



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.722510/2016-87
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.367 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrente NOVONOR S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. REQUISITOS REGIMENTAIS. ACÓRDÃO PARADIGMA COM DIFERENÇA DE CENÁRIO FÁTICO. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma apto a comprovar divergência jurisprudencial o acórdão que contenha cenário fático substancialmente diferente do encontrado no acórdão recorrido (no caso, o acórdão recorrido, ao contrário dos paradigmas indicados, não rechaçou os fundamentos originais do lançamento).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovich Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1401-002.821**, de 14/08/2018 (fls. 3.716 a 3.742)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 2 a 13), lavrados com a finalidade de formalizar a exigência de **IRPJ** e da **CSLL**, acrescido de juros de mora e de multa de ofício no percentual de 75%, relativos a fato gerador anual ocorrido em 31/12/2012, apurado sob as regras do Lucro Real - apuração anual. Informa a Fiscalização no Auto de Infração que foi detectada a “Falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme Termo de Verificação de Infração. No referido termo (fls. 15 a 23), esclarece que o lançamento do IRPJ e seus reflexos decorreram do fato de ter deixado o Contribuinte de tributar os “Ganhos de Capital decorrente de Permuta de Ações” resultantes da diferença entre o valor das ações por ela recebidas em procedimento de incorporação, emitidas pela empresa incorporadora, e o valor das ações que detinha na empresa incorporada, como registrado em sua contabilidade. Informa a fiscalização que: (a) em 30/04/2012, o Contribuinte detinha 85,5% do capital da Odebrecht Realizações Imobiliárias Investimentos S/A (**ORINV**), sendo os restantes 14,5% pertencentes à GIF - Realty Participações S/A (**GIF REALTY**), de grupo empresarial independente não ligado ao Contribuinte, e que tal situação remontava ao ano de 2010, quando a GIF REALTY subscreveu capital da ORINV; (b) o investimento do Contribuinte na ORINV era obrigatoriamente registrado pelo MEP (Método da Equivalência Patrimonial), e não continha ágio nem deságio; (c) no dia 30/04/2012, os acionistas da ORINV resolveram incorporá-la à GIF REALTY, tendo sido adotado, como critério de avaliação, o valor contábil; (d) em decorrência da incorporação, as ações que o Contribuinte detinha na ORINV foram substituídas por ações da GIF REALTY, sendo mantida, no capital desta, a porcentagem de 85,5% de participação que o Contribuinte tinha no capital da ORINV. No cenário exposto, concluiu a fiscalização que houve Ganho de Capital sobre a diferença de valor entre as participações trocadas, sendo exigido o IRPJ e a CSLL sobre o que chamou de “ganho de capital decorrente de permuta de ações”.

Cientificada dos Autos de Infração, a empresa apresentou **Impugnação** (fls. 2.826 a 2.859), argumentando, em síntese, que: (a) os acréscimos escriturais decorrentes do MEP são fiscalmente neutros, uma vez que não são tributáveis; (b) há consequente falta de fundamento legal para os lançamentos, implicando a nulidade e a improcedência dos Autos de Infração; (c) há impossibilidade de tratar incorporação como permuta (o que existiu foi a incorporação da ORINV pela GIF REALTY) e há ausência de ganho de capital tributável em incorporação, o que reforça a ausência de fundamentação dos autos; (d) a fiscalização, sem qualquer base legal, pretendeu cobrar em 2012 o tributo que não poderia ter sido cobrado em 2010 face a norma isencional, e que também não mais poderia cobrar por efeito da decadência; (e) mesmo que se pudesse tratar a incorporação como permuta, não há acréscimo patrimonial tributável em permutas em que não há recebimento de torna, como foi no caso desses autos; e (f) além de

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

haver inconsistência na apuração da base de cálculo, pugna-se pela não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada.

O recurso foi julgado pela **DRJ em Florianópolis/SC**, por meio do **Acórdão nº 07-39.806**, de 26/05/2017 (fls. 3.581 a 3.603), considerando **improcedente** a Impugnação, para manter o crédito tributário exigido. Nessa decisão a Turma julgadora decidiu que, na incorporação com extinção de ações, verificando-se que a participação societária que a autuada detinha na incorporada manteve-se a **mesma** na incorporadora, o acervo líquido recebido (em substituição das ações extintas) revelou-se superior ao custo contábil do investimento liquidado, cabendo a apuração de ganho de capital.

Cientificada do Acórdão da DRJ, a empresa apresentou seu **Recurso Voluntário** de fls. 3.611 a 3.660), alegando, em resumo, que: (a) há preliminar de nulidade - violação aos arts. 142, 146, inciso III do art. 145 c/c 149, todos do CTN, pois houve inovação na fundamentação da autuação fiscal, tendo em conta que os julgadores, ao decidirem manter a exigência fiscal, deram novo fundamento legal à autuação lavrada e admitiram que a aplicação do instituto da permuta ao caso, era inadequada, e como, a seu ver, não influía na solução do litígio, restavam “prejudicadas as alegações da Impugnante neste sentido, uma vez que, de fato e de direito houve uma extinção ou liquidação de investimentos”; (b) houve acréscimo escritural intributável, decorrente do MEP, mas para justificar a neutralidade do MEP arguiu os arts. 42 e 43 do CTN e 20, 22, 23, 25 e 33 do Decreto-lei 1.598/77, afirmando que se apura o valor do ganho ou perda com base no valor do custo do investimento sem considerar deságio, e que a jurisprudência reconhece não haver realização de ágio na incorporação; (c) há falta de fundamento legal para manutenção dos lançamentos, impossibilidade de tratar incorporação como permuta ou como liquidação da pessoa jurídica, e em operação de incorporação não há ganho de capital tributável; (d) a não tributação relativa ao aumento de capital de 2010 é irrelevante para o processo sobre a incorporação de 2012, pois “naquele evento, o valor do aumento na conta de investimento da recorrente na ORINV foi isento de tributação e passou a integrar o custo do mesmo (*sic*), segundo a lei, nada tendo a ver com o suposto ganho de capital ocorrido em 2012”, e, ainda que houvesse permuta ou liquidação, estas teriam sido não tributáveis; e (e) descabe a cobrança de juros de mora, assim como da multa lançada.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, tendo o colegiado exarado a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1401-002.821**, de 14/08/2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário. Nessa decisão o Colegiado entendeu que: (a) deve ser afastada a nulidade arguida, porque a inovação do critério jurídico destacada pelo art. 146 do CTN, representa a modificação completa dos critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora, o que não significa se concretizar quando a DRJ apenas serviu-se de mais um argumento para a manutenção da autuação, e tal argumento não prejudica a defesa da contribuinte; e (b) o investimento em participação liquidado e substituído na mesma operação por investimento diverso, cuja aplicação do percentual da participação detida resulta em patrimônio superior, demonstra a existência do Ganho de Capital na operação; daí, tributa-se o ganho oriundo da diferença entre o valor do patrimônio que foi liquidado e o novo valor do investimento que o substituiu.

Cientificado do Acórdão nº 1401-002.821, de 14/08/2018, a Contribuinte opôs os **Embargos de declaração** de fls. 3.753 a 3.806, alegando que o recorrido 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 (e) omissão quanto à aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN à hipótese dos autos.

No **Despacho de Exame de Admissibilidade dos Embargos**, de 30/01/2019 (fls. 3.812 a 3.823), entendeu-se serem parcialmente procedente as alegações de omissão no julgado, decidindo-se submeter à apreciação da Turma as alegações de omissão tratadas nos itens “a”, “d” e “e” acima, rejeitando-se, em caráter definitivo, o seguimento dos embargos quanto às demais alegações de omissão.

Submetidos os embargos à apreciação da Turma julgadora, foi prolatado o **Acórdão de Embargos nº 1401-003.583**, de 16/07/2019 (fls. 3.848 a 3.872), que acolheu o embargos e deu-lhes provimento, sem efeitos infringentes, para suprir as omissões levantadas. Nessa decisão restou assentado que: (a) não é procedente a alegação de que o ganho na operação não pode ser tributado em razão da aplicação do MEP, pois demonstra-se nas provas produzidas no processo que tratou-se de operação de alienação e não de simples aplicação do equivalência patrimonial; (b) 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; e (c) a apresentação de normas tributárias complementares para possibilitar a exclusão da imposição dos acréscimos (multa e juros) somente é possível no caso em que referidas normas se adequem à situação fática, o que não se demonstra nestes autos..

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº 1401-002.821, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 1401-003.583, o Contribuinte apresentou **Recurso Especial** (fls. 3.885 a 3.953) apontando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: (a) nulidade decorrente de inovação na fundamentação jurídica da autuação pelas instâncias julgadoras; e (b) impossibilidade de se tratar incorporação como permuta ou como liquidação da pessoa jurídica e de que em incorporação não há ganho de capital tributável. Para a **divergência (a)**, apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 3402-004.264, de 2017 e nº 1301-003.960, de 2019, e, para a **divergência (b)**, indicou como paradigma os Acórdãos nº 108-07.793, de 2004 e nº 108-07.684, de 2004.

No Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, entendeu-se que com relação às duas matérias **não ocorreu o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratarem de situações fáticas distintas**. Assim, em 14/11/2019, conforme **Despacho de Admissibilidade - 1ª Seção / 4ª Câmara** (fls. 4.134 a 4.138), a presidente **da 4ª Câmara** da 1ª Seção do CARF **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Dessa decisão foi apresentado **Agravo** (fls. 4.147 a 4.173), requerendo a reforma do Despacho que negou seguimento ao Recurso Especial.

Em análise do agravo, quanto a **divergência (a)**, entendeu-se que assistiria razão à agravante, tendo em conta a compreensão de que no acórdão **recorrido** não se nega que tenha havido inovação, mas se destaca que **essa inovação consistiria tão somente no acréscimo de novo fundamentação legal**, ao lado da fundamentação original, que permaneceria, e que esse acréscimo à fundamentação não se confundiria com a inovação vedada pelo art. 146 do CTN.

Ademais, registrou-se o entendimento de que esse acréscimo à fundamentação não prejudicaria o direito do contribuinte à ampla defesa, inexistindo, assim, nulidade da decisão de primeira instância. De outro lado, os acórdãos **paradigmas** decidiram pela vedação à alteração do critério jurídico do lançamento e, na ausência de quaisquer restrições, tal vedação deveria ser aplicável a quaisquer alterações, parciais ou não (o que implicaria a nulidade dessa decisão por cerceamento ao direito à ampla defesa).

Quanto à **divergência (b)**, entendeu-se que não merece reparos o despacho agravado, devendo ser rejeitado o agravo, no que respeita a tal matéria (impossibilidade de confronto para fins de demonstração de alguma hipotética divergência jurisprudencial no que respeita à apuração de ganho de capital).

Em 10/01/2020, conforme **Despacho em Agravo – CSRF / 1ª Turma** (fls. 4.179 a 4.190), a presidente da CSRF rejeitou o Agravo relativamente à **divergência (b)**, confirmando a negativa de seguimento ao recurso nesta parte e, acolheu o agravo e **deu seguimento** ao Recurso Especial relativamente à **divergência (a)**: “**Quanto à nulidade decorrente de inovação na fundamentação jurídica da autuação pelas instâncias julgadoras**”.

Em **Contrarrazões** (fls. 4.200 a 4.019), a **Fazenda Nacional** demanda o **não conhecimento** do Recurso Especial em razão da ausência de similitude fática entre o Acórdão recorrido e aqueles indicados como paradigmas. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se na integralidade o Acórdão proferido pela Turma *a quo*.

Conforme **prorrogação de competência** dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081, de 2020), em 18/05/2023 o processo, então, foi a mim sorteado para relatoria, objetivando o prosseguimento da análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da 1ª Seção de Julgamento / **4ª Câmara**, de 14/11/2019 às fls. 4.134 a 4.138, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Em face dos argumentos apresentados em sede de **contrarrazões** pela Fazenda Nacional, entendo, no entanto, ser necessária a análise dos demais requisitos de admissibilidade do recurso. Isso porque demanda a Fazenda Nacional que o Recurso Especial **não seja conhecido**.

A matéria que teve seguimento em admissibilidade se refere à **nulidade decorrente de inovação na fundamentação jurídica da autuação pelas instâncias**

julgadoras, em função de detecção em sede de agravo de divergência entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos paradigmas nº 3402-004.264 e nº 1301-003.960.

No voto condutor do Acórdão recorrido, entende-se que o que se classifica como “inovação” consiste tão somente no acréscimo de fundamentação legal, ao lado da fundamentação original, que permaneceria. Esse acréscimo à fundamentação não se confundiria com a inovação vedada pelo art. 146 do CTN. Ademais, registrou-se o entendimento de que esse acréscimo à fundamentação não prejudicaria o direito do contribuinte à ampla defesa, inexistindo, assim, nulidade da decisão de primeira instância. Confira-se trecho do Acórdão recorrido:

“Ademais, a inovação trazida pela Delegacia não foi o fundamento primordial para manter o lançamento, isto porque **a DRJ trouxe também os fundamentos utilizados pela fiscalização**, o que denota que **somente houve um acréscimo no fundamento da autuação**, não prejudicando o lançamento fiscal.

Pois bem, duas são as razões que não permitem reconhecer a nulidade, são elas: (i) a decisão da DRJ **apenas acrescentou fundamentação** à autuação; (ii) conforme reconhecido pela recorrente, irrelevante qualquer uma das fundamentações, pois ambas seriam intributáveis (conforme exposto no último item do recurso voluntário da contribuinte)”. (*grifo nosso*)

De outro lado, temos no **primeiro paradigma**, Acórdão nº 3402-004.264, de 27/06/2017 (fls. 4.045 a 4.051) a seguinte ementa:

“NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LEITURA CONTRARIO SENSU DO ART. 149 DO CTN. A leitura *contrario sensu* do art. 149 do CTN deixa clara a vedação quanto a alteração dos critérios jurídicos adotados no auto de infração, visto serem taxativas as hipóteses de alteração do lançamento.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. A alteração do critério jurídico pelo acórdão de julgamento da impugnação implica em preterição do direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, e consequente nulidade de decisão da DRJ”.

Confira-se trecho do voto condutor de tal acórdão:

“No presente caso, verifica-se que o fiscal adota como fundamento a ocorrência de **prorrogação/renovação dos mútuos** para determinar a incidência do IOF, mas deixa consignado a título de registro, frise-se a possibilidade de se argumentar pela ocorrência de **novação**. Todavia, quando da decisão da DRJ que julgou improcedente a Impugnação do Contribuinte, se verifica que **o fundamento adotado foi o da ocorrência de novação**, desconsiderando o fundamento inicialmente adotado pela fiscalização.” (*grifo nosso*)

A leitura do voto condutor do paradigma não permite vislumbrar qualquer discussão acerca de manutenção do fundamento original do lançamento, com agregação de considerações adicionais pela DRJ, situação que se verifica no presente processo.

O **segundo paradigma**, Acórdão nº 1301-003.960, de 12/06/2019 (fls. 4.052 a 4.075), foi assim ementado (no tema que aqui se analisa):

“ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ e CSLL. LANÇAMENTO EFETUADO PELO LUCRO REAL. MUDANÇA LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE. CTN. ART. 146. Uma vez realizado o

lançamento, o contribuinte defende-se das acusações que lhe foram imputadas. A partir do momento em que determinada a decisão administrativa modifique as razões do ato de imposição, o direito à defesa e ao contraditório resta atingido, já que não poderia o contribuinte presumir qual seria a fundamentação do órgão ou autoridade julgadora para manter o ato de imposição.

Disto resulta que **a autoridade julgadora não poderá ajustar o lançamento de forma a manter sob motivação distinta daquela adotada pela autoridade fiscal autuante**.
(grifo nosso)

No voto vencedor restou consignado que:

“(...) o lançamento tributário foi efetuado sob o regime de lucro real, tendo **decidido a DRJ por refazer o cálculo** do IRPJ e CSLL devidos, **sob a sistemática do lucro arbitrado**. Ao assim proceder, aos olhos da maioria deste Colegiada, apesar de reduzir o valor devido, a decisão recorrida incorreu em alteração do critério jurídico do lançamento, o que ocasionaria nulidade da decisão, por ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional. Isso porque, é defeso à autoridade julgadora alterar o auto de infração, inovando-o, trazendo, por assim dizer, um novo fundamento”. (grifo nosso)

Também em tal precedente não se visualiza dissidência de entendimento em relação ao que restou consignado no acórdão recorrido.

Portanto, sequer é possível afirmar que os colegiados que proferiram os acórdãos indicados como paradigmas, diante do caso em análise, adotariam posicionamento distinto do que constou no acórdão recorrido.

Tratam o recorrido e os paradigmas de situações fáticas (e até jurídicas) diferentes, não havendo debate no presente processo sobre ter a DRJ rechaçado o fundamento original do lançamento.

Assim, cabe o não conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, em endosso ao exame original de admissibilidade.

Da conclusão

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan