



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720165/2014-90  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.468 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** ARAINVEST PARTICIPACOES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Participou do julgamento o conselheiro Marcelo Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Marcelo Oliveira (suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.468 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16561.720165/2014-90

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.325/2.375) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1401-002.196** (fls. 2.272/2.305), o qual negou provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Ano-calendário: 2009

**GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REDUÇÃO DE CAPITAL E TRANSFERÊNCIA DAS COTAS AOS ANTIGOS SÓCIOS. IMPOSSIBILIDADE. CASO ESPECÍFICO.** Inaceitável quanto aos efeitos fiscais a operação de redução de capital e devolução da participação acionária aos sócios pessoas físicas, para posterior alienação com pagamento do ganho em alíquota inferior.

Impossibilidade de realização da operação diante da existência de cláusula negocial em favor da empresa detentora das cotas no momento da oferta. Caracterização de planejamento fiscal abusivo.

**DIFERIMENTO DO IMPOSTO PARA A ÉPOCA DO RECEBIMENTO DO GANHO. DA PESSOA JURÍDICA. INEXISTÊNCIA DE OPÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Caracterizando-se a realização de operação onde o contribuinte buscou a modificação da sujeição passiva para as pessoas físicas dos sócios da companhia, incorreu opção, por parte da pessoa jurídica, do diferimento do pagamento do ganho de capital. Assim, inaplicável o deferimento ao caso.

**JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE.**

A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

**MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE TIPO E FUNDAMENTOS DE FATO. IMPROCEDÊNCIA.**

Mantém-se a decisão da Delegacia de Julgamento que exonerou a imposição de multa de ofício qualificada ante a inexistência de tipificação da conduta ou de fundamentos a caracterizar a conduta ilícita para fins de penalização qualificada.

**RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE CONDUTAS PELOS SÓCIOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Comprovando-se, na análise do mérito dos autos, a inexistência de condutas tipificadoras da hipótese do art. 124 do CTN de modo a caracterizar o benefício comum responsável pela imputação solidária, deixa-se de analisar as preliminares aventadas para, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e manter a exclusão da responsabilidade solidária dos sócios.

**UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS DE GANHO DE CAPITAL PELOS SÓCIOS NA REDUÇÃO DO LANÇAMENTO DO GANHO NA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.**

Caracterizando-se a existência de operação única de alienação do controle de companhia, o pagamento realizado pelos sócios pessoas físicas a título de ganho de capital deve ser aproveitado para fins de redução do lançamento do imposto devido pela mesma operação, agora lançado na pessoa jurídica. Mantém-se a decisão que julgou neste sentido do aproveitamento.

Por bem resumir o litígio, reproduzo o relato constante da decisão ora recorrida:

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados contra o contribuinte em razão de, conforme alegação da fiscalização, o mesmo ter realizado atos de redução de capital, transferência de ações da Aracruz detidas pela empresa aos sócios e posterior alienação destas mesmas ações por estes sócios, com o objeto exclusivo de reduzir a tributação do ganho de capital, transferindo este da Pessoa Jurídica (34%) para as pessoas físicas dos sócios (15%).

Alega a fiscalização que a Votorantim Celulose e Papel S.A. (VCP) em cumprimento à cláusula contratual existente entre os sócios da Aracruz, deveria oferecer as mesmas condições de compra de aquisição de 28% das ações da Aracruz que foram oferecidas à família Lorentzen à Arainvest, vez que esta cláusula existia entre as partes.

Cientificada da proposta de compra e detendo um prazo de 90 (noventa) dias para exercer seu direito a Arainvest procedeu a uma redução de capital no montante aproximado em R\$ 302.000.000,00 e transferiu todas as ações da Aracruz aos sócios Moise e Joseph Safra.

Após este procedimento, que, conforme informa a fiscalização, sequer foi objeto de comunicação ao mercado, foi realizada a venda das ações da Aracruz à VCP, agora ações alienadas pelos sócios da Arainvest.

Considerando que a única intenção dos atos de redução de capital e transferência das ações aos sócios foi a de reduzir a imposição tributária, a fiscalização desconsiderou o negócio da forma em que realizado, elencando os diversos motivos de fato e de direito que apontavam pela irregularidade, e realizou a tributação do ganho de capital na pessoa jurídica da própria Arainvest, resultando nos autos de infração do IRPJ e CSLL e, ainda, na imputação da responsabilidade solidária dos sócios Moise e Joseph Safra.

Cientificada da autuação o recorrente apresentou impugnação que assim foi retratada no acórdão da impugnação;

*Dos Fatos: após uma descrição/transcrição do relato fiscal, afirma que seu procedimento encontra amparo no art.22 da Lei n.º 9.249/95;*

*- que, mesmo que de planejamento se tratasse, este caracterizaria elisão fiscal lícita, pois as operações foram reais e ocorreram antes de qualquer fato gerador; além disto, o procedimento fiscal viola vários princípios constitucionais, tais como livre exercício, liberdade de contratar, etc;*

*- que, ainda que houvesse praticado a infração que lhe é imputada, deveria a Fiscalização observar o disposto no art.421 do RIR/99; apenas para argumentar, deveria então o imposto pago por seus sócios ser abatido do lançamento, sob pena de exigência em duplicidade;*

(...)

*No item II. Do vício na apuração da matéria tributável em face da inobservância do disposto no art.421 do RIR/99: que, mesmo que ocorrida a infração apontada, o lançamento não teria como prosperar, pois é absurda a alegação fiscal de que a Impugnante não teria direito ao diferimento da tributação do lucro então previsto no art.421;*

(...)

Analisando a impugnação e as razões da autuação a Delegacia de Julgamento proferiu a seguinte decisão:

(...)

Nesta mesma decisão a Delegacia de Julgamento recorreu de ofício da parte em que foi julgada procedente a autuação no que se refere a:

- 1 - Exoneração da multa qualificada;
- 2 - Exoneração da responsabilização solidária;
- 2 – Utilização dos pagamentos de ganho de capital das pessoas físicas para a redução do valor devido da pessoa jurídica.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual aduziu as seguintes alegações:

(...)

*Alega que, mesmo que se sustentasse a acusação, esta teria de ser revista pelo fato de a fiscalização não ter adotado a regra do art. 421, do RIR/99, que estabelece a possibilidade de o contribuinte optar por reconhecer o lucro apenas na proporção em que for efetivamente recebido.*

Em sessão de 21 de fevereiro de 2018, a Turma Julgadora *a quo* negou provimento ao recurso de ofício e ao voluntário com base no referido Acórdão n.º 1401-002.196 (fls. 2.272/2.231).

Intimada dessa decisão, a contribuinte interpôs o recurso especial (fls. 2.325/2.375), sustentando existir divergência em relação às seguintes matérias:

(1) “aplicabilidade ao caso da regra do artigo 22 da Lei n.º 9.249/95”, com base nos Acórdãos *paradigmas* **1301-001.864** e **1201-001.809**;

(2) “aplicabilidade ao caso da regra do artigo 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77)”, com base nos Acórdãos *paradigmas* **107-07.739** e **101-94.765**; e

(3) “não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício”, com base no Acórdão *paradigma* **3403-001.541**.

Despacho de fls. 2.506/2.515 admitiu o recurso parcialmente, nos seguintes termos:

(...)

**(2) “aplicabilidade ao caso da regra do artigo 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77)”**

(...)

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, inocorrendo opção, por parte da pessoa jurídica, do diferimento do pagamento do ganho de capital, é inaplicável o diferimento ao caso, ou seja, como a pessoa jurídica, em nenhum momento, realizou a opção pelo diferimento da tributação [...], não se pode, em sede de análise de recurso voluntário, permitir que se faça esse diferimento, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 107-07.739, de 2004) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, mesmo no caso de não oferecimento à tributação por parte do sujeito passivo, é possível o diferimento da tributação, ou seja, não se faz necessária a opção para esse diferimento.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 101-94.765, de 2004), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de apuração pelo lucro real (art. 421 do RIR/1999), no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 101-94.765, de 2004), **ao contrário**, tratou-se de apuração pelo lucro presumido (Instrução Normativa SRF n.º 104, de 1998).

**(3) “não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício”**

(...)

Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu por manter a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 3403-001.541, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

Não se conformando com o teor do despacho, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 2.523/2.540) tanto contra a não admissão da *primeira matéria* quanto à rejeição do *segundo paradigma* como hábil a caracterizar o dissídio relativo à *segunda matéria*.

Despacho de fls. 2.544/2.555 rejeitou o agravo com base no seguinte dispositivo:

(...)

Por todo o exposto, embora presentes os pressupostos de conhecimento do agravo em relação à matéria "**aplicabilidade ao caso da regra do artigo 22 da Lei n.º 9.249/95**", propõe-se que ele seja REJEITADO, e, relativamente à matéria "**aplicabilidade ao caso da regra do artigo 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77)**", que ele não seja conhecido, prevalecendo, assim, o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Em seguida os autos foram remetidos a esta C. 1ª Turma da CSRF, a qual, por intermédio do Acórdão n.º **9101-004.400** (fls. 2.574/2.598), não conheceu do recurso especial, acolhendo a *questão de ordem para analisar o agravo em relação aos argumentos trazidos relativamente ao paradigma n.º 101-94.765*.

Foi, então, proferido novo despacho de admissibilidade de Agravo (fls. 2.599/2.606), tendo a segunda matéria sido admitida aos olhos desse *segundo paradigma*. Confira-se:

(...)

Aprecia-se, pois, as razões trazidas em sede de Agravo acerca da matéria "**aplicabilidade ao caso da regra do artigo 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77)**", no que tange ao acórdão paradigma n.º 101-94.765.

O exame de admissibilidade do recurso especial impetrado pela contribuinte, relativamente ao referido acórdão paradigma, assinalou:

*(...) no referente ao segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 101-94.765, de 2004), não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.*

*Enquanto na decisão recorrida tratou-se de apuração pelo lucro real (art. 421 do RIR/1999), no segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 101-94.765, de 2004), ao contrário, tratou-se de apuração pelo lucro presumido (Instrução Normativa SRF n.º 104, de 1998).*

A contribuinte, por sua vez, alegou em sede agravo que o fato de o referido paradigma "*referir-se a caso de regime de apuração do lucro presumido não afasta no caso concreto a divergência, já que tal acórdão, após fazer paralelo entre a regra pertinente ao lucro real (artigo 370 do RIR/991, correspondente ao artigo 421 do RIR/99) e ao lucro presumido (Instrução Normativa SRF n.º 104/98), concluiu que ambas seguem um mesmo princípio, o de que não se pode exigir "pagamento do imposto de renda sobre o*

*ganho de capital relativamente às parcelas ainda não recebidas*". Após transcrever passagens do paradigma em referência, argumentou que, ao contrário do afirmado no exame de admissibilidade do recurso especial por ela impetrado, citada decisão não tratava da aplicação da IN/SRF n.º 104/98, posterior aos fatos geradores apreciados naqueles autos (1996), o que, a seu ver, demonstraria que para a comprovação da divergência não seria relevante o regime de tributação (real ou presumido). Para ela, o acórdão recorrido entendeu que a regra do art. 421 do RIR/99 só poderia ser aplicada mediante opção formal do diferimento pelo contribuinte, enquanto o paradigma entendeu que tal regra deveria ser aplicada independentemente de qualquer condição, dado o disposto nos arts. 43 do CTN e 145, § 1º da CF/88.

O acórdão recorrido, apreciando a alegação da ora Agravante no sentido de que a autuação deveria ser revista visto que no caso deveria incidir sobre a operação a regra do art. 421 do RIR/99, abaixo transcrito, rejeitou tal alegação com base nos seguintes fundamentos: (i) na medida em que a operação não foi realizada da forma normal, a contribuinte, em nenhum momento, realizou a opção pelo diferimento da tributação, de modo que não se poderia, em sede de análise de recurso voluntário, permitir que se faça esse diferimento, pois só agora a operação está sendo tributada no contribuinte correto; e (ii) a opção do art. 421 do RIR/99 deixou de ser exercida em razão de opção da empresa pelo planejamento tributário objeto de apreciação, motivo pelo qual ela perdeu o direito ao benefício do citado artigo.

*Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).*

*Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.*

Transcreve-se, abaixo, a íntegra do pronunciamento veiculado pelo acórdão recorrido.

[...]

O acórdão paradigma n.º 101-94.765, após superar a questão associada à ocorrência de GANHO DE CAPITAL e afastar determinadas alegações apresentadas pela pessoa jurídica fiscalizada, esclareceu (a) que a pessoa jurídica autuada, no ano calendário em que houve a alienação, **1996**, era optante pela tributação com base no lucro presumido; (b) que o direito objeto de alienação deveria ter sido contabilizado no ativo permanente da pessoa jurídica; (c) que o resultado positivo na apuração do ganho de capital é acréscimo patrimonial a ser acrescido à base de cálculo do imposto de renda, seja ele apurado pelo lucro real, presumido ou arbitrado; e (d) que **dúvida existiria quanto ao momento em que teria havido a disponibilidade, econômica ou jurídica, isto é, em qual momento teria surgido o fato gerador da obrigação tributária em relação à operação de alienação do seu direito patrimonial.**

Apreciando o fundamento declinado pelas autoridades fiscal e julgadora de primeira instância, no sentido de que o imposto de renda sobre o ganho de capital teve seu vencimento no mês seguinte ao da alienação do direito em relação a todo o seu valor, independentemente da existência de parcelas com recebimento em datas futuras, eis que inexistente expressa previsão legal expressa para tal diferimento para pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Presumido (previsão essa que só existiria para o caso de pessoas jurídicas tributadas com base no LUCRO REAL), o acórdão paradigma n.º 101.94.765 emitiu pronunciamento na seguinte direção:

(...)

Observa-se que a análise empreendida pelo acórdão paradigma n.º 101-94.765 abordou os seguintes dispositivos normativos: o art. 43 do CTN; o art. 370 do RIR/1994; a Instrução Normativa SRF n.º 104, de 1998; o parágrafo único do art. 145 da CF; e o art. 142 do CTN. Com base nessa legislação e em apertada síntese, o voto condutor do referido acórdão edificou o entendimento de que, ausente o recebimento do preço do

negócio ajustado, não haveria disponibilidade econômica ou jurídica de renda propulsora do nascimento da obrigação tributária, sendo esta se dado tão somente a partir do momento em que a contribuinte fosse recebendo as parcelas do contrato, e não na data da sua assinatura. Sustentou que tal entendimento teria sido corroborado pela Secretaria da Receita Federal, que, em momento posterior aos fatos retratados naqueles autos, editou a citada IN SRF n.º 104, de 1998, possibilitando às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido escriturar suas receitas pelo regime de caixa, igualando-as às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Temos, primeiro, que há similitude dos quadros fáticos apreciados, restando claro que o fato de, no recorrido, a aplicação da norma tida como interpretada de forma divergente ter se dado em pessoa jurídica tributada pelo lucro real, enquanto no paradigma, tal tributação alcançou pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, não constitui distinção relevante, visto que o paradigma, ao declinar a sua tese, supera a questão da ausência, à época da ocorrência dos fatos ali apreciados, de disposição normativa autorizando o diferimento para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido. Diz-se que os quadros fáticos são semelhantes, pois, em ambos, enfrentou-se as questões relacionadas à sujeição passiva e ao efetivo ganho de capital para, a partir daí debruçar-se sobre o momento em que referido ganho deveria ser tributado.

Para o acórdão recorrido, inaplicável seria o diferimento previsto no art. 421 do RIR/99, eis que, na medida em que a operação não foi realizada da forma normal, a pessoa jurídica em nenhum momento optou por ele, pelo diferimento. O acórdão paradigma n.º 101-94.765, por sua vez, emprestando uma interpretação teleológica à norma trazida pelo art. 370 do RIR/94<sup>1</sup>, posicionou-se no sentido de que, ausente o recebimento do preço, o próprio fato gerador da obrigação tributária não teria ocorrido, vez que inexistente a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN.

Em suma: para o recorrido, o diferimento previsto no § 2º do art. 31 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, base legal dos arts. 370 do RIR/94 e 421 do RIR/99, só é possível na circunstância em que o contribuinte manifesta opção nesse sentido; para o acórdão paradigma, a ausência de diferimento implicaria impossibilidade de tributação, eis que inexistente a concretização da hipótese de incidência (o fato gerador ocorreria a partir do recebimento do preço).

Poder-se-ia dizer que o acórdão paradigma não faz qualquer referência à opção do contribuinte pelo diferimento, como de fato não faz. Contudo, é importante assinalar que a tese desenvolvida no voto condutor do referido acórdão afasta, por si só, a hipótese de tributação na circunstância em que o preço do negócio não foi recebido, o que faz com que qualquer referência à opção torne-se absolutamente imprópria. Como já dito, o entendimento ali esposado escuda-se nas disposições dos arts. 43 do CTN e 145 da CF/88 para sustentar que, em casos semelhantes ao refletido nos presentes autos, a disponibilidade de renda se dá à medida do recebimento preço, momento em que a capacidade contributiva se solidifica.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**aplicabilidade ao caso da regra do artigo 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77)**".

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.608/2.613). Não questiona o conhecimento e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

---

<sup>1</sup> Cabe esclarecer que a norma estampada no art. 370 do RIR/94 é exatamente a mesma do art. 421 do RIR/99, tendo sido citada pelo voto condutor do acórdão paradigma em virtude do fato de que, ali, o ano da ocorrência das operações investigadas pela Fiscalização ser o de 1996, em que se encontrava vigente o RIR/94.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, notadamente a caracterização da necessária divergência jurisprudencial.

Nesse ponto, dispõe o artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) que:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude** das questões **fáticas** enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Nesses termos, mostra-se imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática comparável, ao menos duas Turmas Julgadoras distintas do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>2</sup>, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>3</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar sobre a plena existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a *matéria* fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente quando as soluções jurídicas mostram-se conflitantes em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio jurisprudencial a ser dirimido nessa Instância Especial.

Feitos esses comentários, e diante do acolhimento da *questão de ordem* pelo Acórdão n.º 9101-004.400, com a consequente apreciação do agravo que admitiu o Apelo, passa-se a análise do *segundo paradigma*, precedente este que ensejou a admissibilidade da matéria *aplicabilidade ao caso da regra do artigo 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77)*.

Pois bem.

Nessa situação particular, cumpre notar que o argumento de necessidade de revisão do lançamento ante a *possibilidade de diferimento do IRPJ sobre o ganho de capital* diz respeito a pedido subsidiário da contribuinte, tendo sido este assim afastado pelo acórdão recorrido:

#### **Da Possibilidade de Diferimento do IRPJ sobre o ganho**

Com relação ao argumento de que, mesmo que mantida a autuação, esta deveria ser revista, vez que deve incidir sobre a operação a regra do art. 421, do RIR que permite a postergação da tributação para a época do pagamento dos valores do preço.

Quanto a este ponto não há como se acatar este argumento, vez que como a operação não foi realizada da forma normal pela pessoa jurídica, esta em nenhum momento realizou a opção pelo diferimento da tributação e, assim, não se pode, em sede de análise de recurso voluntário, permitir que se faça esse deferimento, haja vista que só agora a operação está sendo tributada no contribuinte correto.

<sup>2</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>3</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Mais ainda, a opção do art. 421 deixou de ser exercida em razão de opção da empresa pelo planejamento tributário acima tratado, deixando de ter direito ao benefício deste artigo.

Por isso, nego provimento ao pedido de revisão do auto e diferimento da tributação calcado no art. 421, do RIR.

Como se vê, o acórdão recorrido rejeitou a *aplicação do diferimento* sob o fundamento de que a tentativa de *transferir* o ganho de capital da pessoa jurídica – tributada pelo Lucro Real – às pessoas físicas, implicaria na não opção pelo diferimento. Ou seja, entendeu a Turma Julgadora *a quo* que a faculdade da adoção do *regime de caixa* prevista no artigo 421 do RIR/99 constitui uma *faculdade* que deixou de ser exercida em face do planejamento tributário adotado, de modo que o reconhecimento da receita de fato se sujeitaria ao *regime de competência*.

Do *segundo paradigma* (Acórdão n.º 101-94.765), por sua vez, extrai-se o quanto segue:

(...)

#### **Relatório**

JBS MURAD PROPAGANDA LTDA, pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho contra o Acórdão DRJ/SPO n.º 1.447, de 10 de setembro de 2002, que julgou procedente o lançamento constante do auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro presumido, relativo ao ano-calendário de 1996, conforme se vê de fls. 43/47.

O auto de infração foi lavrado em função da apuração de ganho de capital em virtude da alienação de "direitos patrimoniais relativos ao formato dos sorteios" à TV Globo Ltda., conforme Contrato de Cessão de Direitos e Outras Avencas, fls. 32/34.

(...)

#### **Voto**

O ganho de capital foi apurado em razão da alienação de direitos sobre o nome e o formato do denominado "Sorteio dos Trapalhões" de que era titular a JBS, pessoa jurídica que no ano-calendário em que ocorreu a alienação, 1996, era optante pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido.

Certo é que o imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação do direito sobre o "Sorteio dos Trapalhões" é devido por que houve acréscimo patrimonial decorrente da alienação de direito do patrimônio por valor superior ao do custo contábil, na forma do parágrafo 2º da lei n.º 8.981/1995 e as receitas do ganho de capital serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos artigos 28 ou 29 da mesma lei.

Não resta dúvida de que o direito alienado pela JBS à TV Globo deveria estar contabilizado no ativo permanente da JBS. O conceito de bem do ativo permanente é estatuído no artigo 178 e 179 da Lei n.º 6.404/1976:

(...)

Não resta dúvida, portanto, que os direitos alienados, eram de propriedade intelectual e necessário à manutenção das atividades da companhia, pelo que, classificável no conceito de ativo permanente.

O resultado positivo na apuração do ganho de capital é acréscimo patrimonial a ser acrescido à base de cálculo do imposto de renda, seja ele apurado pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

(...)

Que o imposto de renda sobre o ganho de capital é devido não resta dúvida. Dúvida há quanto ao momento em que houve a disponibilidade, econômica ou jurídica. Em qual momento surgiu o fato gerador da obrigação tributária para a ora recorrente em relação à operação de alienação do seu direito patrimonial.

Entenderam, as autoridades fiscal e julgadora de primeira instância, que o imposto de renda sobre o ganho de capital teve seu vencimento no mês seguinte ao da alienação do direito em relação a todo o seu valor, independentemente da existência de parcelas com recebimento em datas futuras, visto inexistir expressa previsão legal para tal diferimento, para pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Presumido, caso em que se encontra a recorrente. Haveria previsão expressa para o diferimento, apenas para o caso de pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real (parágrafo 6º do artigo 4º da Instrução Normativa da SRF n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996).

O fato gerador do imposto de renda está previsto no artigo 43 do CTN como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Na alienação levada a efeito pela recorrente a forma de pagamento contratada foi a de 60 parcelas, iguais, mensais e sucessivas de R\$ 275.000,00, perfazendo um total de R\$ 16.500.000,00, ao final do prazo de pagamento.

Efetivamente a recorrente não teve à sua disposição os R\$ 16.500.000,00 no momento da contratação da alienação, tais valores foram ingressando em seu patrimônio a medida em que iam vencendo as parcelas mensais.

O artigo 370 do RIR/1994 estabelece que, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, nas vendas de bens do ativo permanente o contribuinte poderá reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base (Decreto-lei n.º 1.598/1977, artigo 31, parágrafo 2º).

Em 24 de agosto de 1998, a Instrução Normativa SRF n.º 104, veio permitir às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, a adoção do critério de reconhecimento das receitas de vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços na medida de seus recebimentos.

No momento em que, pelo entendimento da autuação, a recorrente estava obrigada a recolher o imposto de renda sobre a totalidade do ganho apurado na alienação de seu direito a JBS só deveria ter recebido uma ou duas parcelas das sessenta a que fazia jus, não tendo a efetiva disponibilidade dos valores a seu favor.

O parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, estabelece que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte. No caso presente a capacidade contributiva do contribuinte foi se solidificando à medida do recebimento das parcelas do valor da alienação e não no momento da assinatura contrato. A disponibilidade de renda se deu à medida em que a recorrente foi recebendo as parcelas do contrato e não na data da assinatura do mesmo.

A Secretaria da Receita Federal posteriormente aos fatos destes autos entendeu que o entendimento supra é correto que editou a IN 104 possibilitando às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido poderem escriturar suas receitas pelo regime de caixa, igualando-as às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Exigir da recorrente o pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital relativamente às parcelas ainda não recebidas, e de montante elevadíssimo em relação ao patrimônio da mesma, é impingir à mesma a execução do impossível.

O artigo 142 do CTN estabelece competência privativa da autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, assim entendido, entre outros requisitos fundamentais, a ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável, aqui compreendido seu quantum e o momento de sua ocorrência.

O lançamento deveria ter levado em consideração na apuração do ganho de capital as datas dos vencimentos e o valor das parcelas, de forma diferida. Não o fazendo incorre em erro na identificação de requisito fundamental.

À autoridade julgadora falece de competência para a alteração dos requisitos fundamentais do lançamento, com a redefinição de seus valores e das datas de vencimento, motivo pelo qual não resta alternativa que não entender que o lançamento recorrido encontra-se formulado de maneira equivocada, não devendo, portanto, manter-se a exigência na forma em que foi formulada.

Veja-se, assim, que o acórdão ora comparado de fato afastou o lançamento pela ausência de diferimento da tributação de ofício sobre o ganho de capital de uma venda a prazo, mas em situação fática na qual não envolveu *requalificação jurídica* acerca do verdadeiro alienante, tratando-se este de contribuinte optante pelo lucro presumido, regime para o qual, ao contrário do Lucro Real, inexistia opção para o diferimento à época do fato gerador lá envolvido, fato este que inclusive foi enfatizado no *decisum*.

A discussão naquele caso, é certo, girou em torno do direito ou não ao diferimento ante o conceito de renda, mas à luz de inexistência de norma expressa autorizadora para optantes pelo lucro presumido. Aqui, diferentemente, se discutiu os efeitos da requalificação jurídica em face da discordância da redução de capital para venda pelos sócios, que tributaram o ganho a uma alíquota menor, em um contexto no qual a norma do Lucro Real, que como regra determina a tributação pelo regime de competência, **já permitia** o diferimento em relação às vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço a prazo.

Vale dizer, enquanto na decisão recorrida negou-se o direito ao diferimento em face da não opção desta exceção por contribuinte sujeito ao Lucro Real, o precedente ora comparado reconheceu esse direito para sujeito passivo optante pelo Lucro Presumido, regime este que não contava com a opção por inexistência de norma veiculando essa faculdade.

Percebe-se, assim, que essas distintas circunstâncias fáticas, notadamente a existência de opção no Lucro Real, foram determinantes para as soluções jurídicas tidas como conflitante, fato este que a meu ver prejudica a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, até mesmo porque não permitem que o presente Julgado crie a convicção de que o Colegiado do *segundo paradigma* reformaria a presente decisão caso enfrentasse a presente controvérsia.

Dessa forma, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli