

# **XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANA PAULA BASSO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**FABIO FERNANDES NEVES BENFATTI**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

#### **Secretarias**

##### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

##### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

##### **Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

##### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

##### **Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

# XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

#### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

#### APRESENTAÇÃO

O Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) tem a satisfação de anunciar a realização do seu XXXII Congresso Nacional, que ocorreu entre os dias 26, 27 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, tendo como instituição anfitriã a Universidade Presbiteriana Mackenzie. “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito” — reflete os desafios e as oportunidades de um mundo em profunda transformação. A proposta é um convite à reflexão em um momento histórico marcado pela intensificação das interconexões globais — econômicas, políticas, culturais e tecnológicas — que tensionam as fronteiras tradicionais dos Estados e colocam o Direito diante de novas exigências e dilemas.

A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS PELO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA, Liane Francisca Hüning Pazinato, Vinicius Ruas Duarte, Os impactos da Reforma Tributária no cenário nacional, com ênfase nas alterações relativas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ao ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), que serão substituídos pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). A pesquisa busca examinar os reflexos e implicações dessas mudanças no campo do direito tributário. O desenvolvimento do estudo foi estruturado em quatro etapas. Na primeira, são apresentadas noções gerais sobre o ICMS, abordando aspectos como seu fato gerador, base de cálculo e alíquota. Na segunda etapa, analisam-se os mesmos elementos no contexto do ISS, com foco na sua estrutura normativa e funcional. A terceira etapa é dedicada à Reforma Tributária propriamente dita, a qual propõe a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS, com o objetivo de promover maior simplicidade e eficiência ao sistema tributário nacional. Por fim, na última etapa, discorrem-se as principais características do IBS, incluindo seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas previstas.

A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O PACTO FEDERATIVO: EQUILÍBRIO OU RECENTRALIZAÇÃO DO PODER FISCAL? Ane Caroline dos Santos. Os impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o pacto federativo brasileiro, a partir da tensão entre uniformidade tributária e autonomia dos entes federados. Compreender até que ponto a

simplificação e padronização do sistema podem ocorrer sem comprometer a autonomia assegurada pela Constituição de 1988 a Estados e Municípios. A reforma representa apenas centralização ou se também oferece oportunidades de modernização administrativa e justiça social, além de objetivos específicos como examinar a trajetória histórica do federalismo fiscal, discutir os riscos da uniformidade excessiva e identificar potenciais efeitos da mudança legislativa. Os resultados indicam que a EC nº 132/2023 promove avanços relevantes em simplificação administrativa, transparência e redução da regressividade, mas também impõe limites à liberdade de Estados e Municípios na formulação de políticas próprias. A uniformidade deve ser entendida como mecanismo de coordenação e não de centralização absoluta, de modo que a efetividade da reforma dependerá da maneira de implementação e da preservação de espaços mínimos de autonomia local.

**OS COSTUMES COMO FONTE DO DIREITO: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA DOS COSTUMES E SUA INCAPACIDADE DE GERAR NORMAS À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO.** Jorge Bezerra Ewerton Martins , Vinícius Vieira , Diogo de Almeida Viana dos Santos. A classificação dos costumes em sua valoração no campo jurídico, seja enquanto veículos introdutórios de normas, seja enquanto normas já incorporadas ao ordenamento. Busca-se compreender em quais momentos e em que medida os costumes exercem influência sobre o direito positivo, atravessando a normatividade e condicionando sua eficácia. Parte-se da premissa de que há normas criadas para alterar ou suprimir costumes, assim como existem costumes capazes de transformar e ressignificar normas já estabelecidas. Tradicionalmente, a doutrina identifica os costumes como fontes do direito, porém o problema central da investigação reside em reavaliar essa condição à luz da teoria construtivista, especialmente no âmbito do Constructivismo Lógico-Semântico. Verificar se os costumes devem ser efetivamente considerados fontes do direito, analisando sua evolução histórica, sua posição na doutrina contemporânea e sua aplicação específica no direito tributário. Pretende-se, ainda, avaliar a relevância pragmática dos costumes no processo de criação normativa, examinando seu papel não apenas como elemento de conservação ou tradição, mas também como fator dinâmico de inovação jurídica.

**JUSTIÇA FISCAL E EMOÇÕES: UM OLHAR SOBRE OS SENTIMENTOS DOS CONTRIBUINTES ANTE A TRIBUTAÇÃO.** Tatiana Maria Guskow , Luciano Rosa Vicente , Liziane Paixao Silva Oliveira. O sujeito passivo tributário na qualidade de pessoa dotada de sentimentos, de modo a favorecer reflexões sobre políticas públicas de incentivo ao adimplemento tributário. Outrora, o paradigma da racionalidade humana, apartada de emoções, ensejou a elaboração de um sistema jurídico-tributário essencialmente punitivo, sendo a sanção o único mecanismo preventivo e repressivo do descumprimento das normas de conduta. Todavia, a inadimplência tributária no Brasil é elevada, beirando patamares de

30% dos valores devidos anualmente. Essa marca prejudica a idealizada justiça fiscal, pois os sujeitos pagadores pagam por si e por aqueles que se evadem. Se todos contribuíssem em suas proporções, os ônus poderiam ser reduzidos. Por meio de análise bibliográfica multidisciplinar, buscou-se identificar o processo mental de tomada de decisões sobre o cumprimento ou descumprimento de normas jurídicas, do que se inferiu a forte presença de sentimentos, sendo a culpa o gatilho propulsor da honestidade. Em uma ponderação de valores internos, o sentimento de culpa pode, porém, ser neutralizado por outros sentimentos decorrentes de experiências, percepções e emoções arquivadas na memória. O fortalecimento da moralidade tributária dos indivíduos poderia contribuir para mitigar sentimentos negativos e desenvolver sentimentos positivos, o que geraria uma relação mais próxima e respeitosa entre o Estado e os contribuintes, como forma de fomentar o adimplemento tributário e alcançar a justiça fiscal.

**O CASHBACK DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025 À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.** Iriana Custodia Koch , Fabiano Pires Castagna. O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por sua complexidade e regressividade, onerando desproporcionalmente as famílias de baixa renda. A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o Imposto sobre Valor Agregado dual (IBS e CBS), elevou o mecanismo do cashback a instrumento constitucional de justiça fiscal. Este artigo analisa criticamente a Lei Complementar nº 214/2025, responsável por regulamentar a devolução de tributos sobre o consumo, sob a ótica dos princípios constitucionais tributários e dos objetivos fundamentais da República, como a dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza. Avaliando a compatibilidade do modelo com os princípios constitucionais, seus critérios de elegibilidade, formas de restituição, mecanismos de controle e competências federativas. Também são consideradas experiências estaduais, como o programa “Devolve ICMS” do Rio Grande do Sul, e internacionais, que serviram de inspiração ao modelo brasileiro. Conclui-se que, embora represente avanço normativo relevante, a operacionalização do cashback demanda monitoramento e aprimoramentos para mitigar riscos de focalização e garantir sua eficácia redistributiva.

**DEMOCRACIA CARIMBADA E O ORÇAMENTO SECRETO: O DESMONTE SILENCIOSO DA TRANSPARÊNCIA NO BRASIL.** Gustavo Davanço Nardi. Examina, de forma crítica e interdisciplinar, o papel das emendas parlamentares no orçamento público brasileiro, com ênfase nas emendas de relator-geral (RP-9), popularmente conhecidas como “orçamento secreto”. Partindo da análise histórico-normativa desde a Constituição de 1988 até as recentes Emendas Constitucionais, o estudo identifica impactos significativos sobre os princípios da transparência, moralidade, impessoalidade e eficiência administrativa. Introduz-

se o conceito de “democracia carimbada”, que descreve um modelo de alocação de recursos públicos orientado por interesses políticos individuais e desvinculado de critérios técnicos claros, comprometendo o planejamento estatal e a justiça fiscal. O trabalho dialoga com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destacando as decisões paradigmáticas na ADPF 850 e na ADI 7.697, que estabeleceram parâmetros para a rastreabilidade, publicidade e controle social da execução orçamentária. Utilizando abordagem qualitativa, pesquisa bibliográfica e documental, o estudo propõe diretrizes jurídicas para reconstruir um processo orçamentário alinhado ao interesse público, fortalecendo a accountability, a participação social e o pacto federativo. Busca-se, assim, contribuir para a consolidação de um modelo de gestão fiscal que assegure a efetividade dos direitos fundamentais e promova um desenvolvimento nacional mais equilibrado e sustentável.

**A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE.** Flávio Couto Bernardes , Tania de Cassia Linhares , Larissa Galvão Arruda Costa. Tem por escopo analisar o tratamento tributário dado à devolução de participação societária por meio de bens, direitos e valores ao sócio dissidente em uma dissolução parcial de sociedade, tanto da perspectiva da pessoa física, quanto da pessoa jurídica, à luz do entendimento adotado pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit n. 131, de 2016, e à luz da jurisprudência. Identificar as dissonâncias na interpretação da legislação tributária e explorar a correta classificação dos componentes do patrimônio líquido de uma empresa por ocasião da dissolução parcial de uma sociedade, a fim de se definir: o que, como e qual será a carga tributária incidente sobre os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidente.

**TRIBUTAÇÃO COMO INFRAESTRUTURA DA SUSTENTABILIDADE: REFORMA E CAMINHOS FUTUROS.** Fernanda Ramos Konno , Enliu Rodrigues Taveira , Lídia Maria Ribas. A crescente demanda por justiça social exige a revisão do papel do sistema tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável. Portanto, o artigo analisa a tributação como infraestrutura, para além de sua função arrecadatória, da implementação de políticas públicas voltadas à sustentabilidade no século XXI. Concepção de que os tributos são elementos estruturantes da Constituição Econômica e Financeira, articulando arrecadação, justiça distributiva e proteção ambiental. Em diálogo com teorias clássicas e contemporâneas, discute-se a função extrafiscal da tributação e o financiamento público da sustentabilidade. Examina-se também a Reforma Tributária brasileira, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, destacando inovações normativas e desafios de implementação. Por fim, considera-se que a tributação deve ser, sim, entendida como infraestrutura da sustentabilidade, em especial ao considerar que a

reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025) sinaliza avanços ao incorporar princípios como simplicidade, progressividade e sustentabilidade, com seus resultados dependentes da forma como a legislação infraconstitucional será aplicada.

**A DIMENSÃO DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO: REFLEXÕES SOBRE A PINK TAX NO CONTEXTO BRASILEIRO.** Frank Aguiar Rodrigues. A incidência da Pink Tax no contexto da tributação de produtos voltados para mulheres. Com as transformações sociais e econômicas que redefinem o papel feminino, observa-se uma disparidade nos custos de bens e serviços destinados ao público feminino, caracterizando o fenômeno conhecido como Pink Tax. A parte teórica investiga como a tributação, muitas vezes pautada na classificação de não essencialidade dos produtos, contribui para o aumento dos preços de itens de higiene e beleza. Explora-se a relação entre a definição de essencialidade e a tributação diferenciada, evidenciando desigualdades de gênero no sistema tributário. As fontes foram selecionadas por meio de triagens online em plataformas como Google Scholar, periódicos acadêmicos, sites jurídicos e livros físicos. Realizou-se ainda uma análise comparativa qualitativa das alíquotas de IPI e ICMS incidentes sobre um rol de produtos, revelando que aqueles consumidos predominantemente por mulheres são, em geral, tributados com alíquotas superiores. O estudo também aborda a construção social da beleza como fator que influencia a tributação desses produtos, reforçando a necessidade de revisão dos princípios constitucionais tributários à luz da igualdade de gênero.

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS DE CANDOMBLÉ E A INTERNACIONALIZAÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA.** Eliza Remédio Alecrim , Iara Pereira Ribeiro , Rafael Kaue Feltrim Oliveira. A internacionalização da liberdade religiosa constitui vetor fundamental para a interpretação contemporânea do direito brasileiro, especialmente diante da proteção conferida pela Constituição de 1988 e pelos tratados internacionais de direitos humanos, como o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (1966) e a Convenção Americana de Direitos Humanos (1969). O trabalho analisa a aplicação da imunidade tributária, assegurada aos templos de qualquer culto aos terreiros de candomblé, considerando suas peculiaridades. Parte-se do pressuposto de que a gestão tributária deve alcançar não apenas as entidades com fins lucrativos, mas também aquelas cuja finalidade principal não envolva lucros, como as instituições religiosas. Observou-se que a jurisprudência tende a reconhecer a imunidade em favor dos terreiros, especialmente em relação ao espaço físico destinado às práticas religiosas, à transmissão oral e às atividades culturais associadas. Verificou-se, ainda, que determinadas atividades complementares tem sido abrangidas por essa imunidade, embora subsistam debates quanto à extensão da proteção. Os resultados sugerem que a aplicação da imunidade aos terreiros vem se consolidando no plano jurisprudencial, em convergência com a ordem constitucional e os

compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Esse processo reforça a efetividade da liberdade religiosa em sua dimensão internacionalizada, embora persistam desafios interpretativos e práticos que demandam análise contínua da temática.

Ana Paula Basso. UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA. anapaula.basso@gmail.com

Raymundo Juliano Feitosa. Universidade Católica de Pernambuco. raymundojf@gmail.com

Fabio Fernandes Neves Benfatti Universidade do Estado de Minas Gerais. benfatti@hotmail.com



# **A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE**

## **INCOME TAXATION IN THE PARTIAL DISSOLUTION OF PARTNERSHIPS**

**Flávio Couto Bernardes <sup>1</sup>**  
**Tania de Cassia Linhares <sup>2</sup>**  
**Larissa Galvão Arruda Costa**

### **Resumo**

O presente trabalho tem por escopo analisar o tratamento tributário dado à devolução de participação societária por meio de bens, direitos e valores ao sócio dissidente em uma dissolução parcial de sociedade, tanto da perspectiva da pessoa física, quanto da pessoa jurídica, à luz do entendimento adotado pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit n. 131, de 2016, e à luz da jurisprudência. O objetivo é identificar as dissonâncias na interpretação da legislação tributária e explorar a correta classificação dos componentes do patrimônio líquido de uma empresa por ocasião da dissolução parcial de uma sociedade, a fim de se definir: o que, como e qual será a carga tributária incidente sobre os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidente. No aspecto metodológico, utilizou-se o método científico hipotético-dedutivo, consubstanciado, primordialmente, pela revisão de conteúdo bibliográfico acadêmico sobre a temática ora trabalhada (dissertações, teses e livros), e pelo exame jurisprudencial, legal e infralegal pertinente ao objeto de estudo.

**Palavras-chave:** Imposto de renda, Acréscimo patrimonial, Dissolução parcial de sociedade, Participação societária, Tributação

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The scope of this study is to analyze the tax treatment given to the return of equity interest through assets, rights and values to the dissident partner in a partial dissolution of a company, both from the perspective of an individual and a legal entity. This work will be done in light of the understanding adopted by the General Coordination of Taxation in Consultation Solution Cosit n. 131, from 2016, and in light of jurisprudence. The purpose is to identify discrepancies in the interpretation of tax legislation and explore the proper classification of a company's net assets upon partial dissolution, in order to define: what, how, and which tax burden shall be levied on the assets and rights returned to the withdrawing partner. From a methodological standpoint, the study employed the hypothetical-deductive scientific method, primarily grounded in a review of academic bibliographic content on the subject matter

---

<sup>1</sup> Doutor (2006), Mestre (2000) e Bacharel (1994) em Direito pela UFMG. Professor na PUC Minas e UFMG. Procurador do Município. Sócio fundador do escritório Bernardes, Tostes, Sobreira & Medrado Advogados.

<sup>2</sup> Bacharel em Ciências Contábeis (UFMG). Executive MBA (Fundação Dom Cabral). MBA em Direito Tributário e em Gestão Empresarial (FGV). Especialização em Gestão Estratégica e Extensão em Controladoria e Finanças (UFMG).

(dissertations, theses, and books), as well as in the analysis of relevant case law, statutory provisions, and subordinate regulations pertaining to the object of study.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Income tax, Asset increase, Partial dissolution of a company, Corporate interest, Tax legislation

## 1 INTRODUÇÃO

Em 13 de setembro de 2016, foi publicada no Diário Oficial da União a Solução de Consulta Cosit n. 131, de 31 de agosto de 2016, relativa à incidência de Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) sobre a devolução de capital em dinheiro nas dissoluções parciais de sociedade.

Na referida consulta, em interpretação do art. 22, da Lei n. 9.249/1995, o órgão consultivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil – a Coordenação Geral de Tributação (Cosit), que possui competência para esclarecer dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária e sobre a classificação de serviços e operações que produzam variações no patrimônio (arts. 46 a 53, do Decreto n. 70.235/1972; arts. 48 a 50, da Lei n. 9.430/1996), asseverou que na hipótese de os haveres do sócio dissidente serem superiores aos valores por ele aplicados no capital da sociedade, haverá incidência de Imposto Sobre a Renda, em virtude do acréscimo patrimonial por ele auferido.

Essa incidência tributária decorrente da apuração de uma mais valia entre o valor dos haveres e o valor do custo da participação societária, todavia, não recebe um único tratamento pela legislação do Imposto Sobre a Renda, sendo distintas as hipóteses de incidência para a devolução de capital em dinheiro, bens ou direitos.

À vista disso, adotando-se o método científico hipotético-dedutivo, consubstanciado, primordialmente, pela revisão de conteúdo bibliográfico acadêmico sobre a temática ora trabalhada (dissertações, teses e livros), e pelo exame jurisprudencial, legal e infralegal pertinente ao objeto de estudo. O presente trabalho tem por escopo explorar a correta classificação dos componentes do patrimônio líquido de uma empresa, por ocasião da dissolução parcial de uma sociedade, a fim de se definir: o que, como, e qual será a carga tributária incidente sobre os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidente.

## 2 A DISSOLUÇÃO PARCIAL DO VÍNCULO SOCIETÁRIO

A dissolução parcial do vínculo societário consiste na resolução da sociedade “em relação a um sócio, igualmente aplicável a alguns sócios, desde que conservada a personalidade jurídica da sociedade” (Mamede, 2010, p. 164), que ocorre quando há quebra da *affectio societatis* em relação a um dos sócios, com a manutenção do vínculo dos demais sócios e sem o encerramento das atividades da pessoa jurídica (Lucon, 2012, p. 981).

A *affectio societatis* consiste na vontade de união, colaboração e conjugação de esforços pelos sócios, com vistas à obtenção de um interesse comum, e quando não mais subsiste esse interesse na colaboração recíproca, em respeito ao princípio da preservação da empresa, a legislação autoriza a exclusão ou a retirada do sócio que deixou de compartilhar desse interesse comum (Vieira, 2014, p. 55; 132-133).

Em sentido material, portanto, a dissolução parcial da sociedade parte da premissa de que ninguém é obrigado a permanecer associado a outrem, sendo a associação um direito e não uma imposição. A desassociação seria, assim, um direito a ser exercido quando esgotado o prazo de associação ou quando ausente o *animus* necessário para continuar a sociedade.

Para o Código Civil, são hipóteses de quebra do vínculo social: (a) a exclusão do sócio (art. 1.085); (b) o exercício do direito de retirada (art. 1.077); (c) a morte ou falência de algum dos sócios (arts. 1.028 e 1.044); ou (d) nos demais casos estabelecidos no contrato social (art. 1.029).

Nas sociedades comerciais limitadas, embora prevaleça o substrato personalíssimo (*intuitu personae*), não pode ser desconsiderada a finalidade econômica para as quais essas sociedades são constituídas. É esse o interesse precípua, aliás, que dá fundamento à celebração do contrato plurilateral da sociedade, por meio dos quais são estabelecidos direitos e obrigações direcionados à persecução de um interesse comum de apuração dos lucros gerados pela sociedade (Vieira, 2014, p. 66; 126).

De modo que, a retirada de um sócio só será eficaz após a realização do procedimento de apuração de haveres, nos termos do art. 1.031, do CC/02 (Mamede, 2010, p. 165), isto é, do processo técnico-contábil para a definição da situação patrimonial da sociedade (Tomazette, 2017, p. 410). A apuração de haveres é operação indispensável à resolução quantitativa do interesse aplicado pelo sócio dissidente. Afinal, é por meio da apuração de haveres que “se avalia o montante devido ao sócio (ou aos seus herdeiros) quando este deixa de fazer parte da sociedade” (Salomão; Sacramone, 2024).

Não obstante, como a apuração de haveres repercutirá no retorno de bens, direitos ou valores ao patrimônio do sócio dissidente, bem como na saída de bens, direitos e valores do patrimônio da sociedade, a dissolução parcial de sociedade empresária consistirá em fenômeno dúplice, que enseja, no plano das obrigações civis e fiscais, direitos e deveres tanto para a pessoa física quanto para a pessoa jurídica.

À vista disso, é necessário compreender em que medida cada um dos sujeitos envolvidos nessa relação processual figurará responsável pela apuração e recolhimento das obrigações tributárias incidentes sobre a repercussão quantitativa da dissolução parcial de

sociedade empresária, pois, a partir do rompimento do vínculo social dá-se início “à complexa separação dos múltiplos interesses e titularidades patrimoniais envolvidos quando da formação da pessoa jurídica, na qualidade de unidade jurídico-econômica” (Vieira, 2014, p. 125).

### **3 O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL E O IMPOSTO SOBRE A RENDA**

No Brasil, a tributação sobre a renda deve ser lida a partir da Constituição, que estabelece, dentre as competências tributárias, o poder da União para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inc. III, CR/88). A definição do alcance da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, no entanto, não é unânime na doutrina (Abrantes, 2020, p. 75).

De um lado há quem entenda que o alcance da tributação sobre a renda e proventos de qualquer natureza pode ser extraído do texto constitucional a partir de uma leitura sistêmica, estando incluídos nesse rol Roque Antônio Carrazza (2009), Paulo Ayres Barreto (2004) e Roberto Quiroga Mosquera (1996); e de outro lado quem entenda que a Constituição apenas define um tipo normativo, cabendo ao legislador infraconstitucional a limitação do alcance da tributação sobre a renda, desde que respeitadas as balizas constitucionais. É o caso de Gisele Lemken (1998) e Emmanuel Garcia Abrantes (2020). Para Flávio Bernardes (2007, p. 272), “o conceito de renda/lucro emanado do texto constitucional delimita seu campo de atuação.”

Em que pese o debate doutrinário sobre o conceito de renda, especialmente do debate acerca da definição e do alcance dos conceitos de disponibilidade jurídica e de disponibilidade econômica utilizado pelo legislador infraconstitucional para identificar o fato gerador do Imposto Sobre a Renda (art. 43, do CTN) (Abe, 2007), fato é que haverá incidência de Imposto de Renda sobre todo acréscimo patrimonial que efetivamente for auferido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, pouco importando o nome que tenha sido dado à renda gerada ou o seu local de origem.

Isso porque o Imposto Sobre a Renda é tributo informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (art. 153, §2º, inciso I, CR/88), que tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (i) de rendas, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (art. 43, do CTN).

A aquisição de disponibilidade é outro requisito importante para a integração do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Ao analisar o qualificativo

jurídico imposto pelo legislador ao termo “aquisição”, entende-se que “somente a aquisição de disponibilidade econômica pode ser tributável, desde que essa represente um real acréscimo patrimonial.” (Bernardes, 2007, p. 268-269).

Enquanto o critério da generalidade “visa assegurar que ninguém seja excluído da tributação” (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 16), a universalidade impede a exclusão de certas categorias de rendimentos da tributação, o que acaba não só afastando o critério nominal do tributo, ao prever a incidência do imposto independentemente da denominação da receita ou do rendimento, como também aspecto espacial ao assegurar que o “o imposto de renda brasileiro não se limita a alcançar os rendimentos que aqui sejam produzidos”, alcançando também os “rendimentos auferidos no exterior por residentes no País” (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 16).

Com efeito, patrimônio (ou capital) se constitui em um “estado estático de riqueza”, a renda é o aumento ou acréscimo de patrimônio, isto é, representa riqueza nova, original (Abrantes, 1996, p. 107), cuja ocorrência depende de três elementos: *(i)* fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda; *(ii)* periodicidade, correspondente à capacidade de se reproduzir de tempos em tempos; e *(iii)* proveniência a partir de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda” (Coelho, 2020).

Tratando-se de tributação incidente sobre um acréscimo patrimonial, serão contribuintes do Imposto Sobre a Renda, tanto a pessoa física, quanto a pessoa jurídica, diferenciando-se os contribuintes quanto à forma de recolhimento, a periodicidade e a composição da base de cálculo do imposto devido (Coelho, 2020).

### **3.1 A Incidência do Imposto sobre a Renda para a Pessoa Jurídica**

De início, insta esclarecer que “pessoa jurídica, para os efeitos tributários, é conceito bem mais amplo que o análogo do Direito Privado” (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 54). Para o Código Civil, são pessoas jurídicas as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos, desde que devidamente inscrito o ato constitutivo no respectivo registro, precedida a sua existência legal, quando necessário, da autorização ou aprovação do Poder Público, a teor do que dispõem os arts. 44 e 45, do CC/02.

A pessoa jurídica constitui-se assim, para a legislação civil, como um agrupamento de pessoas para a persecução de uma atividade, seja ela intersubjetiva ou patrimonial. Fala-se em pessoa jurídica com finalidade intersubjetiva quando há a união de duas ou mais pessoas para a formação de uma unidade autônoma e independente, ao passo que a pessoa jurídica com

finalidade patrimonial “corresponde à afetação de um patrimônio destinado a um fim específico” (Farias; Rosenvald, 2020, p. 487).

A necessidade de se atribuir capacidade para a titularização de relações jurídicas e para a prática de atos da vida civil decorre, justamente, da impossibilidade natural do exercício de algumas atividades por um só indivíduo (pessoa natural ou física). Para tanto, o ordenamento confere independência e autonomia a determinados agrupamentos sociais, a fim de que atuem de forma apartada das pessoas naturais ou físicas que as instituíram (Farias; Rosenvald, 2020, p. 480).

São características atribuídas às pessoas jurídicas, nesse contexto, (i) a vontade humana; (ii) a organização de pessoas ou destinação de patrimônio afetado para um fim específico; (iii) a licitude de seus objetivos; e (iv) a capacidade jurídica atribuída pela legislação (Farias; Rosenvald, 2020, p. 487).

Para o direito tributário, no entanto, são consideradas pessoas jurídicas, para fins de incidência do Imposto Sobre a Renda de Pessoas Jurídicas, não só os agrupamentos cuja existência ocorra na forma do art. 45, do CC/02, como também as unidades, ainda que não regularmente constituídas, que apresentem finalidade econômica ou profissional (§1º do art. 158 do Decreto n. 9.580/2018), e as sociedades em conta de participação (arts. 5º e 6º da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017).

A base de cálculo, por sua vez, será composta pelo montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis, sendo dois os regimes de tributação existentes no modelo tributário brasileiro: o lucro real e o lucro presumido. No regime do lucro real tributa-se o “resultado líquido apurado na escrituração comercial, ajustado pelas adições, exclusões e compensações admitidas ou exigidas pela legislação tributária” (art. 61, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017), ao passo que no regime de tributação do lucro presumido, a base de cálculo do IRPJ será determinada “por meio da aplicação de um percentual sobre valores globais da receita auferida pela pessoa jurídica”. A esse percentual a ser aplicado de receita bruta dá-se o nome de coeficiente de presunção (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 59).

Nos termos do art. 5º, da Lei n. 8.541/1992, estão compelidas à incidência do IRPJ sobre a base de cálculo do lucro real, as pessoas jurídicas que tenham receita bruta total acima de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) no ano-calendário (art. 59, da IN RFB n. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017); bem como as pessoas jurídicas que desempenhem determinadas atividades. A tributação da renda sob o regime do lucro presumido, noutro turno, consiste em uma faculdade do contribuinte, conforme previsão do art. 13, da Lei n. 8.541/1992,

não existindo obrigatoriedade legal a esse regime de tributação (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 59).

Da base de cálculo presumida, no entanto, não são deduzidas as despesas, como ocorre no lucro real (art. 6º, §2º, do Decreto-lei n. 1.598/1977; art. 47, da Lei n. 4.506/1964), sendo deduzidos somente os valores referentes: (i) às devoluções e venda canceladas; (ii) aos descontos concedidos incondicionalmente; (iii) aos tributos incidentes sobre receita bruta; (iv) aos valores decorrentes de ajuste a valor presente das operações vinculadas à receita bruta; e (v) aos tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor (art. 12, §§ 1º e 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977).

Já o lucro arbitrado, diferentemente do lucro real e do lucro presumido, “é o valor determinado, geralmente pela autoridade fiscal, por meio de um percentual sobre a receita da empresa”, “no caso de descumprimento das normas da legislação tributária” (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 59).

A base de cálculo arbitrada será composta da receita bruta conhecida, apurada a partir dos mesmos coeficientes estabelecidos para o lucro presumido (art. 16, da Lei n. 9.249/1995), acrescida de 20% (vinte por cento), somando-se, ainda, as receitas não passíveis de aplicação de coeficiente. Quando, todavia, a receita bruta não for conhecida, a autoridade fiscal deverá adotar alguma das alternativas de cálculo dispostas no art. 232 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, para o lançamento de ofício do valor devido a título de IRPJ pela pessoa jurídica.

Independentemente do regime de tributação adotado, ou, ainda, da tributação por arbitramento, a alíquota do IRPJ será de 15% (quinze por cento), conforme previsão do art. 3º, da Lei n. 9.249/1995, acrescida de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais.

### **3.2 A Incidência do Imposto sobre a Renda para a Pessoa Física**

Para as pessoas físicas, o regime de tributação é substancialmente distinto daquele que é aplicado às pessoas jurídicas, pois para as pessoas físicas, em respeito estrito à capacidade contributiva, o legislador preferiu estabelecer “um critério mais rígido e com maior grau de concretude”, definindo como aquisição de disponibilidade “o efetivo recebimento em dinheiro ou bens” (Abrantes, 2020, p. 97).

Por esse motivo, na tributação na renda auferida por pessoa física, foram estabelecidas diversas formas de tributação, assim como diversos períodos de apuração, a depender da natureza e da origem do rendimento auferido, quais sejam: (i) rendimentos sujeitos ao Ajuste



Anual (Imposto de Renda na Fonte por Antecipação; Recolhimento Mensal Obrigatório e Resultado da Atividade Rural); (ii) rendimentos sujeitos à tributação definitiva (Imposto sobre a Renda por Alíquota Fixa e Ganhos de Capital); e (iii) rendimentos isentos/não tributáveis (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 23-24).

Os rendimentos sujeitos ao ajuste anual deverão observar as alíquotas progressivas de 7,5% a 27,5% estabelecidas na Lei n. 14.848/2024, inclusive quando o rendimento obtido pela pessoa física é pago por uma pessoa jurídica, naquilo que se denomina de Imposto de Renda na Fonte por Antecipação (IRF-A) (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 24-25), sujeitando-se ao posterior ajuste pelo próprio contribuinte.

Os rendimentos sujeitos à tributação definitiva, a seu turno, nem sempre se sujeitarão à tabela progressiva prevista na Lei n. 14.848/2024. O Imposto de Renda na Fonte Exclusivo (IRF-E) incidente sobre algumas espécies de rendimentos pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas – rendimento financeiros e rendimentos recebidos por não residentes de fonte brasileira – se sujeitará à tributação proporcional e definitiva, mas isso não se aplica a todas as suas hipóteses de incidência, sendo possível a tributação progressiva, nos mesmos moldes que o IRF-A para a tributação do 13º salário, por exemplo (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 28).

Já o ganho de capital, isto é, “o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza” (Schoeuri; Mosquera, 2020, p. 29) (art. 3º, §2º, da Lei n. 7.713/1998), embora também se sujeite a uma tributação progressiva – 15% a 22,5% – deverá ser apurado e recolhido pelo próprio contribuinte até o último dia do mês subsequente ao da percepção dos ganhos, como determina o art. 21, §1º, da Lei n. 8.981/1995, regulamento pelo art. 30, §3º, inciso I, da Instrução Normativa RFB n. 84/2001, sendo isentos da incidência do Imposto sobre a Renda os ganhos de capital de até R\$ 20.000,00 com a alienação de ações negociadas no mercado de balcão; e de até R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil) nos demais casos, desde que a alienação de um bem ou de um conjunto de bens tenha ocorrido no mesmo mês (parágrafo único do art. 22 da Lei n. 9.250/1995).

### **3.3 A Tributação da Devolução de Participação Societária**

Os haveres referentes à participação societária podem ser pagos em bens e direitos, tangíveis ou intangíveis (art. 606, do CPC), ou ainda em pecúnia referente ao valor das quotas titularizada pelo sócio dissidente. Até a promulgação da Lei n. 9.249/1995, no entanto, os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidentes, obrigatoriamente, deveriam ser avaliados pelo seu valor de mercado.

O art. 22, da Lei n. 9.249/1995, ao estabelecer que “os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado”, acabou afastando a presunção até então existente de que a devolução de participação societária em valor inferior ao mercado configuraria distribuição disfarçada de lucros (art. 60, inc. I, do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

Essa alteração na conotação dada à avaliação do componente do patrimônio líquido devolvido ao sócio dissidente, por conseguinte, alterou também a dinâmica de tributação da mais-valia auferida pela pessoa jurídica na saída de bens, direitos e valores de seu patrimônio líquido para devolução de participação societária ao sócio dissidente.

Com base nessa premissa, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao enfrentar a questão atinente à devolução do capital à pessoa física em decorrência da dissolução parcial de sociedade na Solução de Consulta Cosit n. 131/2016, afirmou que na hipótese de avaliação de bens e direitos a valor contábil, quando o montante dos haveres for superior ao custo de aquisição de sua participação societária, é a pessoa física (sócio dissidente) quem deverá efetuar o recolhimento do Imposto de Renda sobre a mais-valia auferida na devolução de capital.

Quando, todavia, a avaliação de bens e direitos for realizada pelo valor de mercado, é a pessoa jurídica quem deverá submeter o acréscimo patrimonial à tributação, na forma de ganho de capital, a ser incluído nos resultados do lucro real, ou na base de cálculo do Imposto de Renda do lucro presumido.

Trata-se de regra expressa, inscrita no §1º do art. 22 da Lei n. 9.249/1995, que afasta a incidência da tributação sobre o ganho de capital na pessoa física que, na forma do art. 21, da Lei n. 8.981/1995, se sujeita à apuração e tributação em separado, não integrando a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual:

Se a sociedade deliberar que os bens a serem devolvidos ao sócio retirante pessoa física, em razão da dissolução parcial, serão entregues a valor de mercado (ou a valor patrimonial superior ao valor contábil), então haverá a tributação pelo IRPJ e CSLL sobre tal diferença positiva (entre o valor de mercado e o valor contábil) por parte da sociedade, que poderá abater proporcionalmente essa carga tributária do montante a ser entregue como devolução das quotas do sócio retirante. Nesse caso, o sócio retirante pessoa física (Sócios Dissidentes) não sofrerá qualquer tributação quando do recebimento dos bens/montante representativo de sua extinta participação societária, ainda que tal montante seja superior ao valor constante de sua “DIRPF”.

Por outro lado, se a sociedade deliberar que a devolução das quotas de titularidade do sócio retirante pessoa física deverão ser entregues por valor contábil, então a tributação do ganho de capital (diferença positiva entre o valor contábil e o valor de mercado) será tributado pela pessoa física (Sócios Dissidentes) quando realizar alienação dos bens que recebeu como contrapartida de sua retirada da sociedade (Castro, 2017).

Essa regra, contudo, restringe-se à devolução de bens e direitos, não sendo possível a tributação da devolução de participação societária na pessoa jurídica, a título de ganho de capital a ser incluído nos resultados da pessoa jurídica sujeito ao regime do lucro real ou na base de cálculo da pessoa jurídica optante do regime do lucro presumido.

Isso porque, na devolução em dinheiro, em pecúnia, nos termos da Solução de Consulta Cosit n. 131/2016, a tributação deverá ser realizada na pessoa jurídica, a título de apuração de Imposto de Renda Retido na Fonte, sujeitando esses valores à tabela progressiva do Imposto de Renda, conforme previsão do art. 677, do Decreto n. 9.580/2018 c/c art. 12-A, da Lei n. 7.713/1988, pois em caso de não retenção do imposto pela fonte pagadora poderá ocorrer a exigência não só do imposto, como também de multa de ofício e de juros de mora, a depender do caso.

Se a falta de retenção for constatada antes do término do período de entrega da declaração de ajuste anual, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora; mas se a falta de retenção for constatada após o encerramento do prazo para a declaração de ajuste anual, é o contribuinte quem deverá efetuar o pagamento do imposto, sujeitando-se à multa de ofício e juros de mora, caso não tenha submetido os rendimentos à tributação, conforme previsão do Parecer Normativo COSIT n. 1/2002 (Brasil, 2002).

Por fim, cumpre ressaltar que na dissolução parcial de sociedade poderá ainda ocorrer distribuição de lucros, hipótese na qual a tributação será condicionada ao tempo da formação do lucro a ser distribuído, tendo em vista que em relação à tributação dos lucros houve significativa alteração legislativa por meio da Lei n. 9.249/1995.

A partir de janeiro de 1996, os lucros ou dividendos calculados com base no lucro real, presumido ou arbitrado, passaram a ser isentos da incidência de IRPF, por força do art. 10, da Lei n. 9.249/1995, nos termos do qual os valores pagos e/ou recebidos a esse título não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda retido na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, seja ele pessoa física ou jurídica.

#### **4 DA TRIBUTAÇÃO DA DEVOLUÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA**

O tratamento dado à matéria atinente à tributação de devolução de participação societária pela Coordenação-geral de Consulta à legislação na Solução de Consulta Cosit n. 131/2016, é diametralmente oposta à interpretação da legislação tributária até o momento atribuída pela jurisprudência brasileira em relação à aplicação do art. 22, da Lei n. 9.249/1995,

recaindo a divergência, sobretudo, em relação: (i) à ocorrência de acréscimo patrimonial efetivo a ensejar a ocorrência do fato gerado do Imposto Sobre a Renda; e (ii) à existência de regras de tributação distintas a depender da classificação dos componentes dos haveres pagos ao sócio dissidente.

Na devolução de participação societária ao sócio dissidente, o que se verifica das decisões judiciais é a aplicação conjugada do art. 22, §4º, da Lei n. 9.249/1995, nos termos do qual a “ diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido”, com o art. 29, da Instrução Normativa SRF n. 84/2001, cujo teor estabelece que na determinação do ganho de capital sujeita à incidência do imposto de renda devido por pessoa física, são excluídos os ganhos decorrentes de “restituição de participação no capital mediante a entrega à pessoa física, pela pessoa jurídica, de bens e direitos de seu ativo, avaliados pelo valor contábil ou de mercado”.

Na visão da jurisprudência relativa ao tema, à luz do art. 29, da Instrução Normativa SRF n. 84/2001, pouco importa a classificação dada ao componente do patrimônio líquido devolvido ao sócio dissidente – bem, direito ou valor – pois não há efetivamente um acréscimo patrimonial, mas tão somente uma opção de permuta que não tem o condão de alterar o patrimônio líquido do contribuinte.

A título ilustrativo, cita-se o teor da decisão proferida no julgamento da Apelação Cível n. 5037329-61.2014.4.04.7100, nos termos da qual restou consignado que a devolução de participação societária não está sujeita à incidência de Imposto de Renda, por não haver acréscimo patrimonial efetivo, mas mero retorno de patrimônio à esfera de disponibilidade daquele que já era o seu titular:

[...] a legislação aplicável ao caso indica que a devolução de bens e direitos a título de devolução de participação em capital social não constitui fato gerador do tributo, pois extrapola o conceito de renda, proventos e acréscimo patrimonial.

Pouco importa que o valor de mercado dos bens entregues pela pessoa jurídica em pagamento ao sócio retirante seja superior àquele registrado na contabilidade. Para o sócio retirante não há fato gerador de imposto de renda. Será a sociedade a devedora do imposto de renda nesse ganho de capital advindo da valorização dos bens e direitos entregues.

Na fundamentação da decisão supracitada, o relator citou o posicionamento adotado no julgamento do REsp n. 668.378/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, então integrante do Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual os valores recebidos pelos sócios em decorrência de sua participação social não configuram fato gerador do Imposto Sobre a Renda por se tratar

de “simples fato permutativo” que não alterou o patrimônio líquido do contribuinte (Brasil, 2005).

A exclusão da incidência de IRPF, à luz dos entendimentos judiciais sobre o tema, diferentemente do que tem sido aplicado em âmbito administrativo, contempla tanto os bens e direitos, quanto o capital devolvido na forma de dinheiro na apuração de haveres, não prevalecendo tratamento tributário diferenciado, ao menos no que tange à distinção das formas de devolução da participação social. Nesse mesmo sentido, cita-se as decisões proferidas nos processos 0022371-10.2016.4.03.6100 (Brasil, 2021), 5000264-41.2019.4.04.7105 (Brasil, 2022a), 5009959-73.2020.4.04.7108 (Brasil, 2022b).

Com efeito, para os Tribunais Regionais Federais, de acordo com as decisões acima mencionadas, por força do art. 22, §4º, da Lei n. 9.249/1995, e do art. 29, da Instrução Normativa SRF n. 84/2001, independentemente do teor da Solução de Consulta Cosit n. 131/2016, não haverá incidência de Imposto de Renda sobre a parcela do patrimônio líquido devolvida ao sócio dissidente, seja qual for a natureza de cada conta componente desse patrimônio (bem, direito ou valor), havendo clara dissonância entre a interpretação dada à legislação tributária em âmbito administrativo e em âmbito judiciário.

## **5 INTERPRETAÇÃO, SEGURANÇA JURÍCIA E A TRIBUTAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA**

A existência de interpretações legislativas díspares, nesse cenário, lança luz sobre a insegurança tributária relativa à temática da tributação da devolução de participação societária ao sócio dissidente a que se sujeita o contribuinte. Insegurança essa que está intrinsecamente vinculada à ausência de determinação da norma atinente à tributação da participação societária (insegurança normativa) e à impossibilidade de precisão das consequências jurídico-tributárias da quebra da *affectio societatis* a que se sujeita o contribuinte ao dispor de tempo e recursos para o controle da legalidade tributária (insegurança fática):

O importante é que dentro do espectro da segurança jurídica também deve estar a capacidade de conhecer e de antecipar as consequências jurídicas atribuíveis pelos órgãos aplicadores do Direito não apenas a atos, próprios ou de terceiros, mas igualmente a fatos que venham a ocorrer e que, direta ou indiretamente, repercutam sobre a esfera jurídica do contribuinte (Ávila, 2012, p. 151).

O sistema tributário é informado pelo princípio da segurança e esse obtém da noção de Estado suas principais balizas, com ênfase na segurança jurídica. Esta importa que a decisão

dos tribunais deve, até certo ponto, ser calculável e previsível, ou seja, os indivíduos submetidos ao Direito devem poder se orientar pelas referidas decisões dos tribunais. Dessa forma, o “marco exato da segurança jurídica é a interpretação normativa com coerência e harmonia do ordenamento a fim de se obter estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensalidade na atuação do Poder Público” (Clark; Bernardes; Miranda, 2022, p. 106-107).

Assim, no sistema tributário se insere no campo constitucional dentro das searas jurídicas sujeitas ao princípio da legalidade estrita (Carvalho, 2019), e se é certo que a legalidade se manifesta não só através da tipicidade material da hipótese de incidência (Coelho, 2020), mas também da clareza em relação à norma aplicável ao caso concreto para a não surpresa do contribuinte, o que se tem, em relação à devolução de participação societária, por ora, é uma atuação do Fisco deficitária no seu substrato fático e jurídico. Isso porque não há previsibilidade e uniformidade em relação: (i) à ocorrência de fato gerador na devolução de participação societária; e (ii) à existência de norma distintiva a autorizar a tributação de bens e direitos de forma distinta da tributação dos valores devolvidos em pecúnia ao sócio dissidente.

Enquanto a Solução de Consulta Cosit n. 131/2016 parte da premissa de que há uma mais-valia sujeita à incidência de Imposto de Renda na devolução de participação societária, o recorte jurisprudencial destacado tem se posicionado no sentido de não haver fato gerador de Imposto de Renda, por escapar a parcela do patrimônio líquido devolvido ao sócio dissidente do conceito de renda tributável.

Prevalece, judicialmente, a noção de que se o sócio dissidente já era titular das cotas sociais que foram a ele devolvidas, não havendo acréscimo patrimonial a ser submetido à tributação, sendo essa, por ora, a interpretação da legislação tributária mais adequada aos princípios informativos do direito tributário.

Afinal, o direito tributário é regido pelo princípio da capacidade contributiva, o que implica dizer que só haverá incidência tributária “quando a capacidade econômica estiver realizada, ou seja, quando as riquezas forem efetivamente auferidas, não podendo ser tributadas as ficções de riquezas, ainda que prováveis” (Ferrari, 2024). Qualquer interpretação legislativa que não esteja parametrizada por esses princípios atenta contra o funcionamento e a credibilidade do sistema tributário.

## **6 CONCLUSÃO**

O Imposto Sobre a Renda é tributo multifacetado e de incidência ampla, sendo contribuintes tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas, na medida em que,

independentemente de sua natureza, ambas as espécies de “pessoa” são capazes de adquirir disponibilidade econômica na realização dos atos da vida civil.

Dentre as obrigações que se originam da interação entre pessoas físicas e pessoas jurídicas, a dissolução parcial de sociedade empresária, em decorrência do interesse precípua na obtenção de lucros, encontram-se as obrigações de natureza patrimonial que certamente poderão ser objeto de tributação.

E diga-se poderão pois, para a Receita Federal, conquanto a tributação pelo Imposto Sobre a Renda deva observar a natureza de cada componente do patrimônio líquido devolvido ao sócio dissidente, tendo sido estabelecido um regime para os bens e direitos e outro para os valores recebidos em pecúnia, à luz da Solução de Consulta Cosit n. 131/2016, para a jurisprudência que vem se consolidando no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, a devolução de participação societária não configura acréscimo patrimonial e, por conseguinte, não configura fato gerador do Imposto Sobre a Renda, independentemente da natureza do componente do patrimônio auferido pelo contribuinte.

Há, portanto, uma discrepância na interpretação legislativa do tratamento entre pessoas físicas e pessoas jurídicas no que tange à tributação dos bens, direitos e valores devolvidos e/ou pagos aos sócios, bem como a dissonância na compreensão do fenômeno da dissolução parcial de sociedade entre a Fazenda Pública e o Poder Judiciário que impõe ao contribuinte – pessoa física e pessoa jurídica – o estudo prévio dos aspectos tributários da dissolução parcial da sociedade, pois é sempre o contribuinte quem suporta, em primeira mão, os efeitos das incongruências e da insegurança jurídica do sistema tributário.

## REFERÊNCIAS

ABE, Cesar Henrique Shogi. Disponibilidade econômica da renda. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 21, p. 191-210, 2007.

ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica**: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. **O imposto sobre a renda**: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. In: Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

BERNARDES, Flávio Couto. Apuração do Imposto de Renda pelas Instituições Financeiras e a Sistemática da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 96, p. 263-292, 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 668.378/ES**. Imposto de Renda. Extinção de Holding. Debate Acerca da Ocorrência ou Não Distribuição Efetiva de Lucros. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Luiz Fux, 18 de outubro de 2005. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num\\_registro=200400982463](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200400982463). Acesso em: 05 jun. 2024.

BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão 2202-010.346**. Dissolução Parcial de Sociedade. Redução de Capital. Devolução de Capital em Dinheiro. Relator(a): Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, 03 de outubro de 2023. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 06 jun. 2024.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parecer Normativo COSIT n. 1, de 24 de setembro de 2002**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30876>. Acesso em: 09 jun. 2024.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta COSIT n. 131, de 31 de agosto de 2016**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=77263&visao=anotado>. Acesso em: 08 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível 0022371-10.2016.4.03.6100**. Imposto de Renda. Devolução de Participação Social. Relator: Desembargador Federal Toru Yamamoto, 19 de março de 2021. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=2>. Acesso em: 05 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n. 5000264-41.2019.4.04.7105**. Imposto de Renda de Pessoa Física. Apuração de Haveres. Sócio Retirante. Relator: Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia, 18 de outubro de 2022a. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40003500687&versao\\_gproc=3&crc\\_gproc=1196fc6e](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003500687&versao_gproc=3&crc_gproc=1196fc6e). Acesso em: 05 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n. 5009959-73.2020.4.04.7108**. Relator: Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia, 13 de dezembro de 2022b. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40003624091&versao\\_gproc=3&crc\\_gproc=edcbb9](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003624091&versao_gproc=3&crc_gproc=edcbb9). Acesso em: 05 jun. 2024.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e Desafios da Tributação Progressiva sobre a Renda e seus Efeitos sobre a Desigualdade no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 288-316, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2420/2271>. Acesso em: 15 jun. 2024.



CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Aspectos tributários envolvendo dissolução, apuração de haveres e cisão parcial de sociedade imobiliária brasileira. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 132, p. 147-181, jan./fev. 2017.

CLARK, Giovani; BERNARDES, Flávio Couto; MIRANDA, Victor Pimenta de. O princípio da segurança jurídica e o caso do Fundo Constitucional do Distrito Federal. **Revista dos Tribunais**, ano 111, v. 1043, set. 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 17. ed. rev. atual. e reform. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**. 18. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

FERRARI, Bruna Camargo. Do deságio ao ganho por compra vantajosa. Não realização da renda em eventos de fusão, cisão e incorporação no lucro real e no lucro presumido. **Revista Direito Tributário Atual** v. 56. ano 42. p. 103-130. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

LEMKE Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LUCON, Paulo. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: direito societário: sociedades simples e empresárias**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

PÊGAS, Paulo Henrique; PAULSEN, Leandro. Tributação da renda da pessoa física no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTrib)**, ano 30, v. 154, p. 99 – 134, mai. 2023. Disponível: <https://rttrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/issue/view/rttrib-154-30>. Acesso em: 15 jun. 2024.

SALOMÃO, Mariana Denuzzo; SACRAMONE, Marcelo Barbosa. Apuração de haveres na sociedade limitada. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, v. 104, p. 195-213, trimestral, abr./jun., 2024.

SCHOEURI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial:** teoria geral e direito societário. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017. v. I.

VIEIRA, Máira de Melo. **Dissolução parcial de sociedade anônima:** construção e consolidação no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2014.