



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10580.722510/2016-87
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1401-003.583 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Embargante ODEBRECHT S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO DO GANHO APURADO. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). INEXISTÊNCIA.

Improcede a alegação de que o ganho na operação não pode ser tributado em razão da aplicação do MEP. Demonstra-se nas provas produzidas no processo que tratou-se de operação de alienação e não de simples aplicação do equivalência patrimonial.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL.

Na incorporação de ações a diferença positiva entre a participação que passa a ser detida na incorporadora e a participação antes detida na incorporada constitui ganho de capital tributável.

DESCABIMENTO DA APLICAÇÃO DE MULTA E JUROS. ART. 100 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

A apresentação de normas tributárias complementares para possibilitar a exclusão da imposição dos acréscimos em razão de obediência às mesmas somente é possível no caso em que as referidas normas complementares se adequem à situação fática, o que não se demonstra nestes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos dando-lhes provimento sem efeitos infringentes, para suprir as omissões levantadas, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Leticia Domingues Costa Braga, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente). Ausente o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, substituído pela conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

Relatório

Início com a transcrição do relatório do despacho de admissibilidade dos embargos.

Trata-se de exame de admissibilidade dos embargos declaratórios opostos pelo sujeito passivo em epígrafe.

Afirma a embargante que a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao prolatar o acórdão 1401-002.821, incorreu nos seguintes vícios:

- a) omissão quanto à natureza escritural, intrIBUTável, do método da equivalência patrimonial (MEP);
- b) omissão quanto à impossibilidade de se tratar incorporação como permuta, ou como liquidação da pessoa jurídica, e de que em incorporação não há ganho de capital tributável;
- c) omissão quanto à intrIBUTabilidade decorrente de permutas;
- d) omissão quanto à ausência de realização de renda nas hipóteses aventadas nestes autos;
- e) omissão quanto à aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN à hipótese dos autos.

Feito o relato, passo, a seguir, ao exame da presença dos pressupostos para admissibilidade dos embargos declaratórios, nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que assim estabelece:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:

I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;

II - pelo contribuinte, responsável ou preposto;

III - pelo Procurador da Fazenda Nacional;

IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de decisões da delegacia da qual é titular; (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão; ou (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

VI - pelo Presidente da Turma encarregada pelo cumprimento do acórdão de recurso especial. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

§2º O presidente da Turma poderá designar o relator ou redator do voto vencedor objeto dos embargos para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração.

§3º O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

Os embargos foram opostos antes de decorrido o prazo regimental de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão embargado, logo, são tempestivos. Ademais, foram opostos por parte legítima, qual seja, o próprio sujeito passivo, por meio de procurador regularmente constituído.

1) Do Item 2.1 dos Embargos

No item 2.1 de seus embargos a recorrente alega que a Turma incorreu em omissão quanto à natureza escritural, intrIBUTÁVEL, do MEP, conforme trechos daquela peça recursal a seguir reproduzidos:

Em seu recurso, a embargante discorreu longamente sobre a intrIBUTABILIDADE de valores apurados em decorrência do MEP, citando expressamente os dispositivos legais que determinam sua neutralidade fiscal, e as razões pelas quais esta foi positivada pelo legislador. Com efeito, no item 2,2 de seu recurso voluntário lê-se o seguinte:

"A recorrente certamente não precisa dizer que o MEP é fiscalmente neutro, não somente por se tratar de método obrigatório de avaliação contábil que reflete possíveis resultados futuros, portanto, não disponíveis quando positivos (e assim não preenchendo o requisito de disponibilidade a que alude o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN) e não dedutíveis quando negativos, mas também porque tal princípio fundamental do sistema tributário está expresso na lei ordinária que o regula.

De fato, sem estender a exposição a outras situações, no caso de ganho, há três normas expressas e específicas que prescrevem a neutralidade fiscal a partir da obrigação original de proceder-se à avaliação pelo referido método, obrigação esta que está determinada no "caput" do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, com sua redação à época:

(...)

A primeira norma expressa e específica de neutralidade fiscal da parcela referida no inciso II do art. 20, decorre de que, além de a decomposição do custo de aquisição ser feita exclusivamente em contas patrimoniais (parágrafo 1B), portanto, sem afetar o resultado, mesmo quando haja afetação deste através de amortizações, estas devem ser desconsideradas na apuração do lucro real, segundo o art. 25, que reza:

"Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33."

(...)

O art. 33, por sua vez, estabelece que a apuração de ganho ou perda de capital, na alienação ou baixa do investimento, deve ser feita pelo valor contábil, dele descontado o deságio registrado quando da aquisição, ou seja, afinal o deságio continua neutro fiscalmente porque a base para determinação de ganho ou perda de capital será o valor contábil sem o deságio.

A segunda norma expressa e específica de neutralidade das avaliações pelo MEP está no parágrafo 2º do mesmo art. 33, segundo o qual:

"Parágrafo 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada."

(...)

O parágrafo 2º do art. 33 do Decreto-Lei simplesmente fulmina o único fundamento dado pelo voto vencedor do acórdão embargado para validar o inexistente ganho de capital que vem sendo exigido nestes autos.

(...)

Portanto, ao decidir "contra legem" o mínimo que deveria ter feito o acórdão embargado, em seu voto vencedor, era dizer qual dispositivo legal autorizava afastar a previsão do parágrafo 2º do art. 33 do Decreto-Lei ou, ao menos, explicitar o porquê de sua não incidência à hipótese dos autos, e não limitar-se apenas a afirmar que "que a recorrente, diante desta análise não concorda com seus argumentos, posto entender de modo diverso, assim como demonstrou em seu recurso voluntário", dado ser alegação de direito que, a toda evidência, é capaz de infirmar a conclusão esposada pelo voto vencedor do acórdão embargado.

(...)

O recurso da embargante prossegue demonstrando que não poderia prevalecer o entendimento de que se estaria tributando ganho de capital auferido na liquidação da participação e que, portanto, a tributação estaria amparada nos artigos 418 e 426 do RIR/99, por não ter ocorrido a hipótese de incidência previstos nestes dispositivos, mas também aqui o acórdão embargado se omitiu por completo ao não proceder a qualquer consideração sobre as seguintes alegações:

(...)

Como visto, a embargante afirma em seu recurso que os artigos 418 e 426 do RIR/99 não incidem na hipótese dos autos porque incorporação não se confunde com a hipótese de liquidação de empresas, e nem comporta realização de ágio ou deságio a incorporação de pessoas jurídicas; assim como afirma a não incidência de IRPJ e CSL nos casos de permuta pura e simples e que, em todas estas hipóteses, não há realização do suposto ganho tributável, afastando a incidência dos dois tributos.

Tais alegações, que igualmente ficaram sem qualquer análise, nos levam à segunda omissão perpetrada pelo voto vencedor do acórdão embargado, que foi não tratar da demonstração de que permuta, incorporação e liquidação de empresas não se confundem, tendo, todas, regime jurídico próprio, o que afastaria a aplicação dos artigos 418 e 426 do RIR/99.

(...)

Pois bem, pelo exame do item 2.2 do recurso voluntário (e-fl. 3618 e ss.) é possível constatar que, de fato, a então recorrente, ora embargante, alega que cumpriu as regras relativas à avaliação do investimento pelo MEP daí porque, em razão da neutralidade fiscal desse sistema, qualquer ganho que tenha advindo da operação de incorporação sob exame não seria tributável.

O voto vencido do acórdão embargado abordou a questão da seguinte forma (e-fl. 3735 e ss.):

Percorrendo o Protocolo de Incorporação da sociedade ORINV percebe-se que a operação envolveu troca de ações (permuta) pela qual a ODEBRECHT, sócia majoritária da ORINV, tendo as suas ações extintas na sociedade incorporada, recebe, em contrapartida, como forma de remuneração, ações da GIF Realty, sociedade incorporadora, mantendo, a propósito, a mesma participação original de 85,5% que detinha na ORINV. Por força da operação aludida, o capital da GIF Realty passou de R\$ 300.050.800,00 para R\$ 1.079.527.105,51, representado por 2.069.315.862 ações ordinárias, todas nominativas e sem valor nominal. Coube a Odebrecht S.A. o total de 1.769.265.062 ações equivalentes a 85,5% do total de ações, e a GIF III Fundo de Investimentos e Participações, o equivalente a 300.050.800 ações, correspondentes a 14,5% do total de ações da GIF Realty após a incorporação.

A recorrente não nega esse efeito patrimonial, mas aponta que a avaliação pelo método de equivalência patrimonial, por se tratar de método obrigatório de avaliação contábil que reflete possíveis resultados futuros, deve ser fiscalmente neutro. (g.n.)

(...)

Assim, a sua neutralidade fiscal é a própria razão do MEP. O Método de Equivalência Patrimonial foi introduzido na lei brasileira para avaliar determinados investimentos em outras pessoas jurídicas através do patrimônio líquido contábil que elas apresentam, e não, como é a regra geral, pelo valor do custo do investimento.

O MEP busca demonstrar o valor real de determinadas pessoas jurídicas, pois eventualmente, o custo de investimento não refletiria o valor do negócio. Contudo, o fisco tende

a encarar o MEP como algo que poderia gerar efeitos fiscais. Quando a diferença for a menor, não se questiona a possibilidade de tais valores não produzirem quaisquer efeitos na investidora, mas quando os efeitos são para maior, pode haver uma confusão, como estamos presenciando nesses autos.

Assim, as empresas investidoras não podem deixar de fazer refletir em seus balanços os valores de investimentos nas investidas com as implicações inerentes à equivalência patrimonial no que diz respeito à **neutralidade** dos efeitos tributários. Isso não gera, por assim dizer, retorno de benefícios ou realização de ganhos suscetíveis de tributação, que somente serão perceptíveis no momento em que o contribuinte realizar a alienação do ativo em sentido amplo. Os ganhos suscetíveis de tributação se impõem na realização de lucros que acarrete transferência de resultados. Aí, sim, existe a exteriorização do fato gerador do tributo. Em outras palavras, apenas na realização de lucros ou de prejuízos **permanentes** haverá ou não a imposição do imposto.

(...)

Nesse sentido, não há que se falar sobre ganho ou perda de capital em relação à incorporação e a permuta de ações. Afinal, conforme exposto acima, não houve a realização do investimento.

Tanto não houve que se buscou o MEP para a base de cálculo do imposto eventualmente devido. Não sendo o MEP base de cálculo de imposto, e, ainda, demonstrada que a legislação do imposto de renda apenas configura a hipótese de incidência (com algumas exceções), quando da realização do investimento, não tendo esse sido realizado, impossível atribuir validade a atuação.

(...)

O voto vencedor do acórdão embargado, contudo, não abordou as alegações suscitadas no item 2.2 do recurso voluntário referentes à neutralidade do MEP, inclusive quanto à alegada não incidência do IRPJ sobre ganho de capital decorrente de variação na porcentagem da participação societária na investida, nos termos do aludido art. 33, § 2º, do Decreto-Lei 1.598/77.

O voto vencedor parece ter omitido o exame das questões acima referidas em razão de haver acolhido a tese segundo a qual o objeto da tributação seria simples ganho de capital.

Nesse sentido, veja-se os seguintes trechos do voto vencedor:

Assim, a fiscalização entendeu que ocorreu o ganho de capital em razão de a recorrente ter se desfeito de um investimento que possuía um valor e ter recebido um novo investimento cujo percentual da participação aplicado ao PL era superior ao valor do investimento anteriormente existente e que foi liquidado. Assim o ganho foi formado pela diferença entre o valor dos investimentos liquidado e adquirido. (g.n.)

(...)

Demonstra-se, de todo o exposto, que a liquidação de um investimento e a aquisição do novo investimento com valor mais elevado, conforme todo acima relatado, gerou

sim um ganho de capital para a recorrente e, desta forma, a fiscalização andou bem quando apurou a irregularidade e, mais ainda, a Delegacia de Julgamento quando manteve a autuação e bem demonstrou os fundamentos de sua validade. (g.n.)

Assim, pelo exposto e concordando com os fundamentos apresentados na decisão de Piso que validaram a autuação, entendo que efetivamente ocorreu o ganho de capital na operação e que este foi corretamente tributado. (g.n.)

(...)

Mas mesmo que essa hipótese seja verdadeira, caberia ao voto vencedor esclarecer seu entendimento a esse respeito.

Isso posto, ao menos nesse preliminar exame de admissibilidade dos embargos, entendo que procede a alegação de omissão ora questionada.

2) Do Item 2.2 dos Embargos

No item 2.2 de seus embargos a recorrente alega que a Turma incorreu em omissão quanto à impossibilidade de se tratar incorporação como permuta, ou como liquidação da pessoa jurídica, e que em incorporação não há ganho de capital tributável, conforme trechos daquela peça a seguir reproduzidos:

No item 2.3. de seu recurso voluntário, a embargante discorreu longa e detidamente sobre o fato de que não há como se confundir incorporação - que é o fato ocorrido no caso destes autos - com permuta ou liquidação. E o fez cotejando os respectivos regimes jurídicos, para depois apontar as diferenças entre cada um deles.

(...)

Ainda quanto essa análise dos respectivos regimes jurídicos da permuta, da incorporação e da liquidação a demonstrar a impossibilidade de sua equiparação, a embargante trouxe prova cabal, extraída da Lei das S.A., de que é o próprio ordenamento quem distingue a incorporação da liquidação, ao estrear expressamente uma hipótese da outra, conforme o art. 219 da Lei n. 6404.

(...)

Este aspecto da sucessão universal, a denotar a ausência de realização de renda - e, portanto, da disponibilidade econômica ou jurídica exigida pelo art. 43 do CTN para configurar a hipótese de incidência do fato gerador do imposto de renda ausente dos efeitos operados por uma permuta ou por uma liquidação de pessoa jurídica, é de fundamental importância para demonstrar o desacerto da DRJ ao pretender que, no caso dos autos, o que houve foi uma liquidação, e não uma incorporação.

(...)

Em suma, a embargante comprovou, em seu recurso, que a fundamentação dada pela DRJ aos autos de infração, no sentido de que o que houve foi uma liquidação da participação, a justificar a tributação de um suposto ganho de capital, estava completamente em

desacordo com o ordenamento jurídico, e os respectivos regimes que informam as três figuras, após o que passa a discorrer sobre a impossibilidade destes regramentos não serem observados por quem deva interpretá-los, não sendo passíveis de desqualificação ou requalificação em face à ausência de quaisquer vícios, ilegalidades, ou atos simulados a inquiná-los, trazendo à baila, inclusive, diversos dispositivos de nosso ordenamento que sustentam tal afirmação.

A esta altura, desnecessário é dizer que toda essa argumentação também foi completamente ignorada pelo voto vencedor do acórdão embargado, que não se dignou a fazer qualquer comentário a justificar a descaracterização, levada à efeito nestes autos, de uma operação de incorporação, para tratá-la como se de liquidação se tratasse.

Por outro lado, a questão foi tratada pelo voto vencido no acórdão embargado, que não só reconheceu a ocorrência de uma incorporação nos autos, como também reconheceu a impossibilidade de descaracterizá-la e defini-la como se fosse liquidação. Confira-se:

(...)

Não obstante o acerto das considerações acima transcritas, o voto vencedor do acórdão embargado não trouxe um contra-argumento que fosse para justificar a divergência, por ele aberta e jamais fundamentada, contra o voto vencido.

(...)

Pois bem, ao contrário do alegado pela embargante, o voto vencedor do acórdão abordou, sim, a questão acima referida, tendo neste ponto acompanhado a decisão da DRJ segundo à qual houve, no caso, extinção da empresa ORINV em razão de sua incorporação pela empresa GIF-Realty, com substituição das ações que a embargante possuía no capital da incorporada por ações da incorporadora, e mais um ganho de capital referente à diferença entre o valor da participação acionária que passou a ter na incorporadora e o valor da participação acionária que mantinha na incorporada.

Vejamos o que diz o voto vencedor a esse respeito:

Por seu turno a Delegacia de Julgamento, ao analisar a impugnação, assim se manifestou a respeito do que foi lançado:

A atuada Odebrecht S/A não foi protagonista nesta operação, ela não foi a incorporadora e nem a incorporada, o fato é que ela detinha ações de uma empresa que foi **extinta** por incorporação.

Estamos diante, portanto, de uma participação societária que foi extinta, por incorporação, o que se fez necessário uma troca (substituição) de ações, uma vez que a ORINV foi extinta por incorporação e as ações que a atuada detinha da ORINV foram **substituídas** por ações de emissão da incorporadora GIF REALTY.

Deixe-se registrado, portanto, que não se está lidando com o instituto de **permuta**, como foi citado pela autoridade fiscal e intensamente comentado pela Impugnante.

No caso, estamos tratando de **liquidação** de investimentos, por força da extinção de participação societária que a Odebrecht S/A (autuada) detinha na ORINV (incorporada), ocasião em suas ações foram trocadas por ações da GIF REALTY (incorporadora).

.....

Impõe-se destacar que a menção feita no Termo Fiscal ao instituto jurídico de **permuta**, ao sentir deste Relator, é inadequada, mas sua utilização não interfere em, absolutamente, nada na solução do litígio, restando prejudicadas as alegações da Impugnante neste sentido, uma vez que, de fato e de direito houve uma **extinção** ou **liquidação** de investimentos, institutos que, semelhante à alienação, podem gerar eventuais ganhos ou perdas de capital, conforme consta dos artigos 418 e 426 do RIR/99, mencionados no Auto de Infração:

(...)

Após este intróito, a Decisão de Piso seguiu no sentido de demonstrar a existência numérica do ganho de capital conforme os seguintes excertos.

(...)

Eis a completa explicação da existência do ganho de capital e a base com que foi calculado. Evidentemente que a recorrente, diante desta análise não concorda com seus argumentos, posto entender de modo diverso, assim como demonstrou em seu recurso voluntário.

Demonstra-se, de todo o exposto, que a liquidação de um investimento e a aquisição do novo investimento com valor mais elevado, conforme todo acima relatado, gerou sim um ganho de capital para a recorrente e, desta forma, a fiscalização andou bem quando apurou a irregularidade e, mais ainda, a Delegacia de Julgamento quando manteve a autuação e bem demonstrou os fundamentos de sua validade.

(...)

Isso posto, como o voto condutor pronunciou-se sobre a questão suscitada pela embargante, revela-se manifestamente improcedente a alegação de omissão ora sob exame.

3) Do Item 2.3 dos Embargos

No item 2.3 de seus embargos a recorrente alega que a Turma incorreu em omissão quanto à intributabilidade decorrente de permutas, conforme trechos daquela peça a seguir reproduzidos:

No item 2.5 de seu recurso voluntário, a embargante também discorreu longamente sobre as razões jurídicas que caracterizam as permutas sem torna como casos de não incidência do imposto de renda e da CSL.

Também este item de sua defesa foi integralmente omitido pelo voto vencedor do acórdão embargado. E não obstante ser inequívoco que este foi o fundamento central do TVI que ampara as autuações em tela, o tema não foi tratado pelo voto vencedor do acórdão n. 1401.002821 em razão de ter a DRJ inovado o feito e alterado sua fundamentação, no sentido de

que o que a fiscalização teria pretendido afirmar era a ocorrência, não de uma operação de permuta, mas de uma liquidação em que, em razão da extinção da participação societária incorporada, a permuta teria ocorrido na substituição de ações. E como visto, a decisão embargada limitou-se a esposar as razões da decisão proferida pela DRJ.

(...)

Pois bem, como visto no item anterior deste despacho, o voto vencedor, acompanhando a decisão da DRJ, entendeu que a operação objeto da tributação sob exame não é de permuta, e sim de ganho de capital referente à diferença a maior que a embargante obteve entre o valor da participação que passou a ter no capital da incorporadora (ORINV) e o valor da participação que mantinha no capital da empresa incorporada (GIF-Realty).

A fim de espantar qualquer dúvida a esse respeito reproduzimos novamente o seguinte trecho do voto vencedor do acórdão embargado:

Deixe-se registrado, portanto, que não se está lidando com o instituto de **permuta**, como foi citado pela autoridade fiscal e intensamente comentado pela Impugnante.

(...)

Uma vez que o voto vencedor expressamente afirmou que a operação não é de permuta, não precisou abordar os argumentos aviados no item 2.5 do recurso voluntário os quais procuravam demonstrar a não tributação de ganhos decorrentes de permutas.

Isso posto, revela-se manifestamente improcedente a alegação de omissão ora sob exame.

4) Do Item 2.4 dos Embargos

No item 2.4 de seus embargos a recorrente alega que a Turma incorreu em omissão quanto à ausência de realização de renda nas hipóteses aventadas nestes autos, conforme trechos daquela peça a seguir reproduzidos:

Conforme é fácil perceber pela leitura dos argumentos de defesa expostos pela embargante em seu recurso, transcritos acima, tanto na questão da neutralidade fiscal do MEP, quanto na intributabilidade das operações de permuta sem torna, ou dos casos de incorporação e liquidação, há um elemento comum a informar a lógica por trás da regra de não tributação nessas hipóteses, consistente na ausência de qualquer realização de renda a denotar sua disponibilidade econômica ou jurídica, sem a qual não se perfaz a incidência do imposto de renda e da CSL.

Este é um dado que permeou todas as alegações de defesa da embargante e tal circunstância foi percebida pelo voto vencido do acórdão n. 1401-002821, que da mesma forma insistiu sempre neste ponto como o dado central a determinar a improcedência da presente autuação.

Com efeito, desconsiderando os trechos já acima citados que também mencionam a ausência de realização de renda no caso presente, lê-se no voto vencido do acórdão embargado o seguinte:

(...)

A incorporação e a subsequente permuta não autoriza a exigência do Imposto de Renda nem da CSLL diante da inexistência de fundamentação legal que autorize a incidência dos impostos, pois não há efetiva disponibilidade de renda. Não houve a comprovação de venda das ações detidas pela Recorrente.

O que ocorreu no caso em tela foi a troca de títulos por outros títulos. Veja-se que o Fisco sequer demonstrou que as novas ações contabilizadas o foram por valor superior ao valor contabilizado (ou valor de custo). Ainda que assim o fosse, reitero que este fato não permite dizer que houve acréscimo patrimonial ou ganho de capital suscetível de tributação, visto que não há qualquer disponibilidade efetiva de renda. Esta somente se verificará quando o contribuinte efetuar a alienação da participação societária, recebendo, em contrapartida, o preço. O ganho de capital, portanto, depende da realização da renda.

O conceito de realização de renda é reconhecido como um conceito necessário do ponto de vista jurídico para evitar a descapitalização dos contribuintes e preservar a sua capacidade contributiva.

(...)

Ora, em casos de incorporação, como é a hipótese dos presentes autos, em que há a mera troca de participações a valor contábil, a ausência de realização da diferença entre as ações permutadas é que determina o diferimento da tributação do provável ganho apenas para quando a participação for efetivamente realizada.

Assim, não poderia ter o acórdão n. 1401-002821 se omitido na demonstração de que a operação de incorporação realiza efetivamente a diferença de valor contábil, dado que esta, ao contrário do afirmado, surge como mero reflexo da aplicação do MEP,

Tal demonstração, é forçoso admitir, não foi feita, pois, como visto, não há realização da renda em incorporações, mas mera substituição de posições, com continuidade das relações de direitos e obrigações, por efeito da sucessão universal por ela operada, o que é reconhecido pela própria RFB. Daí a insistência na ocorrência de uma "liquidação por incorporação", que é figura de todo inexistente no ordenamento, e que contraria expressamente o que dispõe o art. 219 da Lei das S.A., ao dispor, claramente, que a empresa se extingue por duas formas apenas: pela liquidação (art. 219, I), ou pela incorporação, fusão ou cisão total (art. 219, II), razão pela qual a doutrina chama a incorporação, significativamente, de "extinção sem liquidação".

(...)

Pois bem, como visto nos itens anteriores deste despacho, o voto vencedor entendeu que a fiscalização estava correta ao exigir a tributação sobre o ganho de capital.

Noutros termos, como (i) a participação de 85,5% que a embargante possuía no capital da incorporada (ORINV) estava registrada por R\$ 779.474.746,58 (vide termo de verificação de infração à e-fl. 15 e ss.); e como (ii) após a incorporação a embargante passou a possuir participação também de 85,5% no capital da incorporadora (GIF-Realty), mas agora

equivalente a R\$ 950.486.547,67; (iii) concluiu o voto vencedor que a fiscalização estava correta ao tributar o ganho de capital referente à diferença verificada, no montante de R\$ 171.011.801,09.

Ocorre que, de fato, a ora embargante alegou em seu recurso voluntário que, em razão da ausência de realização da renda, não haveria nesse momento tributação da operação, seja ela entendida como ganho de capital, como incorporação com liquidação ou como permuta.

O voto vencido, ao apreciar esse argumento, entendeu que não houve "*disponibilidade efetiva de renda*", daí porque, ao lado de outras razões, entendeu que não caberia incidência tributária à espécie.

O voto vencedor, entretanto, não se pronunciou sobre essa alegação.

Isso posto, ao menos nesse preliminar exame de admissibilidade dos embargos, entendo que procede a alegação de omissão ora questionada.

5) Do Item 2.5 dos Embargos

No item 2.5 de seus embargos a recorrente alega que a Turma incorreu em omissão quanto à aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN à hipótese dos autos, conforme trechos daquela peça a seguir reproduzidos:

O último ponto omissor que demanda uma manifestação expressa deste ilustre colegiado reside na alegação subsidiária de aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN ao caso, a afastar a exigência de qualquer pretensão punitiva, e a cobrança de juros de mora e atualização monetária, na hipótese de que seu recurso fosse julgado improcedente, como se deu. (g.n.)

A omissão quanto a este ponto foi declarada expressamente pelo voto vencido, pela simples razão de ter ele dado ganho de causa ao recurso da embargante. Já o voto vencedor, a seu turno, apenas não abordou a questão, da mesma maneira que não abordou nenhum dos outros argumentos apresentados, limitando-se a expressar sua concordância com a decisão de piso.

(...)

Pois bem, pelo exame do item 3 de seu recurso voluntário (e-fl. 3659) é possível verifica que a embargante, de fato, alegou o descabimento da incidência de juros e multa.

Sobre essa questão o voto vencido afirmou que "Caso fosse possível a cobrança do IRPJ e da CSL, sobre tais tributos não poderiam ser cobrados multa e juros, uma vez que a recorrente agiu em conformidade com atos normativos e com prática reiterada da RFB".

O acórdão embargado negou integralmente o provimento do recurso voluntário, todavia, o voto vencedor não se manifestou sobre a referida alegação de descabimento da incidência de juros e multa.

Isso posto, ao menos nesse preliminar exame de admissibilidade dos embargos, entendo que procede a alegação de omissão ora questionada.

Fim da transcrição do relatório do despacho de admissibilidade dos embargos.

Do relatório acima o despacho de admissibilidade dos embargos apresentados pelo contribuinte concluiu que devem ser submetidos à análise da turma os embargos relativos aos itens 1, 4 e 5 acima tratados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Os embargos são tempestivos e preenchem os requisitos legais, assim deles tomo conhecimento.

Com base no despacho de admissibilidade que admitiu os presentes embargos, são os seguintes os pontos de omissão do acórdão recorrido que devem ser supridos por meio destes embargos.

1. Omissão quanto à natureza escritural, intributável, do método da equivalência patrimonial (MEP);

São as seguintes as argumentações do recorrente em seus embargos a justificar a omissão do julgado.

Em seu recurso, a embargante discorreu longamente sobre a intributabilidade de valores apurados em decorrência do MEP, citando expressamente os dispositivos legais que determinam sua neutralidade fiscal, e as razões pelas quais esta foi positivada pelo legislador. Com efeito, no item 2,2 de seu recurso voluntário lê-se o seguinte:

"A recorrente certamente não precisa dizer que o MEP é fiscalmente neutro, não somente por se tratar de método obrigatório de avaliação contábil que reflete possíveis resultados futuros, portanto, não disponíveis quando positivos (e assim não preenchendo o requisito de disponibilidade a que alude o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN) e não dedutíveis quando negativos, mas também porque tal princípio fundamental do sistema tributário está expresso na lei ordinária que o regula.

De fato, sem estender a exposição a outras situações, no caso de ganho, há três normas expressas e específicas que prescrevem a neutralidade fiscal a partir da obrigação original de proceder-se à avaliação pelo referido método, obrigação esta que está determinada no "caput" do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, com sua redação à época:

(...)

A primeira norma expressa e específica de neutralidade fiscal da parcela referida no inciso II do art. 20, decorre de que, além de a decomposição do custo de aquisição ser feita exclusivamente em contas patrimoniais (parágrafo 1B), portanto, sem afetar o resultado, mesmo quando haja afetação deste através de amortizações, estas devem ser desconsideradas na apuração do lucro real, segundo o art. 25, que reza:

"Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33."

(...)

O art. 33, por sua vez, estabelece que a apuração de ganho ou perda de capital, na alienação ou baixa do investimento, deve ser feita pelo valor contábil, dele descontado o deságio registrado quando da aquisição, ou seja, afinal o deságio continua neutro fiscalmente porque a base para determinação de ganho ou perda de capital será o valor contábil sem o deságio.

A segunda norma expressa e específica de neutralidade das avaliações pelo MEP está no parágrafo 2º do mesmo art. 33, segundo o qual:

"Parágrafo 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada."

(...)

O parágrafo 2º do art. 33 do Decreto-Lei simplesmente fulmina o único fundamento dado pelo voto vencedor do acórdão embargado para validar o inexistente ganho de capital que vem sendo exigido nestes autos.

(...)

Portanto, ao decidir "contra legem" o mínimo que deveria ter feito o acórdão embargado, em seu voto vencedor, era dizer qual dispositivo legal autorizava afastar a previsão do parágrafo 2º do art. 33 do Decreto-Lei ou, ao menos, explicitar o porquê de sua não incidência à hipótese dos autos, e não limitar-se apenas a afirmar que "que a recorrente, diante desta análise não concorda com seus argumentos, posto entender de modo diverso, assim como demonstrou em seu recurso voluntário", dado ser alegação de direito que, a toda evidência, é capaz de infirmar a conclusão esposada pelo voto vencedor do acórdão embargado.

No voto vencedor realmente deixamos de nos pronunciar a respeito deste argumento em razão de, na análise do recurso, termos entendido que não se tratava de simples aumento patrimonial relativo à utilização do Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Para não me alongar, reproduzo os argumentos já utilizados pela decisão recorrida, com os quais concordo, para justificar que não tratava o caso de simples acréscimo patrimonial decorrente do MEP. Vejamos.

Início da Transcrição de excerto da Decisão de Piso.

A Impugnante, ao rebater a exigência fiscal e seus fundamentos, procurou, inicialmente, desconsiderar todos os dispositivos legais da autuação no sentido de que nenhum deles serviria de fundamentação legal ao lançamento.

Esta questão só pode ser dirimida quando enfrentarmos o mérito do lançamento, que passo a analisar junto às contestações específicas trazidas pela Impugnante.

Em um primeiro momento de sua peça impugnatória, a autuada revela uma de suas discordâncias, qual seja, a de que “No caso concreto, a impugnante cumpriu a normatização recorrente do MEP, pois manteve neutro qualquer ganho que adviria dele em decorrência da incorporação, dado que manteve seu custo de aquisição anterior ao ato.”[...].

Aqui já posso anotar o primeiro equívoco em sua sustentação.

Que fique bem claro, e a própria autoridade fiscal já ressaltara em seu Termo Fiscal, que não estamos tratando de resultado de equivalência patrimonial (MEP) *decorrente de incorporação*, isto não existe, neste caso dos autos.

A autuada Odebrecht S/A não foi protagonista nesta operação, ela não foi a incorporadora e nem a incorporada, o fato é que ela detinha ações de uma empresa que foi extinta por incorporação. (destacamos)

Estamos diante, portanto, de uma participação societária que foi extinta, por incorporação, o que se fez necessário uma *troca* (substituição) de ações, uma vez que a ORINV foi extinta por incorporação e as ações que a autuada detinha da ORINV foram **substituídas** por ações de emissão da incorporadora GIF REALTY.

Deixe-se registrado, portanto, que não se está lidando com o instituto de **permuta**, como foi citado pela autoridade fiscal e intensamente comentado pela Impugnante.

No caso, estamos tratando de **liquidação** de investimentos, por força da extinção de participação societária que a Odebrecht S/A (autuada) detinha na ORINV (incorporada), ocasião em suas ações foram trocadas por ações da GIF REALTY (incorporadora).

Recorrendo novamente à obra **Imposto de Renda das Empresas**, 11ª edição, pág.794, de Edmar Oliveira de Andrade, temos:

O que determina a apuração e imputação aos resultados de eventuais ganhos e perdas de capital é a ocorrência de negócios jurídicos que produzam “alienação” ou “liquidação de investimentos.” Logo, é necessário determinar se as trocas de ações se enquadram ou não em algum desses conceitos, ou se, ao revés, a denominada “participação extinta” constitui uma terceira categoria de fato determinante da apuração do eventual ganho ou perda de capital.

Alienação, segundo o entendimento comumente adotado, é ato de transferência de um bem, de um para outro patrimônio, fora dos casos de sucessão. Assim, alienar é transferir, transladar, uma coisa de um lugar para outro. A operação de troca (permuta) se presta instrumentar uma dupla alienação, de modo que os bens trocados passam de um patrimônio para outro sem sofrer qualquer espécie de mutação.

Na troca de ações em virtude de incorporação de sociedade não há troca propriamente dita (no sentido comum, de permuta) porque as ações da sociedade extinta são também extintas, e, deste modo, não ocorre a transladação patrimonial de uma pessoa para outra. Logo, à primeira vista, essa operação – que a lei rotula como “troca” – tem um sentido distinto de alienação, e, deste modo, poderia a vir ser enquadrada como espécie de liquidação de investimentos.

[...]

A alienação, no caso, não ocorre porque não há transladação de bens de um para outro patrimônio: o sócio que detém participação na sociedade incorporada recebe outro bem, que são as ações da sociedade incorporadora. Afinal, o “processo” de incorporação implica, em primeiro lugar, na extinção das ações da sociedade incorporada e, com essa extinção, igualmente extintos estão os direitos societários encartados na ação.

Ao cabo desse processo, o sócio ou acionista da sociedade incorporada suporta a extinção de sua participação em virtude da operação que, no entanto, é substituída por títulos emitidos pela sociedade incorporadora. Essa troca (ou substituição) pode ser qualificada como uma espécie de extinção de participação societária, que constitui modalidade de liquidação de investimentos.

Para José Luiz Bulhões Pedreira (Imposto sobre a renda: pessoa jurídica, v.2, 1979), liquidação de investimentos corresponde à perda do status jurídico de sócio em decorrência da extinção do título jurídico que o corporifica, a ação ou quota, sem, contudo, caracterizar alienação. Para ele:

“Liquidação é modo de extinção peculiar aos direitos de participação em sociedades. Não é alienação, porque a participação é extinta por ato societário e os direitos que a pessoa jurídica recebe em substituição lhes são transmitidos pela própria sociedade objeto do investimento, e não por terceiros.”

Para Henry Tilbery (A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas – Resenha Tributária, 1978) a expressão **liquidação de investimentos** abrange várias situações suscetíveis de gerar ganhos ou perdas de capital. Para o ilustre autor, essa expressão tem sentido amplo e, por isso, abarca:

“Quaisquer formas de desfazimento de participação societária (dissolução, liquidação, extinção, incorporação, etc), ocasião em que no lugar do investimento em poder da pessoa jurídica entrarão outros bens representados antes pela participação societária – entrarão exatamente em decorrência da ‘liquidação do investimentos’ – e, portanto, nestas ocorrências pode ser realizado resultado diferencial [ganho ou perda de capital] da mesma forma como na eventualidade de alienação de investimento.”

Essa abrangência da expressão “liquidação de investimentos” é absolutamente compreensível porque se a lei não a mencionasse uma série de atos que geram mutação patrimonial ficariam sem regra, gerando uma lacuna. De outra parte, ao abranger uma série de negócios, a norma atende ao princípio constitucional da universalidade que deve presidir a edição de leis sobre imposto de renda.

Impõe-se destacar que a menção feita no Termo Fiscal ao instituto jurídico de **permuta**, ao sentir deste Relator, é inadequada, mas sua utilização não interfere em, absolutamente, nada na solução do litígio, restando prejudicadas as alegações da Impugnante neste sentido, uma vez que, de fato e de direito houve uma **extinção** ou **liquidação** de investimentos, institutos que, semelhante à alienação, podem gerar eventuais ganhos ou perdas de capital, conforme consta dos artigos 418 e 426 do RIR/99, mencionados no Auto de Infração:

*Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, **extinção**, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na **liquidação** de bens do ativo permanente (Decreto-Lei n. 1.598 de 1977, art.31).*

[...]

*Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou **liquidação de investimento** em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei n. 1.598 de 1977, art.33, e Decreto-Lei n. 1.730 de 1979, art.1º, inciso V):*

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

Se quis demonstrar, portanto, que nada há de errado com a fundamentação legal do lançamento, porque se houve, realmente, **ganho de capital**, os dispositivos supra citados se encarregariam de lhe atribuir a devida legitimação conforme prevê o art.142 do CTN.

Fim da transcrição de excerto da Decisão de Piso.

Ou seja, o recorrente pretende, com sua argumentação, que a operação que, desde a origem a fiscalização informa não se tratar de simples reavaliação pelo MEP assim o seja tratado.

Conforme a análise acima, realizada pela Delegacia de Julgamento e com a qual concordo integralmente, em nenhum momento foi realizada a acusação de que há um ganho de capital decorrente de reavaliação baseada no MEP. Pelo contrário, desde o início a fiscalização já demonstrou que disso não tratava a acusação.

Por estas razões é que não faz sentido a irresignação do recorrente em relação à intributabilidade do MEP. Em verdade o recorrente está, neste ponto, tentando modificar indevidamente a acusação da fiscalização tentando fazer crer, como lhe é conveniente, que todas as operações tenham sido simplesmente uma reavaliação patrimonial quando, conforme demonstrado acima, disso não se tratou e disso não decorreu a autuação.

Por estas razões, utilizando os fundamentos apresentados acima para demonstrar que não ocorreu a simples reavaliação dos ativos pelo Método de Equivalência Patrimonial, não há como se acatar o argumento do recorrente, vez que a tributação pelo MEP não foi, em nenhum momento, objeto da autuação.

Neste sentido acolho em embargos neste ponto para suprir a omissão de acordo com os fundamentos acima e, no mérito, negar provimento ao recurso neste ponto.

2. Omissão quanto à ausência de realização de renda nas hipóteses aventadas nestes autos;

Assim se manifestou o recorrente em seu recurso neste ponto específico:

Conforme é fácil perceber pela leitura dos argumentos de defesa expostos pela embargante em seu recurso, transcritos acima, tanto na questão da neutralidade fiscal do MEP, quanto na intributabilidade das operações de permuta sem torna, ou dos casos de incorporação e liquidação, há um elemento comum a informar a lógica por trás da regra de não tributação nessas hipóteses, consistente na ausência de qualquer realização de renda a denotar sua disponibilidade econômica ou jurídica, sem a qual não se perfaz a incidência do imposto de renda e da CSL.

Este é um dado que permeou todas as alegações de defesa da embargante e tal circunstância foi percebida pelo voto vencido do acórdão n. 1401-002821, que da mesma forma insistiu sempre neste ponto como o dado central a determinar a improcedência da presente autuação.

Com efeito, desconsiderando os trechos já acima citados que também mencionam a ausência de realização de renda no caso presente, lê-se no voto vencido do acórdão embargado o seguinte:

(...)

A incorporação e a subsequente permuta não autoriza a exigência do Imposto de Renda nem da CSLL diante da inexistência de fundamentação legal que autorize a incidência dos impostos, pois não há efetiva disponibilidade de renda. Não houve a comprovação de venda das ações detidas pela Recorrente.

O que ocorreu no caso em tela foi a troca de títulos por outros títulos. Veja-se que o Fisco sequer demonstrou que as novas ações contabilizadas o foram por valor superior ao valor contabilizado (ou valor de custo). Ainda que assim o fosse, reitero que este fato não permite dizer que houve acréscimo patrimonial ou ganho de capital suscetível de tributação, visto que não há qualquer disponibilidade efetiva de renda. Esta somente se verificará quando o contribuinte efetuar a alienação da participação societária, recebendo, em contrapartida, o preço. O ganho de capital, portanto, depende da realização da renda.

O conceito de realização de renda é reconhecido como um conceito necessário do ponto de vista jurídico para evitar a descapitalização dos contribuintes e preservar a sua capacidade contributiva.

(...)

Ora, em casos de incorporação, como é a hipótese dos presentes autos, em que há a mera troca de participações a valor contábil, a ausência de realização da diferença entre as ações permutadas é que determina o diferimento da tributação do provável ganho apenas para quando a participação for efetivamente realizada.

Assim, não poderia ter o acórdão n. 1401-002821 se omitido na demonstração de que a operação de incorporação realiza efetivamente a diferença de valor contábil, dado que esta, ao contrário do afirmado, surge como mero reflexo da aplicação do MEP,

Tal demonstração, é forçoso admitir, não foi feita, pois, como visto, não há realização da renda em incorporações, mas mera substituição de posições, com continuidade das relações de direitos e obrigações, por efeito da sucessão universal por ela operada, o que é reconhecido pela própria RFB. Daí a insistência na ocorrência de uma "liquidação por incorporação", que é figura de todo inexistente no ordenamento, e que contraria expressamente o que dispõe o art. 219 da Lei das S.A., ao dispor, claramente, que a empresa se extingue por duas formas apenas: pela liquidação (art. 219, I), ou pela incorporação, fusão ou cisão total (art. 219, II), razão pela qual a doutrina chama a incorporação, significativamente, de "extinção sem liquidação".

Assim, o argumento do recurso perpassa pelo fato de não existir realização de renda tributável em face da mera substituição dos títulos.

Em relação a este ponto devemos iniciar informando que o tributo incidente sobre a renda não se resume aos casos em que há a realização de renda líquida, conforme nossa legislação assim determina a Constituição Federal/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Por seu turno o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988, assim dispõe a respeito do imposto de renda:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Ora, neste caso o texto normativo que instituiu o imposto sobre a renda é claro no sentido de que os proventos de qualquer natureza incluem os acréscimos patrimoniais de qualquer tipo que não se enquadrem no inciso precedente.

No caso dos autos o que ocorreu foi um acréscimo patrimonial em benefício do recorrente resultante da operação em que uma participação societária existente foi extinta e substituída por nova participação societária com valor em muito superior ao patrimônio anteriormente detido.

Conforme analisado por esta Turma à época do julgamento não ocorreu uma simples permuta de participações equivalentes. Houve operações diversas que resultaram num ganho de capital em benefício do recorrente e que, por esta razão se tornou tributável.

Assim, desnecessário se faz que a tributação ocorra apenas no momento em que o ganho se torna líquido. A norma original do imposto de renda é clara no sentido de que os acréscimos patrimoniais são tributáveis.

Seguem neste entendimento os seguintes precedentes do CARF.

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FIM LUCRATIVO. DISSOLUÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TÍTULOS PATRIMONIAIS.CUSTO DE AQUISIÇÃO.A cisão da BOVESPA, associação civil 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. 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. Assim, 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. **Acórdão nº 1302-002.622, de 13/03/2018.**

PERMUTA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. RECEBIMENTO DE VALOR SUPERIOR AO ENTREGUE. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL. CABIMENTO.Na hipótese de permuta de participações societárias, entre pessoas jurídicas, em que ocorre recebimento de valor superior ao entregue, é cabível a apuração de ganho de capital tributável, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei. Precedente Acórdãos nº 9101-002.172 e 9101-002.445. **Acórdão nº 9101-003.137, de 04/10;2017.**

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL.No bojo da incorporação de ações ocorre alienação da totalidade de ações ou quotas da pessoa jurídica incorporada na subscrição do aumento de capital da pessoa jurídica incorporadora, não havendo que se falar em ausência de manifestação de vontade. Não é caso de sub-rogação real e nem de permuta. A diferença positiva entre a participação que passa a ser detida na incorporadora e a participação antes

detida na incorporada constitui ganho de capital tributável. **Acórdão nº 9101-002.735, de 04/04/2017.**

Desta forma, seguindo o entendimento apresentado pela Turma por ocasião do julgamento do recurso no sentido de que houve ganho nas operações, entendo que a existência do acréscimo patrimonial, mesmo sem a realização em espécie, implica na incidência da norma de tributação e, assim, acolho os embargos neste ponto, para suprir a omissão da decisão recorrida, sem, no entanto, dar-lhes provimento.

3. Omissão quanto à aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN à hipótese dos autos.

Em relação à aplicação do parágrafo único do art. 100, do CTN, assim se manifesta a recorrente em sua peça:

3. Descabimento de multa e juros

Caso fosse possível a cobrança do IRPJ e da CSL, sobre tais tributos não poderiam ser cobrados multa e juros, uma vez que a recorrente agiu em conformidade com atos normativos e com prática reiterada da RFB.

Realmente, foram seguidos pela recorrente os entendimentos expressos no Parecer Normativo CST n. 504/71 e 39/81 e o serviço “Perguntas e Respostas - IRPF” da RFB, item 568, sem falar que, se de permuta se tratasse, seriam aplicáveis o recente Parecer Normativo COSIT/RFB n. 9/14 e o Parecer PGFN/PGA n. 454/92.

Neste quadro, o parágrafo único, juntamente com os incisos I e III do art. 100 do CTN 25, impedem a incidência de qualquer acréscimo a quem tiver agido de acordo com tais normas complementares da legislação tributária.

Na verdade, independente de norma, a impossibilidade de o fisco vir agir contra o contribuinte, nestas circunstâncias, decorre do princípio maior segundo o qual “nemo potest venire contra factum proprium”, reconhecido pela Solução de Consulta Interna COSIT n. 20/12 (que faz remissão ao STJ, AgRG nos EDcl no REsp 961049-SP, Rel. Min. Luis Fux, em 3.12.2010, mas nos tribunais superiores há outros precedentes), pela Solução de Consulta Interna COSIT n. 26/13 e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n. 6/14.

E nenhuma dessas alegações se altera pelo fato de ter a 3ª Turma da DRJ/FNS inovado a fundamentação legal dos autos de infração, ao contrário, apenas reforça todas as colocações feitas neste último tópico, eis que a atitude da 1ª instância apenas recrudesceu a insegurança jurídica e deixa mais do que evidente o comportamento da administração tributária, nestes autos, de atuar para surpreender a recorrente, fazendo letra morta de todas as alegações de defesa formuladas, pela recorrente, mirando, obviamente, as razões de direito expendidas

no TVI como fundamento da autuação em lide, mas que foram alteradas pelo acórdão recorrido, ao arrepio da lei, e em franca ofensa ao seu direito de defesa.

O acórdão recorrido, ao analisar este ponto da impugnação apenas informa que nenhum dos atos alegados dava amparo ao procedimento realizado pelo impugnante e, assim, manteve a incidência da multa e juros.

O recorrente entende que os seguintes atos normativos autorizavam os procedimentos por ele intentados. Vamos apresentar cada ato e nosso entendimento.

Pareceres Normativos CST nº 504/71 - Alienação de ações pelo valor de aquisição não gera obrigação tributária. No item 4 do referido parecer estar informado que se da operação resultar lucro, seja de que forma for, será ele computado no resultado do exercício. Ora, a aplicação deste parecer no entendimento do recorrente aplica-se porque ele entende que não há ganho na alienação. No entanto, conforme acusação da fiscalização, reforço na decisão proferida pela DRJ e nosso entendimento, a lógica é diversa do que a pretendida pela recorrente. entendeu esta Turma julgadora que o resultado da operação gerou o ganho para a recorrente e, assim, esse ganho é tributável na forma deste mesmo parecer.

Parecer Normativo CST nº 39/81 - Trata da não incidência de Imposto em face da alienação de participação ocorrida a mais de cinco anos de sua subscrição ou aquisição. Ora as operações tratadas no auto de infração decorrem de operações ocorridas entre 2010 e 2012, assim inaplicável seria o referido parecer em relação ao caso, posto não terem decorridos cinco anos entre as operações. Assim, não há necessidade de maior análise neste ponto pois o caso dos autos sequer se amolda ao parecer suscitado.

“Perguntas e Respostas - IRPF” da RFB, item 568, transcrito abaixo:

SUBSTITUIÇÃO DE AÇÕES — CISÃO, FUSÃO OU INCORPORAÇÃO 568
— Qual é o tratamento tributário na substituição de ações ocorrida em virtude de cisão, fusão ou incorporação? A substituição de ações, na proporção das anteriormente possuídas, ocorrida em virtude de cisão, fusão ou incorporação, pela transferência de parcelas de um patrimônio para o de outro, não caracteriza alienação para efeito da incidência do imposto sobre a renda. A data de aquisição é a de compra ou subscrição originária, não tendo havido emissão ou entrega de novos títulos representativos da participação societária.

Novamente aqui o recorrente confunde a aplicação de pronunciamentos da Receita Federal no sentido da não tributação de simples substituição de participações de mesmo valor com a realização de operação que implique em ganho em favor do contribuinte. Conforme dito antes, o entendimento da Turma foi no sentido que da operação realizada resultou ganho em favor do contribuinte. Assim, existindo ganho há o nascimento da obrigação tributária e não há de se tratar de simples troca de ativos sem ganho pela parte, não se podendo aplicar o "Perguntas e Respostas" acima indicado.

Parecer Normativo COSIT/RFB n. 9/14 - Transcrito abaixo:

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.PESSOAS JURÍDICAS. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO. Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

Mais uma vez nesse caso o recorrente apresenta parecer que não se aplica ao caso. Primeiro porque não se trata de permuta de imóvel, segundo porque o referido parecer trata de empresas tributadas pelo lucro presumido o que, obviamente, não se o caso dos autos.

Parecer PGFN/PGA n. 454/92.

Ementa: Preliminares. O Contrato de Permuta: conceito de Pontes de Miranda. A licitação como procedimento prévio. A interpretação do art. 65 da Lei nº 8.383/91. Não incidência do I.R. sobre a mais-valia na Permuta.

Este Parecer também é inaplicável pois trata especificamente do caso de permuta quando, na aquisição de participação de empresa estatal a pessoa jurídica entrega títulos públicos em troca das participações. Nessas operações não há ganho pois a norma determina que a participação adquirida seja contabilizada pelo valor dos títulos entregues, ou seja, não há ganho. Mais ainda, no caso em tela esta Turma já entendeu que permuta não houve e sim operações distintas, assim, também se torna inaplicável o referido Parecer.

Solução de Consulta Interna nº 20/2012.

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Quando o sujeito passivo cumpre a reintimação para apresentar arquivos digitais, mesmo que não tenha cumprido a intimação original, não incide a multa do art. 12, inciso III, da Lei nº8.218, de 1991.

Nos casos em que não sejam apresentados os arquivos, ou os sejam intempestivamente à intimação originária sem ter havido reintimação, incide a multa em tela.

Havendo a reintimação, e ela também seja descumprida, incide a multa, cujo termo inicial para calculá-la é a última intimação.

Dispositivos Legais: art. 11 e inciso III do art. 12 da Lei nº8.218, de 1991, na redação dada pela Medida Provisória (MP) nº2.158-35, de 2001; art. 2º da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº86, de 2001 e art. 49 da IN da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº971, de 2009; Lei nº9.784, de 1999.

Com se depreende a referida Solução de Consulta não se refere ao caso tratado nos autos. O recorrente simplesmente cita a referida solução de consulta sem ao menos fazer a

vinculação de seus fundamentos de decidir com o caso tratado nos autos. Assim, também entendendo por inaplicável este pronunciamento fiscal ao caso dos autos.

Solução de Consulta Interna nº 26/2013.

Ementa: ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NORMA SECUNDÁRIA SANCIONATÓRIA MULTA DO INCISO III DO ART. 711 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. ASPECTO MATERIAL. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. VEDAÇÃO À ATUAÇÃO CONTRADITÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A hipótese de incidência abstrata de multa é norma sancionatória secundária subjacente à norma primária que regula a conduta requerida.

O aspecto material da multa do inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro é omitir ou prestar de forma inexata informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial.

As informações descritas nos incisos do § 1º do art. 711 do Regulamento Aduaneiro são exemplificativas. Qualquer informação constante do anexo único da IN SRF nº 680, de 2006, pode ocasionar a aplicação da referida multa. Inexiste obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência de dano ao controle aduaneiro, pois tal restrição é estranha à regra-matriz de incidência da multa. A responsabilidade aduaneira-tributária é objetiva, não tendo de se comprovar culpa ou dolo.

A inexistência de conduta contrária ao ordenamento jurídico impede a aplicação da multa contida na norma secundária.

Dispositivos Legais: art. 237 da Constituição da República; arts. 113, 115 e 136 do CTN; art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001; art. 69 da Lei nº 10.833, de 2003; art. 711 do Regulamento Aduaneiro;

Também inaplicável é a referida Solução de Consulta ao caso dos autos. Novamente devo demonstrar que o recorrente cita soluções esparsas que pouco ou nada se amoldam ao caso dos autos para tentar ver prevalecer o seu direito. Novamente em relação a este parecer entendendo por inaplicável ao caso em tela.

Parecer Normativo COSIT 6/2014.

Ementa: Assunto. Normas Gerais de Direito Tributário. Ementa. IRPF. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial de 5 (cinco) anos para pleitear a restituição do imposto sobre a renda retido na fonte sujeito ao ajuste anual, relativo a rendimento posteriormente considerado isento ou não tributável, tem como termo inicial o dia 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu a retenção, data do fato gerador do IRPF.

Extingue-se em igual prazo o direito de o contribuinte retificar a Declaração de Ajuste Anual com vistas à obtenção da correspondente restituição do IRPF, iniciando-se sua contagem também na data da ocorrência do fato gerador. Dispositivos Legais. Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 1º, art. 156, inciso VII, art. 165, inciso I, art. 168, inciso I; Ato Declaratório SRF nº96, de 26 de novembro de 1999; Lei Complementar nº118, de 9 de fevereiro de 2005, art. 3º; Instrução Normativa RFB nº1.300, de 20 de novembro de 2012, arts. 3º, 8º, 9º e 10. E-processo nº19535.720035/2012-09

Apenas reitero o já analisado nos itens anteriores. Este parecer não guarda relação com o caso dos autos e, ante a ausência de maior aprofundamento por parte do recorrente, entendo por inaplicável à hipótese dos autos.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto voto no sentido de acolher os embargos dando-lhes provimento, sem efeitos infringentes, para suprir as omissões levantadas, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator