



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11000.736902/2023-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.888 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GRINGS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2019

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NO ACÓRDÃO DA DRJ. INEXISTÊNCIA.

Não há modificação de critério jurídico (art. 146 do CTN) quando a DRJ reitera os fundamentos já citados na autuação, rebatendo as alegações formuladas pelo contribuinte em sua defesa administrativa.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2019

GANHO DE CAPITAL. EXCESSO NA APURAÇÃO DE HAVERES. PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO.

O excesso na apuração de haveres deve ser computado no resultado para fins de apuração do lucro real, nos termos do art. 501 do RIR/2018. Inaplicabilidade das Soluções de Consulta Cosit nº 131/2016, 253/2018 e 99.022/2018, vez que se referem ao IRPF, com regime jurídico distinto daquele aplicável às pessoas jurídicas.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade; e, (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram parcial provimento para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 751/805) interposto por GRINGS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA. em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (DRJ07) que julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo parte do crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 429/463) lavrados para exigir IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2019, em função das infrações de exclusão indevida do lucro líquido na apuração do lucro real e da falta de pagamento sobre as bases de cálculo estimadas. Os valores foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação.
3. Também foram lavrados Autos de Infração relativos à Contribuição ao PIS e à Cofins do ano-calendário de 2019, por conta de suposta infração de falta de tributação de receitas financeiras. Porém, a Recorrente optou pela utilização do benefício previsto no art. 3º da Medida Provisória nº 1.160/2023, efetuando o recolhimento integral dos tributos.

4. Por bem sintetizar os fundamentos da autuação, adoto parte do relatório formulado pela DRJ:

## 2. Da autuação

A autuação tem como objeto o ano calendário 2019 e teve como fundamento a exclusão indevida de valores das bases de cálculo do período (ganhos decorrentes da apuração de haveres para liquidação de cotas sociais). Abaixo segue a síntese do relato registrado do termo de verificação de fls 396/427.

### 2.1 Exclusão indevida, das bases de Cálculo do IRPJ e CSLL, de ganhos decorrentes da apuração de haveres para liquidação de cotas sociais

Em 2019 a autuada liquidou as participações societárias das investidas Lauxen Participações Societárias Ltda, Global Distribuição de Bens de Consumo Ltda e H-Master Administração e Incorporação de Imóveis (todas participantes do grupo Herval) e excluiu indevidamente, na apuração do IRPJ e CSLL, ganhos decorrentes da apuração de haveres;

O Total recebido do grupo Herval em 31/05/2019 foi R\$ 143.656.670,21, contabilizados conforme abaixo, parte a crédito das contas de ativo correspondentes aos investimentos e parte a crédito da conta de receita 3.2.5.01.04532 (Equivalência Patrimonial Apuração de haveres)

Figura 01

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/05/2019	1.1.3.03.00469	RECEBIVES GRUPO HERVAL	D	143.656.670,21	VALOR REF VENDAS DAS PARTICIPACOES DE EMPRESAS DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	1.2.2.02.00719	GLOBAL DISTRIBUICAO DE BENS E CO	C	47.359.616,81	VALOR REF VENDAS DAS PARTICIPACOES DA EMPRESA GLOBAL DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	3.2.5.01.04532	EQUIV PATRIM APURACAO HAVERES	C	47.275.004,63	VALOR REF. DISTRIBUICAO ANTECIPADAS DE LUCROS POR OCASIAO DA VENDAS DAS PARTICIPACOES DAS EMPRESAS DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	1.2.2.02.00715	HMASTER ADM E INCORP DE IMOVEIS	C	31.889.155,73	VALOR REF VENDAS DAS PARTICIPACOES DA EMPRESA HMASTER DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	1.2.2.02.00732	LAUXEN PARTICIPACOES SOCIETARIAS	C	8.963.074,32	VALOR REF VENDAS DAS PARTICIPACOES DA EMPRESA LAUXEN PARTICIP. DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	3.2.5.01.04532	EQUIV PATRIM APURACAO HAVERES	C	4.110.844,27	VALOR REF. DISTRIBUICAO ANTECIPADAS DE LUCROS POR OCASIAO DA VENDAS DAS PARTICIPACOES DAS EMPRESAS DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	1.2.2.02.00733	AGIO S/ PARTICIP. LAUXEN PARTICI	C	3.049.186,24	VALOR REF VENDAS DAS PARTICIPACOES DA EMPRESA LAUXEN PARTICIP. REF. AGIO DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	1.2.2.02.00721	FREE TRADE IMP.EXP. LTDA C/PART	C	616.312,34	VALOR REF VENDAS DAS PARTICIPACOES DA EMPRESA FREE TRADE DO GRUPO HERVAL
31/05/2019	1.2.2.02.00726	HS MOVERE TRANSP. E LOGISTICA LT	C	393.473,87	VALOR REF VENDAS DAS PARTICIPACOES DA EMPRESA H-MASTER DO GRUPO HERVAL

Em 31/12/2019 a parcela de R\$ 51.385.849,90 do saldo da conta de receita 3.2.5.01.04532 (Equivalência Patrimonial Apuração de haveres) foi levada a resultado do exercício. O valor de R\$ 51.385.849,90 corresponde à soma de R\$ 47.275.004,63 e R\$ 4.110.844,27, creditados em 31/05/2019 à conta de resultado em foco (conta 3.2.5.01.04532 -Equivalência Patrimonial Apuração de haveres), conforme item precedente (figura 01);

Figura 02

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2019	3.2.5.01.04532	EQUIV PATRIM APURACAO HAVERES	D	51.385.848,90	VALOR TRANSF. P/CONTA
31/12/2019	3.4.1.01.05001	RESULTADO DO EXERCICIO	C	51.385.848,90	VALOR TRANSF. DA CONTA

Conforme ECF do período, o mesmo valor de R\$ 51.385.849,90 foi excluído da apuração do Lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo como referência a conta 3.2.5.01.04532 (Equivalência Patrimonial Apuração de haveres), em linha identificada para a inclusão de “contrapartida por aumento de patrimônio líquido

reconhecido no resultado, decorrente de investimento avaliado pelo patrimônio líquido”

A interessada excluiu ainda, na mesma linha da ECF, o valor de R\$ 7.796.858,10, relacionado à conta “Ajuste por Equivalência Patrimonial” – cta 3.2.5.01.04513

Os valores excluídos no e-LALUR e no e-LACS não são decorrentes de resultado de equivalência patrimonial. Ao contrário, representam montantes que superam os valores de patrimônio líquido apurado com base na participação das investidas. Ou seja, o contribuinte excluiu indevidamente os ganhos decorrentes de apuração de haveres para a liquidação de cotas sociais.

O valor tido como indevidamente excluído das bases de cálculo do IRPJ e CSLL totalizou R\$ 53.569.214,14 e foi abaixo discriminado por investida:

*Figura 03*

	<i>Valor Indevidamente excluído das Bases Tributáveis (R\$)</i>
<i>Investida Lauxen</i>	3.043.186,24
<i>Investida Global Distribuidora</i>	46.845.623,43
<i>Investida H Master</i>	3.674.404,47
<i>Total – Base de Cálculo do lançamento</i>	53.569.214,14

### **2.1.1- Empresa investida Lauxen Participações Societárias (CNPJ 04.224.111/0001-32)**

A fiscalizada retirou-se da sociedade Lauxen Participações Societárias, recebendo seus haveres com base em balanço patrimonial levantado para tal fim em 31/05/2019. Esse evento foi previsto na 8ª alteração do contrato social da Lauxen, conforme abaixo:

(figura 04)

1. A sócia **GRINGS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.**, anteriormente qualificada, retira-se da Sociedade, respeitados os termos e condições acordados pelas partes, mediante a liquidação das 283.356.219 (duzentas e oitenta e três milhões trezentas e cinquenta e seis mil duzentas e dezenove) quotas de sua titularidade, equivalentes à totalidade de sua participação, conforme procedimento de apuração de haveres acordado entre as partes e balanço de determinação especialmente levantado em 31 de maio de 2019.

A Lauxen foi baixada em 2019 por cisão total, tendo como sucessoras as empresas IK Participações Societárias LTDA (35.976.997/0001-02) e Seger Participações e Representações LTDA (CNPJ 91.826.164/0001-28). As cindendas (sucessoras) foram diligenciadas e intimadas a apresentar o documento (acordo) firmado pelos sócios da então existente Lauxen, que estabeleceu a forma de pagamento dos valores devidos à fiscalizada (sócia retirante) e o documento (acordo) firmado pelos sócios da empresa Lauxen, que tratou da apuração dos haveres para fins de liquidação das cotas da fiscalizada (sócia retirante). Em resposta (fls. 220/221), as empresas cindendas (IK Participações e Seger Participações) apresentaram o

Acordo de Apuração de Haveres e Outras Avenças, de 26 de abril de 2019 (fls. 220/221), a 8ª alteração do contrato social da empresa Lauxen, de 30 de junho de 2019 e a Ata de Reunião de Quotistas, de 30 de junho de 2019 (fls. 220/221).

Conforme Ata de Reunião de Cotistas (fls. 220/221) realizada em 30 de junho de 2019, o patrimônio líquido da empresa Lauxen em 31 de maio de 2019 era de R\$ 41.827.410,50 e a participação do capital da fiscalizada era de 22,63%, cabendo a ela, portanto, o valor proporcional de R\$ 9.465.543,00. Além deste valor, a Ata de Reunião de cotistas previu ainda o pagamento à fiscalizada, a título de ágio, de R\$ 3.049.186,24 - (totalizando R\$ 12.514.729,24). Abaixo transcrição do trecho correspondente:

(figura 05)

Aprovado o balanço especial de determinação levantado em 31 de maio de 2019, para fins de apuração dos haveres da sócia retirante, nos termos do art. 1.031 do Código Civil, que devem ser pagos às contas de capital social, lucros acumulados e reserva de lucros, por meio do qual se verificou que o Patrimônio Líquido da Sociedade existente nesta data é de R\$ 41.827.410,50 (quarenta e um milhões oitocentos e vinte e sete mil quatrocentos e dez reais e cinquenta centavos). Considerando-se que a participação da sócia retirante equivale a 22,63% do capital social, fica aprovado que os haveres que lhe cabem correspondem a R\$ 12.514.729,24 (doze milhões quinhentos e quatorze mil setecentos e vinte e nove reais e vinte e quatro centavos), dos quais R\$ 9.465.543,00 (nove milhões quatrocentos e sessenta e cinco mil quinhentos e quarenta e três reais) correspondem à parcela do Patrimônio Líquido correspondente à participação da sócia e R\$ 3.049.186,24 (três milhões quarenta e nove mil cento e oitenta e seis reais e vinte e quatro centavos) correspondem a ágio destinado à sócia, os quais serão pagos conforme firmado em acordo apartado anteriormente firmado pelas partes em 26 de abril de 2019, servindo os comprovantes de depósito/transfêrencia bancária e efetiva compensação como prova de quitação; **6.3.** Para fins de

O valor de R\$ 3.049.186,24 foi escriturado pela fiscalizada na ECD (fls 108) na conta “ágio s/ participações Lauxen” – conta código 1.2.02.00733 e a débito da conta 1.1.3.03.00469 (conforme figura 01, supra)

A interessada ratifica que o valor de R\$ 3.049.186,24 é decorrente de ágio e foi, inclusive, creditado à conta 1.2.2.02.00733, representativa de ágio da participação acionária da Lauxen, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal 05, abaixo reproduzida :

(figura 06)

Item I –O tratamento contábil que a Grings adotou para o reconhecimento (e não propriamente o recebimento) dos direitos apurados em razão de sua retirada da Lauxen foram:			
Baixa do saldo registrado no ativo não-circulante, Grupo Investimento, do valor do investimento, tendo como contrapartida valores a receber do Grupo Herval (lançamento # 000100520190531):			
Data: 31/05/2019			
# Conta (ECD)	Descrição Conta	Débito	Crédito
1.2.2.02.00733	LALUXEN PARTICIPACOES SOCIETARIAS		R\$ 8.963.074,32
1.1.3.03.00469	RECEBIVEIS GRUPO HERVAL	R\$ 8.963.074,32	
Baixa do saldo registrado no ativo não-circulante, Grupo Investimento, do valor do ágio pago em operação havida no passado, tendo como contrapartida valores a receber do Grupo Herval (lançamento # 000100520190531):			
Data: 31/05/2019			
# Conta (ECD)	Descrição Conta	Débito	Crédito
1.2.2.02.00733	AGIO S/ PARTICIP. LALUXEN PARTICI		R\$ 3.049.186,24
1.1.3.03.00469	RECEBIVEIS GRUPO HERVAL	R\$ 3.049.186,24	

Intimada a esclarecer o motivo pelo qual não teria sido tributado o valor de R\$ 3.049.186,24, recebido a título de ágio, a interessada afirmou que não ter recebido qualquer ágio referente à sua saída da Lauxen e que teria recebido “ sua participação proporcional adicionalmente ao sobrepreço pago por ocasião da

pretérita aquisição da Lauxen”. Afirmou ainda que “ considerando-se tratar-se de haveres recebidos debitados às contas de capital e de lucros acumulados/reservas de lucros, não há que se falar em tributação, dada a natureza da operação (haveres na dissolução parcial imputados à capital social e reservas de lucros)”

Diante dos fatos descritos a fiscalização concluiu que: (a) o valor de R\$ 3.049.186,24 não é resultado de equivalência patrimonial até porque supera o montante correspondente à participação proporcional da interessada; (b) na ata da reunião de quotistas (30/06/2019) o valor em questão (R\$ 3.049.186,24) foi referenciado como “ ágio destinado à sócia”; (c) a própria interessada, em resposta ao item 01 do Termo de Intimação Fiscal 05 ( fls 74/76) ratifica que o valor de R\$ 3.049.186,24 é decorrente de ágio; (d) o valor de R\$ 3.049.186,24 representa ganho tributável na apuração do IRPJ e CSLL e integra a base de cálculo do lançamento que é objeto do presente

### **2.1.2 Empresa investida Global Distribuição de Bens de Consumo Ltda ( CNPJ 89.237.911/0001-40)**

A fiscalizada retirou-se da sociedade Global Distribuição de Bens de Consumo em 30/06/2019, recebendo seus haveres com base em balanço patrimonial levantado para tal fim em 31/05/2019. Esse evento foi previsto na 340ª alteração do contrato social da Global, conforme abaixo:

Intimada, a prestar esclarecimentos, a Global apresentou o Acordo de Apuração de Haveres e Outras Avenças de 26/04/2019 e a ata da reunião de quotistas de 30/06/2019 (fls 222);

De acordo com a Ata da Reunião de quotistas realizada em 30 de junho de 2019 (fl. 222), o patrimônio líquido apurado no balanço especial de 31 de maio de 2019 foi de R\$ 448.791.750,51, havendo sido aprovado que os haveres que caberiam à fiscalizada seriam de R\$ 94.132.152,69;

Sendo a participação da fiscalizada no capital social da empresa Global de 20,98%, o valor proporcional a ser recebido seria de R\$ 47.286.529,26;

Ocorreu portanto, pagamento de ágio (tributável) de R\$ 46.845.623,43 que corresponde à diferença entre os haveres devidos à sócia retirante (R\$ 94.132.152,69), conforme ata de reunião de quotistas (30/06/2019), e o valor proporcional à sua participação no capital social da empresa GLOBAL em 31/05/2019 (R\$ 47.286.529,26);

O valor de R\$ 46.845.623,43 corresponde a ágio e não a equivalência patrimonial. Portanto este valor é tributável e integra a base de cálculo do lançamento que é objeto dos autos.

Conforme resposta ao Termo de Intimação 05, os registros contábeis efetivamente realizados divergiam por pequena margem dos acima apontados, baseados no Acordo de Apuração de Haveres e Outras Avenças de 26/04/2019.

Intimada a interessada não soube explicar as diferenças. Abaixo trecho da resposta ao Termo de intimação 05

Baixa do saldo registrado no ativo não-circulante, Grupo Investimento, do valor do investimento, tendo como contrapartida valores a receber do Grupo Herval (lançamento # 000100520190531):

Data: 31/05/2019

# Conta (ECD)	Descrição Conta	Débito	Crédito
1.2.02.00719	GLOBAL DISTRIBUICAO DE BENS E CO		R\$ 47.359.618,81
1.1.3.03.00469	RECEBIVEIS GRUPO HERVAL	R\$ 47.359.618,81	

Diferença entre o valor total de haveres calculado de acordo com o balanço especial de verificação para apuração de haveres e o valor do investimento registrado – Equivalência patrimonial sobre o balanço especial de verificação para apuração de haveres, tendo como contrapartida valores a receber do Grupo Herval (lançamento # 000100520190531):

Data: 31/05/2019

# Conta (ECD)	Descrição Conta	Débito	Crédito
3.2.5.01.04532	EQUIV PATRIM APURACAO HAVERES		R\$ 47.275.004,63
1.1.3.03.00469	RECEBIVEIS GRUPO HERVAL	R\$ 47.275.004,63	

### 2.1.3 Empresa Investida H-Master Administração e Incorporação de Imóveis (CNPJ 07.782.056/0001-94)

A fiscalizada retirou-se da sociedade H Master Administração e Incorporação de Imóveis em 30/06/2019, recebendo seus haveres com base em balanço patrimonial levantado para tal fim em 31/05/2019. Esse evento foi previsto na 340ª alteração do contrato social da Global, conforme abaixo:

1. A sócia **GRINGS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.**, anteriormente qualificada, retira-se da Sociedade, respeitados os termos e condições acordados pelas partes, bem como nos termos da ata de reunião de quotistas realizada nesta mesma data, mediante a liquidação das 2.142.338 (duas milhões cento e quarenta e duas mil trezentas e trinta e oito) quotas de sua titularidade, equivalentes à totalidade de sua participação, conforme procedimento de apuração de haveres acordado entre as partes e balanço de determinação especialmente levantado em 31 de maio de 2019.

Intimada a prestar esclarecimentos, a empresa H Master apresentou o Acordo de Apuração de Haveres e Outras Avenças, de 26 de abril de 2019, a Ata de Reunião de Quotistas, de 30 de junho de 2019 e o Laudo de Avaliação Baseado no Balanço Especialmente Levantado, com data base de 31 de maio de 2019;

De acordo com a Ata de Reunião de Quotistas, realizada em 30 de junho de 2019 (fl. 223), o patrimônio líquido da investida apurado no balanço especial de 31 de maio de 2019 foi de R\$ 171.672.586,86, e ficou aprovado que os haveres que cabiam à fiscalizada seriam de R\$ 36.000.002,58, conforme transcrito abaixo:

quotas e apuração de seus haveres, nos termos como acordado entre as partes; 6.2. Aprovado o balanço especial de determinação levantado em 31 de maio de 2019, para fins de apuração dos haveres da sócia retirante, nos termos do art. 1.031 do Código Civil, que devem ser pagos às contas de capital social, lucros acumulados e reserva de lucros, por meio do qual se verificou que o Patrimônio Líquido para fins de apuração de haveres é de R\$ 171.672.586,86 (cento e setenta e um milhões seiscentos e setenta e dois mil quinhentos e oitenta e seis reais e oitenta e seis centavos), ficando aprovado que os haveres que lhe cabem correspondem a R\$ 36.000.002,58 (trinta e seis milhões e dois reais e cinquenta e oito centavos), os quais serão pagos conforme firmado em acordo apartado anteriormente firmado pelas partes em 26 de abril de 2019, servindo os comprovantes de depósito/transferência bancária e efetiva compensação como prova de quitação; 6.3. Para fins de contabilização da liquidação de haveres e cancelamento das quotas conforme

os haveres que cabem à fiscalizada, no valor de R\$ 36.000.002,58, correspondem a 20,97% do valor do patrimônio líquido avaliado a preço de mercado na data base de 31/05/2019 (R\$ 171.672.586,86).

Conforme Laudo de Avaliação Baseado no Balanço Especialmente Levantado, na data base de 31 de maio de 2019, realizado pela empresa Martinelli Soluções S/S, o valor do patrimônio líquido avaliado a valor de mercado corresponde ao montante apontado na Ata de Reunião de Quotistas de 30 de junho de 2019 (R\$ 171.672.586,86).

Não obstante, de acordo com o balanço patrimonial constante na ECF (2019) (fl. 226), em 31 de maio de 2019 o patrimônio líquido da empresa H-MASTER era de R\$ 154.151.636,20, de forma que a participação da fiscalizada (20,97% do capital social) seria de R\$ 32.325.598,11;

Portanto, mesmo não expressamente mencionado no contrato social e na ata de reunião de quotistas, em semelhança ao ocorrido com a empresa Lauxen, foi definido o pagamento de um “ágio” ao sócio retirante (fiscalizada) no valor de R\$ 3.674.404,47, que corresponde à diferença entre os haveres devidos à sócia retirante (R\$ 36.000.002,58), conforme ata de reunião de quotistas de 30/06/2019 e a efetiva participação da fiscalizada no capital social da empresa H-Master em 31/05/2019 (R\$ 32.325.598,11). Tal valor (R\$ 3.674.404,47) corresponde ao que será tratado pela fiscalizada como um ganho tributável

A interessada indevidamente tratou o valor acima mencionado (R\$ 3.674.404,47) como equivalência patrimonial na apuração de haveres. Esse valor, no entanto, supera a proporção de participação do capital social da investida e constitui ágio tributável

Conforme resposta ao Termo de Intimação 05, os registros contábeis efetivamente realizados divergiam por pequena margem dos acima apontados, baseados no Acordo de Apuração de Haveres e Outras Avenças de 26/04/2019. Intimada a interessada não soube explicar as diferenças. Abaixo trecho da resposta ao Termo de intimação 05

Item 2 – O tratamento contábil que a Grings adotou para o reconhecimento (e não propriamente o recebimento) dos direitos apurados em razão de sua retirada da H-Master administração e Incorporação de Imóveis foram:			
Baixa do saldo registrado no ativo não-circulante, Grupo Investimento, do valor do investimento, tendo como contrapartida valores a receber do Grupo Herval (lançamento # 000100520190531):			
Data: 31/05/2019			
# Conta (ECD)	Descrição Conta	Débito	Crédito
1.2.2.02.00715	H-MASTER ADM E INCORP DE IMOVEIS		R\$ 31.889.155,73.
1.1.3.03.00469	RECEBIVEIS GRUPO HERVAL	R\$ 31.889.155,73	
Diferença entre o valor total de haveres calculado de acordo com o balanço especial de verificação para apuração de haveres e o valor do investimento registrado – Equivalência patrimonial sobre o balanço especial de verificação para apuração de haveres, tendo como contrapartida valores a receber do Grupo Herval (lançamento # 000100520190531):			
Data: 31/05/2019			
# Conta (ECD)	Descrição Conta	Débito	Crédito
3.2.5.01.04532	EQUIV PATRIM APURACAO HAVERES		R\$ 4.110.844,27
1.1.3.03.00469	RECEBIVEIS GRUPO HERVAL	R\$ 4.110.844,27	

#### 2.1.4 Considerações gerais sobre os Ganhos não tributados na apuração de haveres

O valor total recebido em excesso, tendo como referência, as participações no patrimônio líquido das investidas foi de R\$ 53.569.214,14. Este valor não corresponde a equivalência patrimonial, não podendo ser excluído das bases de cálculo do IR e CSLL;

Como a fiscalizada excluiu, no e-Lalur e no e-Lacs, ano-calendário de 2019, o montante R\$ 59.182.707,00, através das contas contábeis “Equivalência Patrimonial Apuração de Haveres” - (código da conta 3.2.5.01.04532) e “Ajuste por Equivalência Patrimonial” - (código da conta 3.2.5.01.04513), com o histórico “100.05: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido – contrapartida por aumento no valor do patrimônio líquido reconhecida no resultado”, por conta das infrações acima apuradas, parte deste montante, no valor de R\$ 53.569.214,14, foi considerado indevido pela fiscalização e será adicionado no e-LALUR e no e-LACS para o cálculo do IRPJ e da CSLL;

Incabível a alegação de que os valores aqui mencionados seriam decorrentes de distribuição de lucros de forma desproporcional à participação no capital social, com base no art. 1007 do Código Civil.

nas sociedades de capital, o montante de recursos financeiros que cada sócio coloca à disposição da pessoa jurídica é remunerado, não havendo fundamento econômico para a distribuição de lucros de forma desproporcional ao capital social. Caso ocorresse, representaria ato de liberalidade do sócio que aceitou receber lucros em proporção inferior à sua participação no capital, não condizente com o mundo real dos negócios entre partes independentes.

### **2.2 Multa Isolada Estimativa paga a menor**

Em decorrência da exclusão indevida dos ganhos decorrentes de apuração de haveres para liquidação de cotas sociais, (R\$ 53.569.214,14), evidenciou-se estimativas de IRPJ e CSLL recolhidas a menor. Assim, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996, efetuou-se o lançamento da multa isolada, conforme demonstração que integra os anexos ao Termo de Constatação Fiscal.

### **3. Informação sobre a Auditoria de Pis e Cofins**

Conforme relato de fls 419/426, a auditoria apurou que a interessada deixou de incluir nas bases tributáveis do Pis e Cofins, nos anos de 2019 e 2020, receitas financeiras.

Antes da lavratura do auto de infração, após apurados os valores tidos como tributados a menor, a interessada optou pelo benefício previsto no art 3º da MP 1.160/2023 e, em decorrência, confessou os valores devidos e efetuou o pagamento integral destes valores sem incidência de multa de ofício e nem multa de mora. [...]

Portanto, o presente processo não contempla crédito tributário referente ao Pis e a Cofins, sendo relevante ainda ressaltar que os documentos juntados às fls

448/463 não formalizaram a constituição de crédito trutário referente a tais tributos.

5. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 473/514), que foi parcialmente acolhida pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 701/729) ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

RESULTADOS NA LIQUIDAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Os Ganhos/perdas de capital são apurados mediante o confronto, em conta de resultado específica, entre a contrapartida financeira da alienação da participação acionária e o seu valor contábil. É esse confronto que possibilita apurar eventual ganho, que é parcela tributável.

EXCLUSÃO AO LUCRO REAL. PARCELAS A SEREM EXCLUÍDAS

Na apuração ao lucro real só serão excluídas as parcelas expressamente autorizadas pela legislação tributária

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108, vinculante).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL

Na ausência de fatos novos e alegações específicas, a autuação decorrente prossegue na mesma proporção do principal

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Apesar de ter reconhecido a ocorrência da infração, a DRJ reduziu a base tributável apurada pela Fiscalização, excluindo o montante de R\$ 3.043.186,24 relativos à investida Lauxen. Assim, de R\$ 53.569.214,14 a base do lançamento passou para R\$ 50.520.027,90, com o consequente recálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive das estimativas mensais não recolhidas.

7. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 751/805), alegando em síntese que o acórdão recorrido seria nulo por alteração do critério jurídico, violando o art. 146 do CTN, bem como por não ter enfrentado todos os argumentos veiculados em impugnação que seriam capazes, em tese, de levar à insubsistência da autuação; no mérito, afirmou que o sobrevalor pago não seria ganho de capital tributável e nem ágio, mas sim “percentual correspondente aos haveres destinados à Recorrente”; os valores objeto da autuação devem ser tratados como isentos, pois o valor excedente ao capital foi alocado à conta de reserva de lucros, devendo ser obrigatoriamente observados os pronunciamentos da Receita Federal em Solução de Consulta, prestigiando a

segurança jurídica e a proteção da confiança; existiriam precedentes deste Carf no mesmo sentido das Soluções de Consulta citadas; a tributação neste caso violaria a proibição do *bis in idem*; a exigência cumulativa de multa de ofício e multa pela falta de recolhimento de estimativas mensais seria ilegítima; não poderiam ser cobrados juros de mora sobre os valores da multa de ofício e da multa isolada.

8. A PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 827/836), defendendo a improcedência das alegações e sustentando a manutenção do acórdão.

9. É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

10. O Recurso Voluntário foi interposto em 12/07/2024 (fls. 749), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 747), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

### I. Preliminares arguidas pela Recorrente

#### I.1. NULIDADE DO ACÓRDÃO POR ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

11. Em preliminar, a Recorrente suscitou a nulidade do acórdão recorrido, pois teria utilizado fundamentação jurídica diversa daquela aplicada pela Fiscalização para lavrar os Autos de Infração. Afirmou que o acórdão manteve parcialmente a autuação com base em alegado *ganho de capital* na liquidação da participação societária. Porém, os Autos de Infração e o Termo de Constatação Fiscal não mencionam essa circunstância. Transcreveu os fundamentos adotados na autuação e no acórdão, alegando violação ao art. 146 do CTN, na linha de precedentes deste Carf. Além disso, menciona a Recorrente que o acórdão não citou qualquer um dos dispositivos legais utilizados nos Autos de Infração, inovando ao fazer referência aos arts. 501, 507 e 508 do RIR.

12. Analisando o Termo de Constatação Fiscal (fls. 396/427), verifico que a Autoridade Fiscal concluiu que não havia fundamento legal para a exclusão do excesso pago em função da sua retirada das pessoas jurídicas investidas, pois tais valores não seriam decorrentes de resultado de equivalência patrimonial, sendo qualificados como ganho tributável:

Conforme já demonstrado anteriormente, em não havendo fundamento legal para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL, o valor de R\$ 3.049.186,24, recebido pela fiscalizada da empresa LAUXEN PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA (CNPJ 04.224.111/0001-32), corresponde ao montante que excedeu o valor de sua participação no patrimônio líquido da empresa LAUXEN e, portanto, deve ser tratado como um ganho tributável para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

O valor de R\$ 46.845.623,43, pago à fiscalizada por conta de sua retirada da empresa GLOBAL DISTRIBUIÇÃO DE BENS DE CONSUMO LTDA (CNPJ 89.237.911/0001-40), não é decorrente de resultado de equivalência patrimonial. Da mesma forma, o valor de R\$ 3.674.404,47, pago à fiscalizada por conta de sua retirada da empresa H-MASTER ADMINISTRAÇÃO E INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS (CNPJ 07.782.056/0001-94), também não é decorrente de resultado de equivalência patrimonial. Ao contrário, representam montantes que superam os valores de patrimônio líquido a que a fiscalizada teria direito com base na sua participação no capital social. Logo, não sendo decorrentes de resultado de equivalência patrimonial, não há fundamento legal para a sua exclusão na apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. [...]

Em decorrência da exclusão indevida, no cálculo do IRPJ e da CSLL, dos ganhos decorrentes de apuração de haveres para liquidação de cotas sociais, já demonstrada neste item 2.1, no valor total de R\$ 53.569.214,13, tal montante foi adicionado no e-LALUR e e-LACS para o cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme anexo 2 a este Termo de Constatação Fiscal e figura 01 abaixo: [...]

13. Ou seja, a Fiscalização tratou a questão como uma exclusão indevida do lucro líquido para a determinação do lucro real, o que é confirmado pelos Autos de Infração, fundamentados nos arts. 258 e 261 do RIR/2018. Isso porque (i) os valores representam ganho tributável e (ii) não há fundamento para tal exclusão. Tanto é assim que a Recorrente tratou expressamente, em diversos pontos da sua Impugnação, acerca da suposta inexistência de *ganho de capital tributável*:

45. Em resumo: o sobrevalor (que superaria o método de equivalência patrimonial defendido pela Fiscalização) não se trata nem de ganho de capital tributável, nem ágio, mas do percentual correspondente aos haveres destinados à IMPUGNANTE. Não tem razão a Fiscalização quando trata o suposto “excesso” como parcela tributável, na medida em que são haveres e, por decorrerem da conta de reserva de lucros, não sofrem qualquer tributação (como será detalhado na sequência). [...]

47. Portanto, uma vez verificados os requisitos do Código Civil e do Código de Processo Civil quanto à apuração de haveres decorrentes de dissolução parcial de sociedade, notadamente no que diz respeito aos artigos 1.031 do Código Civil e 606 do Código de Processo Civil, não pode a Fiscalização desconsiderar os haveres, a fim de tributar as dissoluções parciais da GLOBAL, da H-MASTER e da LAUXEN como se houvesse ganho de capital tributável (sobrevalor em relação ao MEP), ágio ou qualquer outra figura jurídica. [...]

51. Estabelecidas as premissas conceituais e, sobretudo, a diferenciação entre dissolução parcial, apuração de haveres e, ganho de capital tributável e ágio, adentra-se ao capítulo da não tributação dos valores recebidos a título de apuração de haveres no caso concreto. (destaquei)

14. Ou seja, a própria Recorrente se defendeu, desde o princípio, afirmando inexistir ganho de capital tributável, o que demonstra ter compreendido ter sido este um dos fundamentos da autuação. Não pode agora, a meu ver, alegar que o acórdão recorrido alterou o critério jurídico empregado quando, na verdade, o que fez a DRJ foi tão somente rebater as suas próprias alegações a respeito da inexistência de ganho de capital tributável.

15. Além disso, a DRJ manifestou-se expressamente no sentido de que houve ganho tributável, sem previsão legal para que fosse feita a sua exclusão do lucro líquido pelo contribuinte na apuração do lucro real, estando em consonância com os fundamentos da autuação (fls. 724):

Volto a ressaltar que da liquidação de qualquer participação societária decorre a necessária apuração do respectivo ganho/perda de capital, mediante confronto, em conta de resultado específica, da contrapartida financeira a receber com o valor contábil da participação societária. Os lançamentos contábeis /fiscais envolvidos seriam : débito de conta de ativo que registraria os valores a receber da investida e crédito à conta de resultado - “Alienação Participação Societária”. Em paralelo, o ativo (investimento) seria baixado pelo seu valor contábil com contrapartida a débito da mesma conta “Alienação Participação Societária” cujo saldo final afetaria o resultado e seria tributável, denotando ganho ou perda de capital a ser considerado na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, não havendo que se falar em exclusão às mencionadas bases de cálculo por falta de previsão normativa.

16. Portanto, rejeito a alegação.

#### I.2. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

17. Ainda em sede de preliminar, a Recorrente sustenta a nulidade do acórdão recorrido por vício de fundamentação, pois “não rebateu todos os argumentos veiculados na Impugnação [...] que eram capazes de, em tese, levar à insubsistência dos Autos de Infração”. Mencionou o art. 5º, LV, da Constituição da República, o art. 2º da Lei nº 9.784/1999, os arts. 25, II, 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 e o art. 489 do Código de Processo Civil. Os argumentos que não teriam sido analisados podem ser sintetizados da seguinte forma: (i) existência de Soluções de Consulta Cosit sobre o tratamento tributário dos haveres pagos em dissolução parcial, (ii) isenção dos haveres pagos no caso concreto, (iii) violação à proteção da confiança e ao princípio da segurança jurídica e (iv) vedação ao *bis in idem*.

18. Como já me manifestei noutra oportunidade<sup>1</sup> não é possível confundir fundamentação sucinta com ausência de fundamentação, como vem manifestando reiteradamente o E. STJ (AgInt no AREsp nº 1.941.722/RJ, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, DJ 08/04/2024). Além disso, é plenamente legítima a utilização de fundamentação *per relationem* no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, por força do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, sendo

<sup>1</sup> Acórdão nº 1301-006.966, Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 11/06/2024.

possível que a DRJ faça referência aos fatos e às premissas jurídicas já apresentadas anteriormente:

Fundamentação per relationem. Validade. A técnica da fundamentação per relationem, na qual se utilizam fundamentos de decisão anterior como razões de decidir, não configura ofensa à exigência legal de motivar as decisões, nem desrespeito à ampla defesa e ao contraditório. (Acórdão nº 1301-002.671, Rel. Cons. Roberto Silva Junior, Sessão de 18/10/2017)

19. Igualmente, como bem apontado pela PGFN, o E. STJ possui jurisprudência pacífica no sentido de que o sistema processual brasileiro adota o sistema do livre consentimento motivado, sendo uma consequência deste fato a desnecessidade de o órgão julgador se manifestar sobre todos os argumentos apresentados pelas partes.

20. Porém, a mesma jurisprudência, com fundamento no art. 489, § 1º, inc. IV, do CPC vem entendendo pela necessidade de enfrentar os argumentos que são capazes, ainda que em tese, de infirmar a conclusão adotada. Ou seja, há questões controvertidas essenciais e imprescindíveis, cuja omissão a respeito enseja a nulidade da decisão proferida. Veja-se:

"IV. "É verdade que, nos termos da jurisprudência do STJ, 'é admitido ao Tribunal de origem, no julgamento da apelação, utilizar, como razões de decidir, os fundamentos delineados na sentença (fundamentação per relationem), medida que [por si só] não implica negativa de prestação jurisdicional' (AgInt no AREsp 1779343/DF, Terceira Turma, DJe 15/04/2021; AgInt no AREsp 855.179/SP, Quarta Turma, DJe 05/06/2019). Entretanto, restará configurada a negativa de prestação jurisdicional, se o órgão julgador 'não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador' (art. 489, I, do CPC/2015)" (REsp 1.908.213/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, DJe de 20/5/2021)." (AgInt no REsp n. 2.017.578/MA, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 7/10/2022.)

21. Nesse sentido, entendo que referido dispositivo legal deve ser interpretado em conjunto com o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual a decisão deve se referir expressamente "às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências". Vale destacar precedentes do Carf nesse sentido:

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA. A decisão de primeira instância deve referir-se, expressamente, a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante que sejam capazes de, em tese, extinguir ou modificar o objeto dos lançamentos tributários. A ausência dessa referência é vício de fundamentação que dá ensejo à anulação da decisão. (Acórdão nº 1201-003.598, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 13/02/2020)

DECISÃO RECORRIDA. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. NULIDADE. Os argumentos capazes de, em tese, infirmar parte da decisão recorrida, devem ser enfrentados

pelo órgão de julgamento. (Acórdão nº 2402-006.898, Rel. Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, Sessão de 17/01/2019)

22. Analisando o acórdão, verifico que a DRJ teceu considerações a respeito das regras aplicáveis na aquisição e manutenção do investimento em participações societárias avaliadas pelo patrimônio líquido, bem como tratou das disposições que regulam a sua alienação, baixa ou liquidação (item 7 do acórdão). Em seguida, confirmou a existência do excesso em relação ao PL da participação societária na apuração de haveres, o qual não poderia ser excluído do lucro líquido como feito pela Recorrente.

23. No caso da primeira alegação da Recorrente, relativa às Soluções de Consulta nº 131/2016, 253/2018 e 99.022/2018, entendo que o acórdão da DRJ tratou da questão da seguinte forma:

Alega a interessada, em sua manifestação de inconformidade, que os valores recebidos em decorrência da apuração de haveres seriam oriundos da conta de “reserva de lucros” da investida, de forma que, conforme Solução de Consulta Cosit 56/2019, seriam não tributáveis. A Solução de Consulta mencionada é específica para tributação de pessoas físicas, não se adequando ao caso concreto. A legislação pertinente ao tratamento tributário da liquidação de participações societárias, por parte de pessoa jurídicas, foi devidamente explicitado em item próprio do presente voto.

24. Veja-se que, apesar de não mencionar expressamente as Soluções de Consulta citadas, apresentou fundamento específico que também serve para rejeitar a sua aplicação no caso concreto, uma vez que as três manifestações apresentadas se referem à apuração de IRPF. Pelo mesmo motivo, não haveria violação à segurança jurídica e à proteção da confiança, pois foi justificado o afastamento das manifestações da RFB.

25. Além disso, a questão relativa à natureza dos haveres pagos – se originários da conta reserva de lucros, que é isenta de tributação – foi desconsiderada pela DRJ com base na apresentação da regulamentação da matéria pelo RIR/2018. No mesmo trecho citado, o acórdão recorrido destaca, ao enfrentar a alegação, que “[...] a legislação pertinente ao tratamento tributário da liquidação de participações societárias, por parte de pessoa jurídicas, foi devidamente explicitado em item próprio do presente voto.” Embora sucinta, tal forma de rebater a alegação não significa a ausência fundamentação. A mesma fundamentação também serve para rejeitar a alegação relativa ao alegado *bis in idem*, pois este seria decorrente do fato de que os valores liquidados das contas de reserva de lucros já teriam sido tributados pelo IRPJ e pela CSLL nas sociedades parcialmente dissolvidas, o que para a DRJ foi irrelevante em função da legislação aplicável.

26. Portanto, entendo que neste caso não há que se falar em nulidade por ausência de fundamentação.

## II. Mérito

### II.1. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS COMO EXCESSO EM APURAÇÃO DE HAVERES

27. No mérito, após discorrer sobre a natureza jurídica da dissolução parcial da sociedade e da apuração de haveres, a Recorrente afirma que o acórdão estaria incorreto, uma vez que o suposto “excesso” mencionado não seria ganho de capital tributável, mas sim haveres “[...] e, por decorrerem da conta de reserva de lucros, não sofrem qualquer tributação”. Prossegue afirmando que a RFB já se manifestou reiteradamente, por meio de Soluções de Consulta Cosit, no sentido de que o valor excedente “[...] deve ser tributado segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido da sociedade parcialmente dissolvida”, o que não foi observado. Afirma que, se os haveres pagos ao sócio retirante, pessoa física ou jurídica, “forem provenientes das contas de capital social e reserva de lucros, não há impacto tributário”, conforme ocorreu neste caso.

28. A Recorrente prossegue afirmando que, se não bastasse tal argumento, “[...] importante notar que a situação em apreço é semelhante à distribuição desproporcional de lucros, também isenta de tributação”. Além disso, a tributação neste caso (i) violaria a segurança jurídica e a proteção da confiança, tendo em vista as Soluções de Consulta existentes e (ii) geraria *bis in idem*, pois os valores liquidados das contas de reserva de lucros já teriam sido submetidos à tributação de IRPJ e de CSLL pelas sociedades parcialmente dissolvidas.

29. Passo a analisar a alegação.

30. A tese apresentada pela Recorrente encontra-se pautada, principalmente, no racional definido na Solução de Consulta Cosit nº 131/2016, que foi basicamente reproduzida nas Soluções de Consulta Cosit nº 253/2018 e 99.022/2018. Vale transcrever a ementa daquele ato normativo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM DINHEIRO. FORMA DE INCIDÊNCIA.

Na dissolução parcial de sociedade, com devolução do capital em dinheiro, a parte do patrimônio líquido da pessoa jurídica atribuída ao sócio que exceder ao custo de aquisição da participação societária admitido pela legislação será tributada segundo a natureza de cada conta componente do patrimônio líquido. (Solução de Consulta Cosit nº 131/2016)

31. Tratando-se de IRPF, a conclusão foi obtida a partir da aplicação do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, considerando a definição de rendimento bruto:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda

os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

32. O raciocínio da Cosit classifica o excesso recebido na devolução de haveres – a diferença entre o custo de aquisição e o montante recebido – como rendimento bruto, para fins do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, vez que esse dispositivo faz referência a outros “acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”. O excesso pago não é tratado como ganho de capital tributável neste caso, pois no caso da pessoa física, esta só ocorre em caso de *alienação*, o que não se dá na dissolução parcial com apuração de haveres (art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/1988). Tanto é assim que as Soluções de Consulta citadas pelo Recorrente esclarecem que a tributação do acréscimo patrimonial ocorrido neste caso “não se dá pelas regras da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, pois não ocorre juridicamente uma alienação de bem ou direito, mas uma restituição de capital anteriormente aplicado, acrescido de um ganho”.

33. Nesse sentido, por conta das peculiaridades do regime jurídico da tributação das pessoas físicas, o excesso pago é tratado como rendimento bruto, sujeito à retenção na fonte e à aplicação da tabela progressiva mensal vigente no mês do pagamento, consoante conclusão dos atos normativos mencionados pela Recorrente. É dentro dessa perspectiva – de tratamento do excesso como rendimento bruto –, que as Soluções de Consulta Cosit nº 131/2016 e 253/2018 concluem pela necessidade de se observar a “natureza” das contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica que sofreu a dissolução parcial em que está refletido o pagamento, para verificar a incidência ou não do IRPF:

18. Sob esse enfoque legal, infere-se que, na devolução de capital em dinheiro, a renda do sócio que se retira da sociedade, constituir-se-á do montante que exceder o custo de aquisição da participação societária, e estará refletida nas contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica, dependendo, para a incidência ou não do imposto sobre a renda, da natureza de cada uma dessas contas. A tributação nesses moldes está implícita nos arts. 545, 577 e 658 do RIR/1999.

34. Com efeito, se houver a percepção de que o rendimento pago está refletido em conta do patrimônio líquido destinada ao lucro, tratar-se-á de rendimento isento, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/1995. Este Carf, por exemplo, já se manifestou no seguinte sentido:

Como no caso presente restou comprovado que i) os valores devolvidos não tiveram origem em lucro, e ii) houve devolução de capital em dinheiro (hipótese em que não se aplica as disposições do art. 22 da Lei nº 9.429, de 1995, que trata de devolução de capital em bens e direitos), correta a tributação na pessoa física pela aplicação da tabela progressiva mensal do IRPF. (Acórdão nº 2202-010.346, Rel. Cons. Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sessão de 03/10/2023)

35. No caso das pessoas jurídicas, o regime jurídico é distinto. O art. 501 do RIR/2018, com fundamento legal no art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/1977, estabelece o seguinte:

Art. 501. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou na exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, caput).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, subtraído, se for o caso, da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º A parcela de depreciação anteriormente excluída do lucro líquido para fins de apuração do lucro real deverá ser adicionada na apuração do imposto sobre a renda no período de apuração em que ocorrer a alienação ou a baixa do ativo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 6º).

36. Veja-se que, para a pessoa jurídica submetida ao lucro real, a liquidação de bens do ativo não circulante, inclusive os classificados como investimentos, deve ter o seu resultado classificado como ganho ou perda de capital pela pessoa jurídica titular do ativo. A classificação é distinta, assim como o regime jurídico aplicável. Neste caso, o excesso decorrente da apuração de haveres, feita por valor de mercado, configura ganho de capital tributável com base no art. 501 do RIR/2018, devendo compor o lucro real.

37. Diante dos elementos citados, conclui-se que, de fato, não são aplicáveis à Recorrente as Soluções de Consulta mencionadas, pois, como mencionado pela DRJ, seriam específicas para a tributação das pessoas físicas. Pelo mesmo motivo, não há violação à segurança jurídica ou à proteção da confiança, uma vez que os atos normativos se referem a situação fática distinta.

38. Por fim, vale destacar que não se trata de *bis in idem*, como pretende a Recorrente. Uma coisa é a tributação ocorrida na pessoa jurídica investida quando da obtenção do lucro, refletida na investidora por meio da aplicação do método da equivalência patrimonial (art. 248 da LSA), cuja contrapartida do ajuste não é tributada (arts. 22 e 23 do Decreto-lei nº 1.598/1977). Outra coisa é o ganho decorrente da baixa em função da liquidação do investimento, com a apuração do ganho por meio da diferença entre o valor contábil e o valor dessa liquidação. São situações distintas que não se confundem.

39. Diante do exposto, entendo que devem ser rejeitadas as alegações da Recorrente.

II.2. MULTAS PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL SOBRE AS BASES DE CÁLCULO ESTIMADAS E JUROS DE MORA SOBRE AS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA

40. A Fiscalização também exigiu multas isoladas pelo recolhimento insuficiente de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, o que foi questionado pela Recorrente.

41. De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: *“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”*

42. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

43. Além disso, o E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas “isolada” e “de ofício” persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. 6. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

44. Assim, conluo pela ilegitimidade da multa isolada aplicada pela Fiscalização pela falta de recolhimento de estimativas mensais, pois absorvida pela multa de ofício.

45. Por fim, a Recorrente questionou a aplicação de juros sobre as multas fiscais, afirmando que não haveria base legal para essa exigência. Porém, tal matéria foi pacificada neste Carf com a edição da Súmula nº 108, segundo a qual “*incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*” Portanto, deve ser rejeitada a alegação.

### III. Dispositivo

46. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, tão somente para cancelar as multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no racional da Súmula CARF nº 105 e em precedentes da CSRF, Acórdão nº 9101-007.277, e da Segunda Turma do STJ (AgInt no AREsp n 1.878.192/SC), não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

**I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;**

**II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.2013, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

#### **Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção**

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

#### **Das condutas infracionais diferentes**

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da

multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento

do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

### **Das diferentes bases para cálculos das multas**

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não, vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

### **Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96**

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

#### **Da negativa de vigência de lei federal**

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

#### ***Dispositivo***

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**lágaro Jung Martins**