



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721354/2012-91
ACÓRDÃO	1301-007.915 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

TÍTULOS PATRIMONIAIS DAS BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. TRANSFERÊNCIA EM REDUÇÃO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DOS ACRÉSCIMOS DO VALOR NOMINAL.

A troca de títulos patrimoniais da Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP), em razão da devolução do patrimônio aos associados, por ações da CETIP S/A enseja a tributação dos acréscimos correspondentes à valorização dos títulos, postergada conforme disposto na Portaria MF nº 785, de 1977. Tais acréscimos, registrados em conta de reserva de atualização, devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real.

MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. INAPLICABILIDADE AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DE ASSOCIAÇÕES.

O Método da Equivalência Patrimonial (MEP) constitui critério contábil previsto na lei que rege as sociedades anônimas para avaliação do investimento no capital de empresas controladas ou coligadas, que são sociedades com fins econômicos, não se aplicando à propriedade de títulos patrimoniais de associações sem fins lucrativos, como eram a Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO (SUCESSÃO).
RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA (SUCESSORA).

Mantem-se a multa de ofício em patamar objetivo mínimo no caso de incorporação de empresas dentro do mesmo grupo econômico, já que é manifesta a interveniência, conhecimento e responsabilidade pelas infrações posteriormente reveladas, isto é, abarcando fato tributável pré-existente e revelado pelo ato de lançamento, conforme art. 129 e 132 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luís Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ Ribeirão Preto/SP, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 233.694,25 e R\$ 140.216,56, respectivamente, relativo ao ano-calendário 2008.

2. A fundamentação da autuação se deu em razão de ganho de capital em consequência da operação de desmutualização dos títulos patrimoniais da associação Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP), em razão da devolução do patrimônio aos associados, auferido por Sudameris Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A, posteriormente sucedido pela Recorrente, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 216/224).

2.1. A Sudameris DTVM, era detentora de um título patrimonial da CETIP e recebeu em razão da desmutualização o valor de R\$ 446.474,58. Entendeu a autoridade tributária que a devolução patrimonial por valor acima daquele entregue para formação do patrimônio da CETIP, R\$ 5.396,35, contabilizado em 2001, é fato gerador do IRPJ e da CSLL. Aduz ainda a autoridade responsável pelo lançamento que o valor de reserva de atualização patrimonial, no valor de R\$ 379.504,81, não é apto para fins de majoração do custo.

3. Em impugnação (fls. 239/265), o sujeito passivo alegou não há de se falar em devolução de patrimônio aos associados mas transformação do título em ação; que a atualização do título, efetuada conforme Portaria MF nº 785, de 1977, não pode ser tributada, devendo ser aplicado os preceitos do método de equivalência patrimonial (MEP), nos termos do art. 225 e 389 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); que não é cabível a imputação de multa de ofício, em razão de que a sucessão só abrange tributos, nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN); que não devem incidir juros sobre a multa de ofício.

4. A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 364/382). Entendeu que, por força do art. 32 da Lei nº 8.981, de 1995, o ganho de capital deve ser adicionado à base de cálculo oriunda da receita bruta, e a Lei nº 9.532, de 1997, art. 17, determina a incidência tributária no caso de recebimento de ativos em devolução de patrimônio de instituições que não pagavam impostos como as demais empresas, visto que isenta, com a finalidade de seguir o princípio da isonomia tributária; que não se aplica ao caso em tela o instituto da cisão não é aplicado a associação, mas sim a dissolução, como, de fato, ocorreu (entrega de títulos patrimoniais da CETIP Associação e recebimento de ações da CETIP S/A); que a Solução de Consulta nº 10, de 2007, convalida o entendimento de obstar a não incidência sobre auferimento de renda, nesse sentido a Súmula CARF nº 118; que não se aplica o disposto no art. 2.033 do Código Civil; que não se confunde, portanto, o acréscimo do valor patrimonial ao longo dos anos, ainda que atualizado com base na

Portaria MF nº 785, de 1977, com o momento de incidência da desmutualização, em que deve ser aplicado o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997 para o cálculo do ganho de capital; que a venda posterior das ações recebidas se constitui um segundo fato gerador de incidência tributária; que a sucessora responde pela multa de ofício, pois para fins de tributação, o descumprimento da norma não requer elemento subjetivo de conduta e as dívidas patrimoniais acompanham o passivo quando objeto de incorporação, nos termos do art. 129 do CTN e Súmulas CARF nº 113 e STJ nº 554; que incide juros sobre a multa de ofício, nos termos do art. 161 do CTN e art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Incide tributo na operação de desmutualização, sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão

TAXA SELIC SOBRE A PARCELA DE MULTA. LEGALIDADE.

A multa de ofício aplicada sobre os tributos não recolhidos e não declarados é decorrente de tributos e contribuições administrados pela RFB, razão pela qual correta é a exigência dos juros moratórios sobre as multas de ofício aplicadas, calculados com base na taxa SELIC.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Incide tributo na operação de desmutualização, sobre a diferença entre o valor representativo das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

TAXA SELIC SOBRE A PARCELA DE MULTA. LEGALIDADE.

A multa de ofício aplicada sobre os tributos não recolhidos e não declarados é decorrente de tributos e contribuições administrados pela RFB, razão pela qual correta é a exigência dos juros moratórios sobre as multas de ofício aplicadas, calculados com base na taxa SELIC.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 390/414), a Autuada repisa as arguições trazidas na impugnação, apresenta sumário sobre as operações que resultaram na operação de desmutualização da CETIP, onde os títulos associativos que possuía foram transformados em ações da CETIP S/A; quanto ao mérito, que o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, que inexistiu o pressuposto de devolução do capital, mas transformação de associação civil em sociedade por ações; que por força da Portaria MF nº 785, de 1977, que as atualizações positivas dos títulos patrimoniais não estão sujeitas ao IRPJ, aplicando-se o regime jurídico da equivalência patrimonial; que os órgãos reguladores fizeram expressa menção para utilização do método de equivalência patrimonial para os títulos patrimoniais (art. 225 e 389 do RIR/99) e que esse entendimento se infere da Decisão Cosit nº 13, de 1997; que a transformação dos títulos não pode ser classificada como uma operação de alienação, pois os sócios da CETIP foram compelidos a acatar a transformação dos títulos em ações, pelo mesmo valor; que a sucessora não responde por multa de ofício sobre fatos geradores ocorridos antes da incorporação. Ao final, requer o cancelamento do lançamento ou, subsidiariamente, seja a multa de ofício cancelada em razão do evento sucessório de incorporação.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 09.05.2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 387), dessa forma, o Recurso Voluntário interposto em 31.05.2019, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 389), é tempestivo.

8. Embora a matéria “Juros sobre Multa de Ofício” tenha sido objeto de impugnação e de decisão desfavorável aos interesses do contribuinte, tal matéria não foi objeto de Recurso Voluntário, razão pela qual o mesmo deve ser conhecido apenas em relação a matéria “operação desmutualização da CETIP” e “multa de ofício e a responsabilidade de sucessores por infrações”.

Mérito**a) Operação de desmutualização da CETIP**

9. Quanto ao mérito, discorre a Recorrente não ser aplicável o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, pois inexistiu a pressuposta de devolução do capital, mas transformação de associação civil em sociedade por ações, razão pela qual não se está diante de uma operação de alienação.

10. Sobre a base de cálculo, alega que por força da Portaria MF nº 785, de 1977, as atualizações positivas dos títulos patrimoniais não estão sujeitas ao IRPJ, aplicando-se o regime jurídico da equivalência patrimonial (art. 225 e 389 do RIR/99) e que esse entendimento se infere da Decisão Cosit nº 13, de 1997.

11. A Portaria MF nº 785, de 1977, disciplinou que o acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais de associações do tipo da CETIP, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita ou ganho de capital por parte dos sócios, mas reserva de capital para futura incorporação ao capital. Em suma, o referido ato administrativo regula situação diversa dos autos, pois se restringia exclusivamente a atualização, sem reconhecimento de receita, de títulos de uma associação civil sem fins lucrativos.

12. A regra de neutralidade tributária quanto ao acréscimo nominal do valor dos títulos da então associação civil, previsto na Portaria MF nº 785, de 1977, não autoriza, como quer fazer crer a Recorrente, adoção do método de equivalência patrimonial, que resulte em majoração do custo para fins de redução de eventual ganho de capital, sem a correspondente tributação dessa mais valia. Além disso a regra estabelecida no referido ato nunca foi de não tributação, mas tão-somente a postergação condicionada de que tais valores fossem e permanecessem em conta de reserva ou de capital.

13. A referida Portaria MF nº 785, de 1977, e a utilização de método de equivalência para fins de majorar custo na operação de troca e recebimento de ações, em operações análogas a caso CETIP S/A, foi objeto de análise sobre seus efeitos em relação a operação de desmutualização em diversos precedentes do CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

TÍTULOS PATRIMONIAIS DAS BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. TRANSFERÊNCIA EM REDUÇÃO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO DOS ACRÉSCIMOS DO VALOR NOMINAL.

A transferência de títulos patrimoniais da Bovespa e da BM&F a sócio em redução de capital enseja a tributação dos acréscimos correspondentes à valorização dos títulos, postergada conforme disposto na Portaria MF nº 785/1977. Tais acréscimos, registrados em conta de reserva de atualização, devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real.

MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. INAPLICABILIDADE AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DE ASSOCIAÇÕES.

O Método da Equivalência Patrimonial (MEP) constitui critério contábil previsto na lei que rege as sociedades anônimas para avaliação do investimento no capital de empresas controladas ou coligadas, que são sociedades com fins econômicos, não se aplicando à propriedade de títulos patrimoniais de associações sem fins lucrativos, como eram a Bovespa e a BM&F.

(Acórdão nº 9101-003.376, relatora Adriana Gomes Rego, sessão em 05.02.2018)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO.

1- O processo de desmutualização trouxe ganhos patrimoniais à contribuinte, que passou de simples associada das antigas bolsas a detentora de ações nas novas bolsas, acrescentando ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia despendido para a formação da associação e que lhe fora devolvido.

2- A devolução implicou em aplicação de parte dos valores que compunha o patrimônio das associações em ações de empresas com fins lucrativos, o que desnatura o processo de sucessão legal das associações e autoriza a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte.

3- 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. O processo de desmutualização autoriza a incidência do imposto de renda e da CSLL, como pretendido pelo Fisco, nos exatos termos do quanto disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

AVALIAÇÃO DOS TÍTULOS DA ASSOCIAÇÃO PELO MEP OU POR MÉTODO A ELE EQUIPARÁVEL. NEUTRALIZAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL AUFERIDO TANTO NA DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DA BOVESPA QUANTO NA ALIENAÇÃO DE TÍTULO DA BM&F. IMPOSSIBILIDADE.

1- O cenário em que se aplica o Método da Equivalência Patrimonial (MEP) é muito distinto daquele no qual a contribuinte busca sua aplicação. Nas situações em que existe a presença de uma empresa investidora e de uma empresa investida, conforme previsto na Lei das S/A, a não tributação da investidora em momento posterior (em uma eventual transação com as ações que possui) está ligado ao fato de que o acréscimo patrimonial da investida já foi submetido à tributação em momento anterior, situação muito diferente do caso sob exame, em que os aumentos patrimoniais experimentados pelas associações civis não sofreram tributação, justamente porque elas eram entidades sem fins lucrativos, que gozavam de benesses fiscais. Esse é o ponto central que distingue o caso sob

exame daqueles onde o MEP é regularmente aplicado, produzindo os efeitos tributários que a contribuinte inadequadamente reivindica aqui. As sociedades corretoras nunca estiveram autorizadas a avaliar as cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores pelo MEP. Estavam, sim, autorizadas a postergar a tributação sobre o valor dos acréscimos efetuados ao valor nominal das cotas ou frações ideais, em virtude de aumento do capital social das bolsas de valores, para o momento em que houvesse a redução do capital ou até mesmo a extinção dessas associações.

2- Uma vez restabelecida a tributação sobre os ganhos auferidos com os títulos patrimoniais das antigas associações Bovespa e BM&F, os autos devem ser devolvidos à DRJ para que sejam examinadas as demais matérias constantes da impugnação, cuja análise restou prejudicada em razão do que lá foi decidido anteriormente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

(Acórdão nº 9101-003.569, relator Luis Flavio Neto, sessão em 08.05.2018)

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

Exercício: 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.

(Acórdão nº 1201-005.132, relator Jeferson Teodorovicz, sessão em 19.08.2021)

14. Sobre o aspecto central do lançamento, que tem fundamento no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, a r. Decisão abordou de forma percutiente a matéria, as quais se incorporam ao presente voto, por força do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

Por sua vez, o art. 17 da mesma lei determinou que incidiria imposto de renda no ganho de capital, calculado pela diferença entre o valor dos bens recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor dos bens que houver entregue para a formação do referido patrimônio, quando do início das atividades da instituição.

Se a instituição não pagava impostos, nos termos do art. 15, por ser isenta, quando da sua extinção e da devolução do patrimônio, desta vez valorizado em relação ao valor de formação, há que se tributar tal distribuição (ao menos, a diferença entre o valor devolvido e o valor do investimento inicial), sob pena de ganhos ou lucro dos associados sem qualquer tributação. Vejamos o dispositivo em comento:

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.

§ 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.

Conforme exposição de motivos da MP, para o art. 17, a intenção foi aplicar às entidades isentas os “mesmos critérios estabelecidos para as demais pessoas jurídicas quanto à entrega de dinheiro, bens ou direitos para a formação do patrimônio, bem quanto a devolução de referidos valores, tributando-se a diferença de valores entre as duas operações, quando dela resultar ganho para a pessoa física ou jurídica que receber a devolução.

Pela exposição de motivos e análise do dispositivo legal, fica claro que a intenção do legislador foi tributar a operação de recebimento de ativos (devolução de patrimônio) de instituições que não pagavam impostos como as demais empresas, visto que isenta, com a finalidade de seguir o princípio da isonomia tributária.

Com isso, evidente que é na devolução de capital aos associados, na desmutualização da CETIP Associação, que incidem os tributos outrora isentos, capital esse calculado pela diferença entre o valor dos bens recebidos em devolução de patrimônio e o valor do custo de aquisição desses bens, por expressa dicção legal.

A tese defendida pelo impugnante de que não houve devolução de patrimônio, mas sim transformação da CETIP Associação em sociedade anônima, não se mantém em uma análise dos dispositivos que regulam as pessoas jurídicas de direito privado.

Verifica-se que a própria nomenclatura do instituto (reorganização societária ou operações societárias) remete a atos próprios de sociedades. Tal fato indica que as operações societárias, tais como transformação, incorporação, fusão e cisão, são típicas de sociedades, e não de associações. Caso quisesse englobar associações, a nomenclatura seria reorganização de pessoa jurídica, reorganização de entidades ou algo parecido.

Não há previsão legal para utilização, por entidade sem fins lucrativos, de instituto previsto para entidade cuja finalidade é o lucro. À época da desmutualização, já estava em vigor o Código Civil de 2002 – CC/02. Os arts. 53 e 981 do CC/02 diferenciam bem os objetivos das duas pessoas jurídicas acima tratadas, associação sem fins lucrativos e sociedade econômica:

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

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

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

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

O capítulo do CC/02 referente às associações, que disciplina sua formação, funcionamento e extinção, não preceitua qualquer reorganização societária, ato típico das sociedades. O art. 61 do CC/02, ao tratar das associações, induz ao único destino possível de uma associação que não pretende continuar suas atividades: o patrimônio remanescente seria destinado a outra sociedade semelhante ou restituído aos associados. Confira o dispositivo:

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

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

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

Ou seja, se resolver dar descontinuidade à associação, o único caminho é a dissolução, e o seu patrimônio, com eventual superávit blindado da tributação, deve ser destinado para entidades da mesma natureza (de fins não lucrativos) ou destinado aos associados em restituição das contribuições para a sua formação. O Código Civil não admite de modo algum a destinação do remanescente do patrimônio líquido de associação para entidade que não tenha fins idênticos ou semelhantes.

Já nas sociedades, a reorganização societária não altera a finalidade de auferir lucro e partilhar os resultados. Pelo contrário, reorganizações visam, em tese, otimizar a operacionalização das atividades e aumentar o lucro. Não por acaso, os eventos de transformação, incorporação, fusão e cisão são tratados como exclusivos de sociedades, disciplinados na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) e no CC/02, arts. 1.113 e seguintes:

CAPÍTULO X

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

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

Assim, seja pela Lei das S/A, seja pelo CC/02, o instituto da cisão só é aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade. Não há como reorganizar uma associação, cujo objetivo envolve a união de pessoas que se organizam para fins não lucrativos, e transformá-la em uma sociedade, cujo objetivo envolve pessoas no exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

O patrimônio pertencente a uma associação sem fins lucrativos, obrigada a destinar seu resultado de modo integral à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, passaria a pertencer a uma sociedade anônima, com evidente finalidade lucrativa e sem qualquer vinculação às regras impostas às associações sem fins lucrativos, no que diz respeito à destinação dos resultados e do próprio patrimônio acumulado ao longo de muitos anos.

Desse modo, a dissolução é caminho obrigatório da associação, cujos membros intentam um dia formar uma sociedade. É nesse contexto que se insere o art. 17 da Lei nº 9.532/97, já transcrito acima, prevendo a tributação em razão da devolução do patrimônio de entidade associativa isenta, calculada pela diferença entre o valor dos bens recebidos (no caso, as ações da CETIP S/A) e o valor dos bens que houver entregue para a formação do referido patrimônio (títulos patrimoniais da CETIP Associação), devidamente atualizados. Se a associação entregou algo (ações da CETIP S/A) em substituição daquilo que gerava um vínculo específico dela com o associado (no caso, os títulos patrimoniais), não há como deixar de ver aí uma devolução de patrimônio, inclusive com extinção total ou parcial do vínculo que existia entre associado e a associação sem fins lucrativos.

O patrimônio que o associado tinha indiretamente, e que era representado pelos títulos da associação, deixou de existir. Esse patrimônio foi a ele devolvido, na forma de ações de uma S/A. É nessa devolução de patrimônio que incide o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97, respaldando o lançamento tributário sob análise.

Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 10, de 26 de outubro de 2007, publicado no DOU de 30 de outubro, determinando a incidência tributária ao caso:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA:

OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES. O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002).

O art. 61 da Lei nº 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa. As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo custo de aquisição. O fato de a operação de "desmutualização" de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não obsta a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406, de 2002, art. 61; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 16 e 17. ADALTO LACERDA DA SILVA - Coordenadora-Geral

15. Por fim, a matéria restou definitivamente solucionada no âmbito administrativo a partir da edição 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

16. Destacam-se os seguintes precedentes, que se referem aos mesmos fatos que motivaram o presente lançamento, que demonstram que a referida súmula guarda idêntica similitude fática ao caso concreto:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO.

1- O processo de desmutualização trouxe ganhos patrimoniais à contribuinte, que passou de simples associada da BM&F à detentora de ações na nova holding, acrescendo ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia despendido para a formação da associação e que lhe fora devolvido.

2- A devolução implicou em aplicação de parte dos valores que compunha o patrimônio da associação em ações de empresa com fins lucrativos, o que desnatura o processo de sucessão legal das associações e autoriza a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte.

3- 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. O processo de desmutualização autoriza a incidência do imposto de renda e da CSLL, como pretendido pelo Fisco, nos exatos termos do quanto disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

(Acórdão nº 9101-002.696, relator Rafael Vidal de Araujo, sessão em 16.03.2017)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

(Acórdão nº 9101-002.462, relator Andre Mendes de Moura, sessão em 19.10.2016)

17. A Recorrente faz ainda menção ao art. 2.033 do Código Civil, que no seu entender ratificaria seu argumento de houve transformação e, por essa razão não haveria ganho tributável.
18. Ainda que tal argumento fosse válido, o referido dispositivo não tem o condão de alterar norma expressa de incidência tributária, que no caso, é o art. 17da Lei nº 9.532, de 1997.

19. De fato, a extinção da associação sem fins lucrativos e o nascimento de uma sociedade empresarial com fins comerciais, extrapola qualquer exercício cognitivo possível para admitir que a associação civil segue existindo, sob a roupagem de uma sociedade anônima.

20. Por sua precisão técnica, reproduz-se a excerto da r. Decisão sobre o referido argumento, que integra o presente voto:

A tese defendida pelo impugnante de que não houve devolução de patrimônio, mas sim transformação da CETIP Associação em sociedade anônima, não se mantém em uma análise dos dispositivos que regulam as pessoas jurídicas de direito privado.

Verifica-se que a própria nomenclatura do instituto (reorganização societária ou operações societárias) remete a atos próprios de sociedades. Tal fato indica que as operações societárias, tais como transformação, incorporação, fusão e cisão, são típicas de sociedades, e não de associações. Caso quisesse englobar associações, a nomenclatura seria reorganização de pessoa jurídica, reorganização de entidades ou algo parecido.

Não há previsão legal para utilização, por entidade sem fins lucrativos, de instituto previsto para entidade cuja finalidade é o lucro. À época da desmutualização, já estava em vigor o Código Civil de 2002 – CC/02. Os arts. 53 e 981 do CC/02 diferenciam bem os objetivos das duas pessoas jurídicas acima tratadas, associação sem fins lucrativos e sociedade econômica:

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

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

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

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

O capítulo do CC/02 referente às associações, que disciplina sua formação, funcionamento e extinção, não preceitua qualquer reorganização societária, ato

típico das sociedades. O art. 61 do CC/02, ao tratar das associações, induz ao único destino possível de uma associação que não pretende continuar suas atividades: o patrimônio remanescente seria destinado a outra sociedade semelhante ou restituído aos associados. Confira o dispositivo:

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

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

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

Ou seja, se resolver dar descontinuidade à associação, o único caminho é a dissolução, e o seu patrimônio, com eventual superávit blindado da tributação, deve ser destinado para entidades da mesma natureza (de fins não lucrativos) ou destinado aos associados em restituição das contribuições para a sua formação. O Código Civil não admite de modo algum a destinação do remanescente do patrimônio líquido de associação para entidade que não tenha fins idênticos ou semelhantes.

Já nas sociedades, a reorganização societária não altera a finalidade de auferir lucro e partilhar os resultados. Pelo contrário, reorganizações visam, em tese, otimizar a operacionalização das atividades e aumentar o lucro. Não por acaso, os eventos de transformação, incorporação, fusão e cisão são tratados como exclusivos de sociedades, disciplinados na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) e no CC/02, arts. 1.113 e seguintes:

CAPÍTULO X

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

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

Assim, seja pela Lei das S/A, seja pelo CC/02, o instituto da cisão só é aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade. Não há como reorganizar uma associação, cujo objetivo envolve a união de pessoas que se organizam para fins não lucrativos, e transformá-la em uma sociedade, cujo objetivo envolve pessoas no exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

O patrimônio pertencente a uma associação sem fins lucrativos, obrigada a destinar seu resultado de modo integral à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, passaria a pertencer a uma sociedade anônima, com evidente finalidade lucrativa e sem qualquer vinculação às regras impostas às associações sem fins lucrativos, no que diz respeito à destinação dos resultados e do próprio patrimônio acumulado ao longo de muitos anos.

Desse modo, a dissolução é caminho obrigatório da associação, cujos membros intentam um dia formar uma sociedade. É nesse contexto que se insere o art. 17 da Lei nº 9.532/97, já transcrito acima, prevendo a tributação em razão da devolução do patrimônio de entidade associativa isenta, calculada pela diferença entre o valor dos bens recebidos (no caso, as ações da CETIP S/A) e o valor dos bens que houver entregue para a formação do referido patrimônio (títulos patrimoniais da CETIP Associação), devidamente atualizados.

Se a associação entregou algo (ações da CETIP S/A) em substituição daquilo que gerava um vínculo específico dela com o associado (no caso, os títulos patrimoniais), não há como deixar de ver aí uma devolução de patrimônio, inclusive com extinção total ou parcial do vínculo que existia entre associado e a associação sem fins lucrativos.

O patrimônio que o associado tinha indiretamente, e que era representado pelos títulos da associação, deixou de existir. Esse patrimônio foi a ele devolvido, na forma de ações de uma S/A. É nessa devolução de patrimônio que incide o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97, respaldando o lançamento tributário sob análise.

[...]

O parágrafo único dispõe que uma associação poderia transferir seu patrimônio, por intermédio de incorporação, fusão e cisão. Com a parte segregada, poderia até formar uma outra pessoa jurídica. Porém, ainda que tal operação se pareça muito com a operação societária de cisão da Lei nº 6.404/76, ou com o disposto nos arts. 1.113 e segs. Do CC/02, com eles não se confunde, pois às associações não se aplica o mesmo regime jurídico.

Além de não haver autorização no ordenamento jurídico para aplicação subsidiária da Lei das S/A ou dos arts. 1.113 e seguintes do CC/02, a operação deve observar as limitações legais impostas à destinação de bens de associações. Nesse sentido é que deve ser interpretado os termos “incorporação, fusão ou cisão” dispostos no parágrafo único do art. 16 da Lei nº 9.532/97.

No mesmo rumo, não se pode dizer que o artigo 2.033 do vigente Código Civil estabelece que toda e qualquer pessoa jurídica pode realizar operação societária de transformação, incorporação, cisão ou fusão:

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

O art. 2.033, primeira parte, trata da modificação dos atos constitutivos de todas as pessoas jurídicas referidas no art. 44 (associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada). Por outro lado, a parte final do dispositivo, ao referir-se às operações de transformação, incorporação, cisão ou fusão, aplica-se apenas àquelas entidades que, segundo a própria sistemática do CC/02, se sujeitam a essas operações: as sociedades a que se referem os arts 1.113 e ss do Código.

Ora, é o próprio Código Civil que não autoriza as associações a se submeter a tais operações. Reiterando o que se disse alhures, não há norma no Código Civil ou em lei especial que preveja para as associações as operações societárias de transformação, incorporação, cisão ou fusão, tal como previsto para as sociedades nos arts 1.113 e ss. Os objetivos de uma sociedade e os de uma associação são diferentes e não se misturam.

Não se lê qualquer permissão em quaisquer desses dispositivos para que associação isenta se transforme em sociedade lucrativa, como quer o impugnante. Os dispositivos legais devem ser lidos de forma interligada e de acordo com as diversas leis que tratam do assunto, em uma interpretação sistemática, não sendo possível transformar uma associação isenta em sociedade com finalidade lucrativa.

A tese defendida pelo impugnante de transformação - cisão parcial seguida de incorporação - de uma associação sem fins lucrativos (CETIP Associação) para uma sociedade anônima com finalidade de lucro (CETIP S/A), não prospera, já que os dispositivos que regem a matéria bem diferenciam esses dois tipos de pessoas.

Conclui-se que, para o início das atividades de sociedade com fins lucrativos, deve necessariamente haver a devolução do patrimônio aos associados, com a devida tributação de eventuais ganhos. Não há possibilidade de transformação de uma associação sem fins lucrativos em sociedade com finalidade lucrativa sem o pagamento de ganho de capital decorrente da valorização dos títulos patrimoniais da associação.

Nesse ponto entra o art. 17 da Lei nº 9.532/97, expresso ao considerar como tributável o valor recebido quando da devolução de patrimônio de instituição isenta a pessoa jurídica não isenta, calculando o ganho de capital pela diferença entre o valor dos bens recebidos e o valor dos bens entregue.

21. Dessa forma, impõe-se manter a exigência do IRPJ e da CSLL em razão da troca de títulos patrimoniais de associação civil isenta por ações de sociedade comercial e, por conseguinte, denegar a pretensão da Recorrente.

b) Multa de ofício e a responsabilidade de sucessores por infrações

22. A Recorrente pugna não ser cabível a imputação de multa de ofício, em razão de que a sucessão só abrange tributos, nos termos do art. 132 do CTN.

23. O dispositivo invocado tem a seguinte redação:

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

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

24. A interpretação do art. 132 do CTN não pode ser efetuada de forma estrita, mas em conjunto com a Seção II do Capítulo V do CTN, que trata das Responsabilidade dos Sucessores.

25. O art. 129 do CTN ao abrir a referida seção sobre responsabilidade dos sucessores faz menção expressa a créditos tributários, que evidentemente abrange a multa de ofício de caráter objetivo, como no caso dos autos, aplicada na alíquota de 75%, isto é, aquela que não se confunde com a multa qualificada que depende da existência de dolo relativo à prática de sonegação ou fraude.

26. Diversos precedentes do CARF são no sentido de manter a multa de ofício de caráter objetivo, quando se tratar de sucessão de empresas face ao seu caráter objetivo.

27. Ao incorporar outra pessoa jurídica, o adquirente assume o conjunto patrimonial da sociedade incorporada, que é formado, entre outros, pelo passivo tributário, ainda que os respectivos créditos tributários sejam formalizados após o evento societário. O fato de o auto de infração ser lavrado posteriormente à incorporação não prejudica a obrigação tributária, como determina o art. 129 do CTN, abrindo a Seção II que trata da responsabilidade por sucessão:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

28. Obviamente que não se pode admitir como protegido pelo direito a situação pretendida pela Recorrente, isto é, de que um evento societário, praticado a partir de ato de vontade entre particulares, tenha como resultado extinguir parte de obrigação da empresa sucedida, em claro prejuízo aos credores que sequer participaram do referido ato negocial. A partir da incorporação, a sucedida assume nas suas qualidades e atribuições, direitos e obrigações.

29. Como bem enfrentado pela autoridade julgadora de primeira instância, O descumprimento de norma tributária, para fins de cobrança, não requer o elemento subjetivo de conduta, conforme art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

30. A matéria restou definitivamente solucionada no âmbito do contencioso administrativo com a edição da Súmula CARF nº 113:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

CSLL. Lançamento reflexo.

31. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser aplicada ao julgamento da exigência de ofício da CSLL pela absoluta identidade de fatos e provas que suportam os referidos lançamentos.

Conclusão

32. Em razão do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins