante não apresenta o rateio das despesas individualizando o quanto de cada gasto teria impactado no negócio do Banco GMAC. Tampouco foi provada a necessidade e usualidade de tais gastos para o negócio da impugnante. Apesar de alegar a existência de outros concorrentes ofertando financiamentos/leasing nas concessionárias, a própria impugnante informou, às fls.685, que:

(...) o contribuinte esclarece que não tem acesso às políticas e informações comerciais das demais empresas de leasing, de forma que não pode atestar a usualidade ou normalidade da distribuição de benefícios ou meio com o qual tais entidades buscam fortalecer suas respectivas marcas junto a seus parceiros comerciais.

A seguir reproduz-se o art.366 do RIR/99, cuja matriz legal é o art.54 da Lei nº 7.450/85, ambos citados pela defendente:

Art. 366. São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 54) (destacou-se)

I - os rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

II - as importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

III - as importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;

IV - as despesas pagas ou creditadas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda;

V - o valor das amostras, tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:

Portanto, somente as despesas de propaganda diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa são passíveis de dedução, o que não foi comprovado pela impugnante.

Em relação aos brindes, estabelece o art.249 do RIR/99:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

(...)

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

(...)

VIII - as despesas com brindes

Documento nato-digital

> Pelo exposto, tais despesas também não são dedutíveis na apuração do lucro real, restando corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A Fiscalização aplicou a multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais de CSLL do ano-calendário de 2009, além da aplicação da multa de ofício de 75%. O Acórdão confirmou o lançamento, consignando que se tratam de duas modalidades punitivas e distintas, afastando a alegação do contribuinte de dupla penalidade, sustentando que há expressa previsão para aplicação de ambas penalidades.

A recorrente, em sede de recurso, contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta multa isolada foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, sem previsão legal.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

Documento nato-digital

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: "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."

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408).

Penso inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

> É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.
>
> Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.
>
> Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.
>
> Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

Documento nato-digital

> 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
>
> 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
>
> 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
>
> 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8° da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2° 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
>
> 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
>
> 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.
>
> Princípio da consunção.
>
> Recurso especial improvido.
>
> (STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

> “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 conseqüência 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 repreender 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.

Documento nato-digital

> 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 oficio pela falta de recolhimento de tributo."

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Assim, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Abusividade Multa de ofício Aplicada

Com referência às inconstitucionalidades mencionadas, em que pese o esforço de argumentação despendido, seus protestos não se prestam para pautar a decisão deste colegiado, que tem sua atividade completamente vinculada à legislação vigente, que rege a matéria. Isto porque não compete à autoridade julgadora afastar o direito positivado sob pretexto de alegados vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade na sua gênese. Esse entendimento está consolidado pela Súmula CARF nº 2, in verbis:

> Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, rejeita-se a pretensão do Contribuinte.

Incidência de juros sobre a multa

Ressalvado entendimento pessoal, a matéria já foi diversas vezes trazida à apreciação desta turma ordinária, que sistematicamente decide pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a chamada multa de ofício. Para tanto, o fundamento legal estaria no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN. Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de forma a abarcar nessa categoria tanto o tributo propriamente dito, quanto a multa.

Documento nato-digital

O CARF pacificou a discussão através da edição da Súmula Vinculante nº 108, publicada no Diário Oficial da União em 11/09/2018, neste mesmo sentido, com a seguinte redação:

> 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.

Assim, rejeita-se a pretensão do Contribuinte.

Conclusão

Desta forma, voto por dar parcial provimento, para:

- cancelar a exigência fiscal sobre a variação monetária ativa dos depósitos judiciais de natureza cível e trabalhista;

- afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Redatora designada.

Em que pese o voto do I. Relator, no que concerne à tributação variação monetária ativa de depósitos judiciais (infração no. 2), este Colegiado, por maioria, ser tributável a referida rubrica.

Isto porque a lógica determina que a atualização do depósito judicial como conta do ativo, geraria uma receita (variação monetária ativa), em contraposição à atualização da provisão, que implica uma variação monetária passiva, e ao fim e ao cabo, anular-se-iam.

Nesse sentido, traz-se à baila o racional da Súmula CARF n. 58, *verbis*:

> **Súmula CARF nº 58**
>
> No regime do Lucro Real, **as variações monetárias ativas decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência**, salvo se demonstrado que as variações monetárias passivas incidentes sobre o tributo objeto dos depósitos não foram computadas na apuração desse resultado.

Ainda que a Súmula n.58 trate de depósito para suspender a exigibilidade do *crédito tributário*, pode ser utilizada também no caso em tela, ainda que seja depósito judicial para suspensão de débito de natureza diversa (trabalhista).

Ou seja, a regra é que o contribuinte tenha realizado a atualização tanto das contas do ativo quanto do passivo, para que não fosse tributável a variações monetárias ativas, deveria a Recorrente ter demonstrado que as variações monetárias passivas não foram computadas no resultado.

Documento nato-digital

O Colegiado entendeu que desde o início a acusação fiscal, o Fiscal afirma que a receita é tributável, caberia à Recorrente desde a impugnação demonstrar que não houve contabilização da despesa da contrapartida do passivo.

Isto posto, este Colegiado decidiu NEGAR PROVIMENTO ao recurso para manter o lançamento sobre as variações monetárias ativas de depósitos judiciais.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Documento nato-digital