MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11516.721972/2014-51**
ACÓRDÃO	1002-003.767 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SD INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ERRO NA APLICAÇÃO DA REGRA MATRIZ. CRITÉRIO QUANTITATIVO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Erro na formação da base de cálculo pela aplicação incorreta do dispositivo legal é erro que macula a aplicação da regra matriz de incidência, levando a caracterização da nulidade do lançamento por vício material.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do auto de infração guerreado, nos termos do voto da relatora. Votou pelas conclusões o conselheiro Aílton Neves da Silva.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Conforme auto de infração e relatório fiscal, o contribuinte foi autuado para exigência dos seguintes tributos:

> **001- Receita da atividade escriturada e não declarada (autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS|).**
>
> Falta de oferecimento à tributação de receitas contabilizadas, no valor de R$ 4.000.000,00, referentes à venda de imóveis para a interessada em 27 de outubro de 2010, devidamente contabilizada.
>
> Incidiu sobre a receita bruta o coeficiente de 8% para apuração da base tributável, por motivo da tributação com base no lucro presumido e da atividade da empresa sucedida ser de compra e venda de imóveis.
>
> A autuação teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.
>
> **002 – Omissão de receitas de ganhos de capital com distribuição de lucros pagos com bens imóveis (autos de infração de IRPJ e CSLL).**
>
> Falta de oferecimento à tributação de ganhos de capital auferidos com dação em pagamento de bens imóveis, no valor de R$ 2.012.722,73.
>
> O Termo de Verificação Fiscal-TVF discorre que, de conformidade com o "Contrato de Distribuição de Lucros com Bem Imóvel", fls. 45/47, em 03 de dezembro de 2010 a empresa Henrimar distribuiu lucros mediante entrega de bens imóveis especificados naquele contrato, no valor total de R$ 2.500.000,00, bens estes que se encontravam contabilizados pelo valor de R$ 487.277,27, resultando no ganho de capital autuado de R$ 2.012.722,73.
>
> A autuação teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249/1995, e os arts. 521, 522 e 528 do RIR/1999.
>
> **003 – Omissão de Receitas de ganhos de capital em incorporação com avaliação a valor de mercado (somente auto de infração de IRPJ).**
>
> Falta de oferecimento à tributação de ganhos de capital, no valor de R$ 6.405.342,66, referentes à diferença entre custo de aquisição para fins fiscais de ativos e a avaliação a valor de mercado considerada no evento de sua incorporação pela interessada, em 31 de agosto de 2011.
>
> A autuação teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249/1995, e os arts. 235, 521, 522 e 528 do RIR/1999.

Inconformada com o lançamento, a Recorrente **apresentou impugnação** de fls. 227/237, onde argui a tempestividade, descreve a autuação e não impugna as autuações referentes aos itens 01 (Receita da atividade escriturada e não declarada) e 03 (Omissão de

Receitas de ganhos de capital em incorporação com avaliação a valor de mercado) do auto de infração de IRPJ, consequentemente não impugnando o item 01 de CSLL e a matéria objeto dos autos de infração de PIS e Cofins (item 01 do auto de infração de IRPJ), alegando que a matéria não impugnada será objeto de parcelamento.

Com relação ao item 002 - Omissão de receitas de ganhos de capital com distribuição de lucros pagos com bens imóveis, a interessada alega, em síntese:

> Que exercendo a sucedida atividade imobiliária e considerando o regime de tributação pelo lucro presumido, a receita bruta obtida pela venda de imóveis, e por conseguinte de dações de imóveis em pagamento, se sujeitariam ao percentual de presunção de lucro de 8% para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, na forma dos arts. 518 e 519 do RIR, e não ao de apuração de ganhos de capital previsto no art. 521 do RIR, como considerado na autuação.
>
> A interessada ainda protesta que, de conformidade com os arts. 132 e 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), a responsabilidade da sucessora se restringe aos tributos não pagos pela sucedida e, portanto, as multas decorrentes de infrações cometidas pela empresa incorporada não seriam aplicáveis à pessoa jurídica sucessora. Desta forma, pede o afastamento da multa de ofício no percentual de 75%.

2ª Turma da DRJ/RJO, **por meio do Acórdão 12-98.107, julgou a impugnação procedente em parte** para na parte ainda em litígio afastar a nulidade arguida, ajustar a base de cálculo aplicando o art. 518 do RIR/99 e manter a aplicação da multa de ofício. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2010, 2011
>
> DOS LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ITENS 001 E 003 DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ.
>
> Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante, mormente quando a mesma providencia o parcelamento do crédito tributário respectivo.
>
> LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITA EM DAÇÃO EM PAGAMENTO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.
>
> No caso de empresa dedicada a compra e venda de imóveis próprios e tributada com base no Lucro Presumido, a omissão de receita de dação em pagamento de bens imóveis que se encontravam em seu ativo circulante deve ser tributada com base na regra geral do Lucro Presumido, 8% sobre a receita, e não com base em apuração de ganho de capital.
>
> MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

DOCUMENTO VALIDADO

> A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida.
>
> **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**
>
> Ano-calendário: 2010
>
> CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM.
>
> Devem os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS acompanharem o decidido quanto ao lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, por terem suporte fático comum Crédito Tributário Mantido em Parte.
>
> ...

A decisão acima foi **integrada pelo Acórdão 12-99.763** da 2ª Turma da DRJ/RJO haja vista caracterização de lapso manifesto nos valores descritos no voto e decisão, tendo por fim o acórdão recebido a seguinte conclusão:

> Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, re-ratificar o Acórdão nº 12-98.107 e DAR PROVIMENTO PARCIAL À IMPUGNAÇÃO e **EXONERAR EM PARTE OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS do presente processo, como segue: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, ajustado para o valor de R$ 1.677.191,05; Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS mantida no valor de R$ 26.000,00; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, ajustada para o valor de R$ 646.680,85 e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS mantida no valor de R$ 120.000,00, com as respectivas multas de ofício, no percentual de 75%, e demais encargos moratórios.**
>
> INTIME-SE para recolhimento do crédito tributário mantido, no prazo de 30 (trinta) dias, ressalvando direito de interposição de recurso voluntário, em igual prazo, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF.
>
> Inicialmente ao Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da DRF Florianóplis-SC, para transferência do crédito tributário de CSLL do primeiro trimestre de 2011, no valor de R$ 576.480,84, e respectiva multa de ofício no percentual de 75%, que permaneceu equivocadamente no presente processo, para o processo de parcelamento nº 11516.720.206/2018-01, conforme pedido da interessada de 21/09/2015 (fls. 262/264).

Intimado dos acórdãos o contribuinte **apresentou Recurso Voluntário** alegando em síntese:

1) Nulidade do lançamento:

- No caso em apreço, consoante consta nos autos, a empresa Henrimar Construções e Incorporações Ltda., na forma do *"Contrato de*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Distribuição de Lucros com Bem Imóvel" firmado em 03 de dezembro de 2010 (fls. 45-47), realizou distribuição de lucros no valor de R$ 2.500.000,00, por meio de entrega de imóveis descritos no aludido instrumento.

- A fiscalização, embora o contribuinte tenha reconhecido o valor da diferença como receita, entendeu que a entrega de imóveis com valor de custo de aquisição inferior ao da quitação realizada estaria sujeita às normas de incidência do ganho de capital, em conformidade com o art. 521 do RIR.
- A DRJ, em que pese tenha reconhecido que houve erro na construção do lançamento fiscal, vez que concluiu que sobre a receita bruta obtida com a dação em pagamento dos imóveis deveria incidir o percentual de 8% para fins de determinação da base de cálculo – nos termos do art. 518 c/c 528 do RIR, manteve a exigência dos tributos com base no lucro presumido.
- A autoridade fiscal apurou o crédito tributário com base nas normas de incidência do ganho de capital, ficando evidente a nulidade do lançamento **por erro material**, já que o ato administrativo deveria observar, na condição de receita advinda da venda de imóveis, o percentual de presunção de 8% para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, na forma do art. 518 do RIR.

2) Da impossibilidade de responsabilização pela multa: não se pode exigir da empresa sucessora a multa decorrente de atos praticados pela pessoa jurídica sucedida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

1) Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

2) Da delimitação da lide:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Antes de analisar o recurso é necessário ratificar que a matéria em litígio evolve exclusivamente a infração 02 do lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexo na apuração de CSLL:

0002 OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL
GANHOS DE CAPITAL - DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO COM BENS IMÓVEIS

Deixar de submeter à incidência de tributos federais (IRPJ e CSLL) ganhos auferidos em operação com dação em pagamento de bens imóveis, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas declinadas no subitem **"2.2 Ganho de Capital - Distribuição de Lucro com Bens Imóveis"**, do Termo de Verificação Fiscal lavrado na apreciação derradeira da matéria, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
03/12/2010	2.012.722,73	75,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2010 e 31/12/2010:
Art. 3° da Lei n° 9.249/95.
Arts. 521, 522 e 528 do RIR/99.

As demais infrações foram reconhecidas e os respectivos créditos tributários foram apartados para viabilizar o parcelamento dos valores.

3) Da nulidade do lançamento (da infração ainda em litígio):

Em seu recurso o Contribuinte defende a nulidade material do lançamento consubstanciado em erro na composição da base de cálculo do IRPJ incidente no ganho apurado a partir da dação em pagamento com bem imóvel dos lucros devidos pela empresa sucedida aos seus sócios.

Neste ponto o recurso deve ser acolhido.

Segundo relatório fiscal o imóvel foi ofertado aos sócios em valor superior àquele lançado como custo na contabilidade, assim a diferença apurada deveria ser adicionada à base de cálculo do imposto, ainda que o contribuinte fosse tributado pelo lucro presumido. O relatório fiscal esclareceu:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

2.2 Ganho de Capital – Distribuição de Lucro com Bens Imóveis

Na forma do instrumento intitulado "Contrato de Distribuição de Lucros com Bem Imóvel" (fls. 45 a 47), em 03 de dezembro de 2010 a empresa Henrimar Construções e Incorporações Ltda. efetivou a distribuição de lucros a seus sócios, mediante a entrega dos bens imóveis especificados no aludido instrumento. O valor total da distribuição processada é de R$ 2.500.000,00, integralmente atribuído aos imóveis transferidos na quitação.

Os imóveis objeto deste fato têm custo contábil registrado no valor de R$ 487.277,27, consoante evidencia a imagem da conta correspondente do Razão intitulada "Obra Palhoça 2 – Terreno Maurício" (fls. 75), donde se denota uma diferença de R$ 2.012.722,73, a menor no custo dos bens escriturados, em relação quitação processada. Contabilmente esta diferença foi consignada na conta de receita intitulada "Revenda de Mercadoria", com imagem às fls. 99.

Não obstante, a despeito de o contribuinte reconhecer a diferença como receita, escriturando-a como tal, não a computou na mensuração da base imputável do imposto de renda da pessoa jurídica, mantendo-a à margem da incidência. Compulsando os valores tributados informados na DIPJ, no caso os concernentes ao quarto trimestre do ano de 2010, com os que exsurgem da matéria em comento, facilmente se infere à não tributação da operação. O valor tributado no período, no montante de R$ 83.233,41, cinge-se a receita advinda da atividade de prestação de serviço, consoante já demonstrado no subitem anterior.

Destarte, resta configurada violação às normas de incidência do imposto de renda, consubstanciado na omissão do evento na berlinda. A matéria, nas circunstâncias em que o fato se implementou, notadamente pela entrega de bens imóveis com valor escriturado inferior a quitação efetivamente realizada, subsume-se às normas de incidência do ganho de capital, em conformidade com o disposto no artigo 521 do RIR/99.

Sob este delineamento a diferença evidenciada, que monta em R$ 2.012.722,73, constitui acréscimo à base de cálculo para efeito de incidência do imposto e do adicional, no período de apuração do quarto trimestre do ano de 2010.

Conforme descrito no item 2, acima, o enquadramento legal da infração se deu com base no art. 3º da Lei nº 9.249/95 e artigos 521, 522 e 528 do RIR/99.

Para o contribuinte, **e neste ponto o acórdão recorrido acolheu as razões da impugnação – concluindo pela necessidade de adequação da base e revisão do lançamento**, sendo a autuada pessoa jurídica dedicada ao comércio de bens imóveis e considerando que o bem em questão estava registrado no ativo circulante da empresa, o valor correspondente à operação deveria compor o montante total das suas receitas, compondo a base sobre qual incidiria o percentual de presunção de 8% (oito por cento).

O acórdão recorrido concluiu: "*A autuação se refere à omissão de receita na dação em pagamento de bens imóveis, no valor de R$ 2.500.000,00, que se encontravam escriturados no ativo circulante da sucedida, logo devendo ser considerados como bens para revenda e não como bens do seu ativo permanente. Desta forma, sobre a receita oriunda da dação em pagamento de tais imóveis, deve incidir o coeficiente de 8%, conforme art. 519 retrotranscrito e conforme determina o art. 528 do RIR/1999*".

O lançamento quando da fixação do critério quantitativo de regra matriz de incidência aplicou o **art. 521 do RIR/99** entendendo tratar-se de fato gerador de ganho de capital na venda de ativo, e para tento concluiu que a diferença apurada deveria ser acrescida/adicionada à base tributada do imposto. Entretanto, como restou fixado pelo acórdão recorrido, no caso a dação em pagamento deve ser equiparada à operação de venda de imóvel destinado a revenda e, considerando o objeto social da empresa sucedida na época, submete-se as regras do **art. 518 do RIR/99**: *"A base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (...)."*

Ora, é patente o erro de tipificação da base de cálculo, reiterando que tal conclusão se aplica exclusivamente para a parte do crédito tributário ainda em litígio. Neste cenário, resta caracterizada a existência de vício material do lançamento.

Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado por esta Relatora em outros votos, oportunidade em que utilizei como razões de decidir voto da Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, que de forma didática resume a diferença entre vício formal e material:

> "(...)
>
> O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.
>
> Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.
>
> Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.
>
> A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.
>
> O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária,

DOCUMENTO VALIDADO

> seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.
>
> No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.° 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa **com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência**.
>
> Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, **se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.**
>
> (...)
>
> A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.
>
> (...)"

No caso concreto, como exposto, o erro está exatamente na norma introduzida. O lançamento ao aplicar a regra matriz de incidência equivocou-se quanto ao critério quantitativo para fixação da base de cálculo, maculando a regra matriz de incidência e caracterizando o vício insanável do lançamento (vício material).

4) Conclusão:

Diante do exposto, limitando-se à infração ainda em litígio, conheço do recurso para acolher a preliminar de nulidade material do lançamento

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

DOCUMENTO VALIDADO