



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.000273/2009-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-004.954 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de novembro de 2020
Recorrente AGROPECUÁRIA ALEXANIA LTDA.- EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais, é incabível falar em nulidade do despacho decisório revisor quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

DESPACHO DECISÓRIO ANTERIOR. REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A Administração Pública deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, dentro do prazo de cinco anos contado da data em que foram praticados; logo, tendo autoridade fiscal constatado erro no despacho decisório por ela proferido, haja vista ter reconhecido direito creditório não dotado de certeza e liquidez, é seu dever rever de ofício a decisão, pois o controle sobre seus próprios atos é atividade inerente às atribuições da Administração Pública e decorre dos princípios a que ela se submete, dentre os quais, os da legalidade, da indisponibilidade do bem público e da predominância do interesse público.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PARTES BENEFICIÁRIAS. RENDIMENTOS. EXCLUSÃO. LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA. FONTE.

A legislação de regência estabelece que os rendimentos oriundos de *partes beneficiárias* se submetam à tributação do IR na fonte à alíquota de 15% que se convertem em tributação definitiva nos termos do art. 670, II, do RIR de 1999, sempre que a pessoa jurídica detentora do título esteja habilitada a excluir as quantias assim recebidas do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, como ocorre no caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Nelso Kichel, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Carlos André Soares Nogueira) Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada).

Relatório

Por bem relatoriar o ocorrido nos autos, transcrevo o relatório da decisão de piso, consubstanciada no Acórdão de n.º 06-47.371 proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA em sessão de 06 de junho de 2014:

Relatório

Trata-se de pedidos de restituição formulados por AGROPECUÁRIA ALEXANIA LTDA - EPP, por meio dos PER/DCOMP n.º 20444.86237.250604.1.2.02-1205, 21990.75865.250604.1.2.02-1820, 31357.83207.250604.1.2.02-0792, 17029.86591.300604.1.2.02-0708, 21788.22934.306004.1.2.02-1962, 16847.84718.010704.1.2.02-6405, com os quais a contribuinte pretende obter a restituição de saldos credores de IRPJ apurados no 3º trimestre de 2000, 1º e 3º trimestres de 2001, 1º e 3º trimestres de 2002 e, por fim, 3º trimestre de 2003, no montante de R\$ 314.012,53.

2. Inicialmente, a DRF/Jundiá-SP, por meio de despacho decisório proferido em 04/02/2009, às fls. 48-50, reconheceu o direito creditório da contribuinte tendo em vista que “os extratos das DIRFs referentes a estes períodos, às fls. 07-08, 19 a 22, 33 a 35 e 41 a 43 comprovam os valores retidos e que os mesmos se referem, sobretudo a rendimentos de partes beneficiárias”; nesses termos, após descrever a legislação que trata das partes beneficiárias, a autoridade fiscal concluiu pelo deferimento dos pedidos de restituição formulados.

3. Devidamente notificada em 27/05/2009, cf. documentos às fls. 51-54, a contribuinte informou em 10/06/2009 que não tinha intenção de empregar o crédito reconhecido para compensar débitos e, no mesmo ato, indicou uma conta bancária na qual deveria ser depositada a restituição pleiteada, vide fl. 56.

4. *Eis que, em 10/08/2012, a DRF/Jundiaí-SP, valendo-se do poder de autotutela conferido à Administração Pública, expede novo despacho decisório, às fls. 94-97, por meio do qual anula parte do despacho anterior, nos seguintes termos:*

“A maior parte do valor solicitado pelo contribuinte se refere a retenções sofridas sobre rendimentos de Partes Beneficiárias cujos valores não foram computados na apuração do imposto de renda, do contrário (sic) do que foi feito com as retenções sofridas.

Ou seja, enquanto o contribuinte incluiu a retenção do imposto de renda nas respectivas apurações trimestrais do imposto, excluiu da incidência do imposto todos os rendimentos de Partes Beneficiárias que originaram essas mesmas retenções.

Não se pode equiparar Partes Beneficiárias a dividendos distribuídos, pois se assim fosse, não haveria sequer necessidade de a Lei n.º 10.303/2001 vedar novas emissões de Partes Beneficiárias pelas sociedades abertas, bem como não haveria a manutenção do dever de retenção de 15% (quinze por cento) sobre os rendimentos distribuídos a esse título.

A partir da Lei 9.430, de 1996, o imposto retido deve ser considerado como antecipação do devido no encerramento do período de apuração. Todavia, este tratamento somente se aplica ao imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, o que não é o caso dos rendimentos ora sob apreciação.

In casu, tratando-se de rendimento não tributável no ajuste efetuado no encerramento do período de apuração, e, portanto, cuja exclusão é admitida na determinação do lucro real, o imposto retido converte-se de antecipação do devido para tributação definitiva, nos exatos termos do art. 671, II, do Decreto 3.000/99.

‘Art. 671. O imposto retido na forma desta Seção será considerado (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 12, inciso V, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1.º, 2.º, § 4.º, inciso III, 25 e 27):

I - antecipação do devido pelo beneficiário, no caso de pessoa física ou pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II - devido exclusivamente na fonte, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.’

Dessa forma, conclui-se que o tratamento de um rendimento não tributável, no encerramento do período de apuração deve ser juridicamente equiparável ao pagamento de um rendimento à pessoa jurídica isenta, conforme expressamente consignado no inciso II, acima.

Apesar de confirmada a ocorrência das retenções do imposto de renda, essas retenções não podem ser consideradas como indébito tributário, motivo pelo qual a restituição desses valores deve ser indeferida anulando-se a decisão administrativa anterior (fls. 48/5), resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa.”

5. Novamente cientificada em 01/10/2012, cf. AR à fl. 112, a interessada apresenta, tempestivamente, em 30/10/2012, manifestação de inconformidade, às fls. 114-124, subscrita por pessoa com poderes para tanto, conforme documentos às fls. 126-137, acompanhada pelos documentos às fls. 138-145.

6. Em caráter preliminar, alega que:

“a) a segunda decisão da DRF/Jundiaí-SP não teria respeitado o princípio da segurança jurídica, fundado na intangibilidade constitucional do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada; tampouco estaria de acordo com o disposto no art. 53, da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, dado que não teria sido demonstrada a existência de vício no primeiro despacho decisório;

b) a iniciativa de ofício da DRF/Jundiaí-SP não encontra respaldo, ademais, nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN, posto que não respeita a restrição legal segundo a qual: “a revisão de lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da fazenda pública”; e, por fim, ainda em caráter preliminar,

c) a anulação atacada decorre de um novo entendimento dado aos fatos, o que caracterizaria “erro de direito”, tendo em vista que o segundo despacho decisório modificou inteiramente a posição inicialmente adotada pela mesma DRF/Jundiaí-SP – fundamentada nos art. 463, 670 e 671 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR – devendo, pois, ser anulado, porque é pacífico na doutrina, que a revisão de lançamento somente pode ocorrer em situações de “erro de fato”, ou para beneficiar o contribuinte.”

7. Quanto ao mérito, sustenta que:

“a) as Partes Beneficiárias constituem um meio legítimo de distribuição de riquezas e, desse modo, os rendimentos provenientes desses títulos devem ser tratados como distribuição de lucros;

b) os rendimentos oriundos de Partes Beneficiárias não podem ser tratados como “outros rendimentos”, como parece ter entendido a autoridade tributária no despacho decisório, pois tal interpretação implicaria inaceitável bis in idem; e, finalmente,

c) deve-se aplicar ao caso em tela o disposto nos art. 463, 670 e 671, I, do RIR, que respaldam, segundo a Alexania, a possibilidade empregar as retenções na fonte decorrente de Partes Beneficiárias para compor o saldo negativo de um exercício, mesmo sem oferecer à tributação, porque já tributadas na pessoa jurídica que emitiu os títulos que produziram os rendimentos correspondentes.”

8. Conclui pedindo a declaração de ineficácia do segundo despacho decisório expedido pela autoridade de origem, restabelecidos os efeitos do primeiro despacho decisório e, assim, deferidos os pedidos de restituição apresentados pela contribuinte.

9. É o relatório.

Voto

Questões preliminares relativas à nulidade do despacho decisório revisor

10. Em primeiro lugar, importa deixar claro que o despacho decisório revisor foi prolatado por autoridade administrativa competente e de forma plenamente vinculada, tendo sido observados todos os requisitos previstos na legislação tributária. Acrescente-se que as razões para o indeferimento do pedido de restituição encontram-se perfeitamente descritas às fls. 94-96, e que a argumentação apresentada pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade permite concluir que tais motivos foram adequadamente compreendidos.

11. Em seguida, deve-se registrar que é dever da autoridade tributária, ao analisar os valores informados em pedidos de restituição, ou de compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo. No caso em tela, o crédito provém de saldo negativo de IRPJ resultante de retenções na fonte efetuadas por outra pessoa jurídica, in casu, a emissora das Partes Beneficiárias.

12. Neste momento, convém reproduzir trecho de artigo científico, retirado de PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p:1.161. Registre, desde logo, que a argumentação a seguir, construída em torno da compensação, permanece válida em se tratando de restituição:

“(…) a homologação da compensação regulada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96 constitui procedimento análogo ao da homologação do lançamento, prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional, com a única diferença de que, enquanto na homologação do lançamento a autoridade administrativa deve apenas verificar se é exato o débito calculado pelo contribuinte, na homologação da compensação a autoridade deve também verificar se é exato o crédito apurado pelo sujeito passivo.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar*. RDDT 165/26, jun/09.”

13. Nesse sentido, há jurisprudência administrativa, conclusiva sobre a abrangência da análise das declarações de restituição e de compensação a ser efetuada pela autoridade administrativa, com o propósito de verificar a certeza e liquidez do direito de crédito invocado pelos contribuintes; por todos:

“Ementa: SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. Publicado no D.O.U. nº 226 de 20/11/2008. (Acórdão nº 103-23.571, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Sessão de 18/09/2008)”

14. Nessas circunstâncias, caso constate equívoco no reconhecimento do direito creditório, é dever da autoridade administrativa revisar de ofício o ato administrativo eivado de vício, pois o controle sobre seus próprios atos é atividade inerente às atribuições da Administração Pública e decorre dos princípios a que ela se submete: o da legalidade, o da indisponibilidade do bem público e o da predominância do interesse público.

15. Neste sentido, cabe trazer ao feito os ensinamentos da Prof.^a DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, in DIREITO ADMINISTRATIVO, ed. 1998, p. 498, sobre a autotutela:

“Controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação.

(...)

O poder de autotutela encontra fundamento nos princípios a que se submete a Administração Pública, em especial o da legalidade e o da predominância do interesse público, dos quais decorrem todos os demais. Com efeito, se a Administração está sujeita à observância da lei e à consecução do interesse público, não há por que negar-lhe o controle sobre os próprios atos para assegurar a observância daqueles princípios, mesmo porque, não o fazendo, sujeita-se ao controle pelos demais Poderes, aumentando o ônus do Estado na missão suprema de tutela do direito.

Esse controle sobre seus próprios atos pode ser exercido ex officio, quando a autoridade competente constatar a ilegalidade de seu próprio ato ou de ato de

seus subordinados; e pode ser provocado pelos administrados por meio dos recursos administrativos.” (Grifou-se)

16. Por seu turno, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece que a Administração deve anular seus próprios atos – mediante ato administrativo devidamente motivado, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos – quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e o prazo decadência de cinco anos contados da data em que foram praticados:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

VI - decorram de reexame de ofício;

(...)

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º. No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º. *Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.*

(...)” (Grifou-se)

17. Ademais, os incisos VIII e IX do artigo 149 do CTN determinam que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior e quando ela não se ateve à exatidão imposta pela legislação tributária:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.” (Grifou-se)

18. E finalmente, as súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal expressam o entendimento já consagrado pelo referido Tribunal:

“Súmula 346

A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.” (Grifou-se)

19. No caso em tela, a autoridade fiscal que expediu o segundo despacho decisório entendeu que um requisito fundamental, para a validade da restituição em tela, a saber: as parcelas de composição do direito creditório apresentado para restituição não foram adequadamente observadas e, por esse motivo, tornou-se necessário rever, de ofício, sua certeza e liquidez para que preenchessem os requisitos estabelecidos pela legislação tributária.

20. Nesse sentido, ao contrário do que entende a contribuinte, não houve qualquer afronta à segurança jurídica, uma vez que a Administração Pública agiu em conformidade com o direito, preservando o interesse público através da restauração do fundamento legal do ato antes praticado.

21. A revisão de ofício, insista-se, ainda que excepcional, em respeito ao princípio de legalidade estrita a que se submetem os atos administrativos, é prerrogativa da autoridade administrativa que prolatou a decisão final. Ademais, não é defeso ao Fisco verificar e reexaminar os apontamentos

contábeis e fiscais da contribuinte quantas vezes forem necessárias, especialmente, no caso do pedido de restituição em que não há prazo decadencial envolvido.

22. *Deve-se reconhecer, pois, que é dever da autoridade fiscal anular seus próprios atos quando eivados de vício de legalidade, e no caso em tela, após verificação mais amiadada do direito creditório em questão, restou patente, à autoridade fiscal, a insubsistência parcial, em face da legislação de regência, do montante pretendido pela contribuinte.*

23. *Não há que se falar, portanto, em nulidade do segundo despacho decisório.*

Mérito

24. *A questão de mérito gira em torno do seguinte fato sintetizado no segundo despacho decisórios, à fl. 95, dos autos:*

“A maior parte do valor solicitado pelo contribuinte se refere a retenções sofridas sobre rendimentos de Partes Beneficiárias cujos valores não foram computados na apuração do imposto de renda, do contrário (sic) do que foi feito com as retenções sofridas.”

25. *Com efeito, de acordo com cópias de telas do Sistema DIRF acostadas às fls. 153-156 dos autos, os rendimentos provenientes de partes beneficiárias auferidos pela contribuinte alcançaram os seguintes montantes:*

- *3º trimestre do ano-calendário de 2000: R\$ 388.495,27*
- *1º trimestre do ano-calendário de 2001: R\$ 464.382,30*
- *3º trimestre do ano-calendário de 2001: R\$ 474.247,42*
- *1º trimestre do ano-calendário de 2002: R\$ 196.619,47*
- *3º trimestre do ano-calendário de 2002: R\$ 384.011,61*
- *3º trimestre do ano-calendário de 2003: R\$ 382.631,59*

26. *Adicionalmente, conforme a autoridade fiscal apurou, quando da apuração do lucro real, a contribuinte excluiu essas quantias nas fichas 09A das DIPJ respectivas, cf. pode-se verificar nas cópias acostadas as fls. 157-162 do feito.*

27. *A legislação que disciplina a matéria encontra-se consolidada nos art. 379, 463, 670 e 671, I, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR de 1999–veiculado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, e foram reproduzidos abaixo:*

“Subseção III

Rendimentos de Participações Societárias

Art. 379. Ressalvado o disposto no art. 380 e no § 1º do art. 388, os lucros e dividendos recebidos de outra pessoa jurídica integrarão o lucro operacional (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, arts. 11 e 19, inciso II).

§ 1º Os rendimentos de que trata este artigo serão excluídos do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, quando estiverem sujeitos à tributação nas firmas ou sociedades que os distribuíram (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, § 2º, alínea "c", e Lei n.º 3.470, de 1958, art. 70).

(...)

Subseção II

Participações não Dedutíveis

Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Parágrafo único. Não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (Decreto-Lei n.º 691, de 18 de julho de 1969, art. 2º, parágrafo único).

(...)

Seção V

Rendimentos de Partes Beneficiárias ou de Fundador

Atribuídos a Pessoas Jurídicas

Art. 670. Os rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador pagos ou creditados a pessoas jurídicas estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento (Decreto-Lei n.º 1.979, de 28 de dezembro de 1982, art. 3º).

§ 1º É dispensado o desconto na fonte quando o beneficiário for pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.979, de 1982, art. 3º, § 1º):

I - cujas ações sejam negociadas em bolsa ou no mercado de balcão;

II - cuja maioria do capital pertença, direta ou indiretamente, a pessoa ou pessoas jurídicas cujas ações sejam negociadas em bolsa ou no mercado de balcão;

III - imune ou isenta do imposto de renda;

IV - cuja maioria do capital pertença a pessoa jurídica imune ou isenta.

(...)

Tratamento do Imposto

Art. 671. O imposto retido na forma desta Seção será considerado (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 12, inciso V, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1º, 2º, § 4º, inciso III, 25 e 27):

I - antecipação do devido pelo beneficiário, no caso de pessoa física ou pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II - devido exclusivamente na fonte, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.”

II - com maioria do capital pertencente, direta ou indiretamente, a pessoa ou pessoas jurídicas cujas ações sejam negociadas em bolsa ou no mercado de balcão;

III - imune ou isenta do imposto de renda;

IV - cuja maioria do capital pertença a pessoa jurídica imune ou isenta.”

28. Importa assentar, em primeiro lugar, que os rendimentos recebidos de Partes Beneficiárias não se submetem ao regime de não incidência do IRPJ próprio dos lucros e dividendos distribuídos estabelecido pelo art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Ao contrário, conforme o art. 670 do RIR deixa claro, continua incidindo a retenção na fonte do IR à alíquota de 15% sobre esse tipo de rendimento, conforme estabelecido pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.979, de 22 de dezembro de 1982, reproduzido abaixo:

“Art. 3º Os rendimentos de partes beneficiárias distribuídos a pessoas jurídicas ficam sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º É dispensado o desconto na fonte quando a beneficiária for pessoa jurídica:

I - cujas ações sejam negociadas em bolsa ou no mercado de balcão;

II - com maioria do capital pertencente, direta ou indiretamente, a pessoa ou pessoas jurídicas cujas ações sejam negociadas em bolsa ou no mercado de balcão;

III - imune ou isenta do imposto de renda;

IV - cuja maioria do capital pertença a pessoa jurídica imune ou isenta.

§ 2º O imposto descontado na fonte somente poderá ser compensado com o que a pessoa jurídica beneficiária tiver de reter na distribuição, a pessoas físicas ou jurídicas, de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros, ou rendimentos de Partes beneficiárias.”

29. Dado que a contribuinte Alexania não se enquadra nas hipóteses de dispensa de retenção na fonte estatuídas pelo §1º do referido art. 3º do Decreto-Lei nº 1.979, de 1982, deveria incidir, e de fato incidiu, o IRRF, à alíquota de 15%. Trata-se de matéria estabelecida por lei em torno da qual não há controvérsia.

30. Em segundo lugar, é necessário conferir o tratamento dado pela legislação tributária ao imposto assim retido. Nessa questão, nota-se de pronto, que a contribuinte interpretou corretamente a norma quando excluiu os valores recebidos a título de partes beneficiárias nas Fichas 09A das DIPJ correspondentes aos períodos de recebimento. Trata-se de aplicação imediata do disposto no supra referido §1º do art. 379 do RIR de 1999, segundo o qual, tais rendimentos devem ser excluídos do lucro líquido para efeito de

determinação do lucro real, desde que os mesmos valores estejam sujeitos à tributação nas pessoas jurídicas que os distribuíram.

31. Antes de continuar é importante salientar que a legislação não exige que os valores distribuídos tenham sido efetivamente tributados na sociedade empresária emissora do título, mas tão-somente que estejam sujeitos à tributação, o que remete à seguinte questão: as partes beneficiárias são dedutíveis na declaração de IRPJ da sociedade empresária que emitir esses papéis?

32. A legislação tributária determina, cf. art. 463 do RIR de 1999 copiado acima, que as participações nos lucros de uma pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão não são dedutíveis e, portanto, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real.

33. Dado pois que as partes beneficiárias em questão são tributáveis na pessoa jurídica emissora do título, os valores auferidos pela pessoa jurídica beneficiária se enquadram perfeitamente na hipótese de exclusão do art. 379, §1º do RIR de 1999. Não há discussão até aqui.

34. De fato, o Parecer Normativo CST nº 8, de 30 de junho de 1983, cuja ementa se transcreve a seguir, entende serem as Partes Beneficiárias um caso de participação nos lucros indedutível nos termos do art.463 do RIR, e, em contrapartida legal, não sujeito à incidência do tributo sobre o beneficiário, nos termos do art.379, §1º.

“As participações nos lucros atribuídas a partes beneficiárias, tributada na pessoa jurídica distribuidora dos rendimentos como participações Indedutíveis, não se tributam na pessoa jurídica beneficiária.”

35. Por outro lado, não há qualquer incompatibilidade entre a exclusão dos rendimentos de Partes Beneficiárias na determinação do lucro real da pessoa jurídica beneficiária, e a incidência de retenção no pagamento dos rendimentos. Na verdade, apenas se pode concluir que o rendimento não deve integrar o lucro tributável no encerramento do período de apuração, o que não afasta a possibilidade de a tributação respectiva ser exclusiva de fonte, se assim estiver expressamente previsto.

36. De fato, os art. 1º, 2º, §4º, III, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, reproduzidos no que interessa abaixo, unificou o tratamento do IRRF para pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, determinando que qualquer que fosse o regime de tributação, os valores retidos na fonte seriam sempre considerados como antecipação do devido no fim do período de apuração.

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Seção I - Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de

junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real.”

37. Todavia, conforme expressa disposição legal, esse tratamento somente se aplica ao imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real, o que não é o caso, como visto, dos rendimentos ora sob apreciação, posto que foram excluídos da apuração do lucro real.

38. No caso em tela, tratando-se de rendimento não tributável no ajuste efetuado no encerramento do período de apuração e cuja exclusão é admitida na determinação do lucro real, o IRRF converte-se de antecipação do devido para tributação definitiva, nos termos do art. 671, II, do RIR/99, como bem entendeu a autoridade fiscal a quo:

“Tratamento do Imposto

Art. 671. O imposto retido na forma desta Seção será considerado (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, inciso V, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, 2º, § 4º, inciso III, 25 e 27):

I - antecipação do devido pelo beneficiário, no caso de pessoa física ou pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II - devido exclusivamente na fonte, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.”

39. Destaque-se que o tratamento de um rendimento não tributável no encerramento do período de apuração deve ser, juridicamente, equiparável ao pagamento de um rendimento à pessoa jurídica isenta, conforme expressamente consignado no inciso II acima. Andou bem, pois a autoridade fiscal, que indeferiu o pedido de compensação com base no art. 671, II, do RIR.

Ausência de vedação à tributação cumulativa por parte de um mesmo ente tributante

40. Também não procede a alegação da contribuinte de que não é possível exigir que os rendimentos provenientes de Partes Beneficiárias sejam oferecidos à tributação pela detentora do título porque tal esse procedimento implicaria bis in idem, tendo em vista que a mesma “riqueza” já teria sido anteriormente tributada na pessoa jurídica emissora do papel.

41. Note-se que a Constituição em vigor veda a bitributação, em razão da delimitação minuciosa da matéria tributável e de sua atribuição exclusiva às pessoas políticas, com exceção do disposto no art. 154 da carta constitucional do qual não se cogita no caso em tela. Não há, porém, impedimento à incidência sucessiva de um mesmo tributo, exigido por um mesmo poder tributante, no âmbito de sua específica competência tributária.

42. Trata-se de matéria pacificada na jurisprudência, por todos, cita-se o Acórdão 389146 RJ, do TRF2, relatado pelo Desembargador Luiz Antonio Soares, reproduzido abaixo:

“Processo: AC 389146 RJ 2004.50.01.002439-7

Relator(a): Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES

Julgamento: 12/05/2009

Órgão Julgador: QUARTA TURMA ESPECIALIZADA

Publicação: DJU - Data.:01/07/2009 - Página.:99

Ementa

TRIBUTÁRIO. IPI-IMPORTAÇÃO. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM.

1- O Imposto sobre Produtos Industrializados alcança tanto os bens nacionais quanto os importados que entrem no território nacional, desde que tais bens constituam resultado de processo de industrialização.

2- O IPI é imposto incidente sobre os produtos industrializados, e não sobre a industrialização, sendo irrelevante o fato de tal industrialização ter ocorrido no exterior, de forma que pouco importa o título jurídico da operação que possibilitou a entrada do bem em território nacional, porquanto o fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro.

3- A bitributação ocorre quando o mesmo fato é tributado por tributos pertencentes a pessoas jurídicas de direito público distintas, sendo essa prática inconstitucional. Ocorre bis in idem, por outro lado, há dupla ou múltipla tributação de um mesmo fato pela mesma pessoa constitucional, que de regra é lícito, quando não ultrapassada alguma limitação constitucional.

4- Recurso de apelação a que se nega provimento.”

44. Não procede, portanto, a alegação da contribuinte.

Conclusão

46. Por todo o exposto, voto no sentido de não acolher a solicitação de restituição do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre rendimentos de partes beneficiárias, recebidos nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, nos termos exarados pelo segundo despacho decisório às fls. 94-97, por não se configurar a hipótese legal de indébito tributário.

Alfredo Franch

Relator

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 23 de junho de 2014 do Acórdão da DRJ, a Interessada apresentou recurso voluntário em 22 de julho de 2014, no qual, em sua essência, repete os argumentos trazidos na impugnação e já relatoriado.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

A recorrente não se conformou com a anulação de despacho decisório que havia reconhecido o eventual crédito, tendo-se insurgido de novo em sede de recurso voluntário, argumentando as mesmas alegações, acrescentando que se trataria de uma **inovação no critério jurídico** que motivou a emissão do segundo despacho decisório.

Assim não vejo, tratou-se de um erro de avaliação por parte da unidade de origem e não importa se de erro de direito ou de fato, uma vez que estamos tratando de pedido de restituição, sem prazo de análise por parte da Administração Pública.

A decisão de piso já se encarregou devidamente da questão, cujos fundamentos e conclusão adoto como razão de decidir:

Voto

Questões preliminares relativas à nulidade do despacho decisório revisor

10. Em primeiro lugar, importa deixar claro que o despacho decisório revisor foi prolatado por autoridade administrativa competente e de forma plenamente vinculada, tendo sido observados todos os requisitos previstos na legislação tributária. Acrescente-se que as razões para o indeferimento do pedido de restituição encontram-se perfeitamente descritas às fls. 94-96, e que a argumentação apresentada pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade permite concluir que tais motivos foram adequadamente compreendidos.

11. Em seguida, deve-se registrar que é dever da autoridade tributária, ao analisar os valores informados em pedidos de restituição, ou de compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo. No caso em tela, o crédito provém de saldo negativo de IRPJ resultante de retenções na fonte efetuadas por outra pessoa jurídica, in casu, a emissora das Partes Beneficiárias.

12. Neste momento, convém reproduzir trecho de artigo científico, retirado de PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p:1.161. Registre, desde logo, que a argumentação a seguir, construída em torno da compensação, permanece válida em se tratando de restituição:

“(...) a homologação da compensação regulada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96 constitui procedimento análogo ao da homologação do lançamento, prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional, com a única diferença de que, enquanto na homologação do lançamento a autoridade administrativa deve apenas verificar se é exato o débito calculado pelo contribuinte, na homologação da compensação a autoridade deve também verificar se é exato o crédito apurado pelo sujeito passivo.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar*. RDDT 165/26, jun/09.”

13. Nesse sentido, há jurisprudência administrativa, conclusiva sobre a abrangência da análise das declarações de restituição e de compensação a ser efetuada pela autoridade administrativa, com o propósito de verificar a certeza e liquidez do direito de crédito invocado pelos contribuintes; por todos:

“Ementa: SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. Publicado no D.O.U. nº 226 de 20/11/2008. (Acórdão nº 103-23.571, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Sessão de 18/09/2008)”

14. Nessas circunstâncias, caso constate equívoco no reconhecimento do direito creditório, é dever da autoridade administrativa revisar de ofício o ato administrativo eivado de vício, pois o controle sobre seus próprios atos é atividade inerente às atribuições da Administração Pública e decorre dos princípios a que ela se submete: o da legalidade, o da indisponibilidade do bem público e o da predominância do interesse público.

15. Neste sentido, cabe trazer ao feito os ensinamentos da Prof.ª DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, in *DIREITO ADMINISTRATIVO*, ed. 1998, p. 498, sobre a autotutela:

“Controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação.

(...)

O poder de autotutela encontra fundamento nos princípios a que se submete a Administração Pública, em especial o da legalidade e o da predominância do interesse público, dos quais decorrem todos os demais. Com efeito, se a Administração está sujeita à observância da lei e à consecução do interesse público, não há por que negar-lhe o controle sobre os próprios atos para assegurar a observância daqueles princípios, mesmo porque, não o fazendo, sujeita-se ao controle pelos demais Poderes, aumentando o ônus do Estado na missão suprema de tutela do direito.

Esse controle sobre seus próprios atos pode ser exercido ex officio, quando a autoridade competente constatar a ilegalidade de seu próprio ato ou de ato de seus subordinados; e pode ser provocado pelos administrados por meio dos recursos administrativos.” (Grifou-se)

16. Por seu turno, a Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece que a Administração deve anular seus próprios atos – mediante ato administrativo devidamente motivado, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos – quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e o prazo decadência de cinco anos contados da data em que foram praticados:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

VI - decorram de reexame de ofício;

(...)

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º. No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º. Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

(...)” (Grifou-se)

17. Ademais, os incisos VIII e IX do artigo 149 do CTN determinam que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior e quando ela não se ateu à exatidão imposta pela legislação tributária:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisado de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.” (Grifou-se)

18. E finalmente, as súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal expressam o entendimento já consagrado pelo referido Tribunal:

“Súmula 346

A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.” (Grifou-se)

19. No caso em tela, a autoridade fiscal que expediu o segundo despacho decisório entendeu que um requisito fundamental, para a validade da restituição em tela, a saber: as parcelas de composição do direito creditório apresentado para restituição não foram adequadamente observadas e, por esse motivo, tornou-se necessário rever, de ofício, sua certeza e liquidez para que preenchessem os requisitos estabelecidos pela legislação tributária.

20. Nesse sentido, ao contrário do que entende a contribuinte, não houve qualquer afronta à segurança jurídica, uma vez que a Administração Pública agiu em conformidade com o direito, preservando o interesse público através da restauração do fundamento legal do ato antes praticado.

21. A revisão de ofício, insista-se, ainda que excepcional, em respeito ao princípio de legalidade estrita a que se submetem os atos administrativos, é prerrogativa da autoridade administrativa que prolatou a decisão final. Ademais, não é defeso ao Fisco verificar e reexaminar os apontamentos contábeis e fiscais da contribuinte quantas vezes forem necessárias, especialmente, no caso do pedido de restituição em que não há prazo decadencial envolvido.

22. Deve-se reconhecer, pois, que é dever da autoridade fiscal anular seus próprios atos quando eivados de vício de legalidade, e no caso em tela, após verificação mais amudada do direito creditório em questão, restou patente, à autoridade fiscal, a insubsistência parcial, em face da legislação de regência, do montante pretendido pela contribuinte.

23. Não há que se falar, portanto, em nulidade do segundo despacho decisório.

Assim, de se afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório.

Do mérito

Conforme relatorado, percebe-se que a Recorrente procura caracterizar o recebimento de **partes beneficiárias** como algo similar à recebimento de lucros/dividendos, pois entende que “...os rendimentos de partes beneficiárias possuem natureza jurídica de lucro.”

De se aprofundar um pouco nas raízes da criação e natureza deste instituto, então denominado de partes beneficiárias, no sentido de se verificar se adequada a premissa defendida pela Recorrente.

PARTES BENEFICIÁRIAS: CONCEITOS E ORIGENS

Com a publicação da Lei 10.303/2001 foi vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias. Apesar da vedação, de se destacar os comentários pertinentes (ao art.47) de **Fran Martins** em sua notável obra **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**, 4ª edição de 2010, válido para companhias de capital fechado:

Como curiosidade histórica, ensina Fran Martins:

210. Partes beneficiárias foram, como se sabe, criadas no século passado, com a finalidade de compensar pessoas que haviam prestado relevantes serviços em empreendimentos de grande vulto, como no caso da abertura do Canal de Suez. Era uma maneira de remunerar essas pessoas, dada a impossibilidade inicial das empresas de arcarem com despesas para pagamento integral de tais serviços.

Ainda, comentando o art.47:

*204. Partes beneficiárias são títulos negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, que a sociedade pode criar, a qualquer tempo, seja, portanto, no momento em que se constitui, seja posteriormente, por deliberação da assembleia geral (art.136, III, revogado). Tais títulos, que tem a natureza de títulos de participação, conferirão aos seus proprietários **direito de crédito eventual contra a companhia**, consistente na participação nos lucros anuais. Essa participação, que pela lei anterior era calculada tomando-se por base os lucros que deveriam ser distribuídos aos acionistas (Decreto-Lei nº 2.627, art.31), pela lei atual, nos termos do art.190, são calculados sobre os resultados anuais da sociedade, realizadas, antes, as deduções para fazer face aos prejuízos acumulados, à provisão para o pagamento do imposto sobre a renda, bem como à participação nos lucros dos debentures e dos empregados e administradores da companhia, quando essas participações foram autorizadas. Sobre o remanescente, será determinada a participação dos beneficiários. [...].*

Comentários: arts. 189,190 e 191:

Capítulo XVI

LUCRO, RESERVAS E DIVIDENDOS

Seção I

Lucro

Dedução de Prejuízos e Impostos Sobre a Renda

Art.189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

*Art.190. As participações estatutárias de empregados, administradores e **partes beneficiárias** serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzido a participação anteriormente calculada.*

[...]

Art.191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidos as participações de que trata o art.190.

[...]

840. Diante dos arts. 190 e 191, tem-se que as participações estatutárias atribuídas a administradores, empregados e titulares de partes beneficiárias constituem deduções do resultado bruto do exercício, para efeito de determinação do resultado líquido, cuja destinação será objeto de deliberação da Assembleia Geral Ordinária, após retirada a parcela correspondente à reserva legal (art.193) [...].

Difere, porém, tratamento dado à matéria pela legislação tributária.

Em primeiro lugar, a lei tributária não admite como dedutíveis para efeito de apuração do resultado líquido do exercício as participações dos administradores e as dos titulares de partes beneficiárias, ainda que previamente determinadas no estatuto.

[...]

Nega a lei tributária que a participação atribuída às partes beneficiárias (art.43, §1º, 'i', Decreto-Lei nº 5.844/43 e art.222, 'h', do Decreto nº 76.186/75-RIR) e aos administradores (art.45, §3º, Lei nº 4.506/64 e art.222, 'l', do RIR/Decreto nº 76.186/75-RIR) sejam consideradas como deduções para efeito de apuração do lucro tributável.

[...]

O Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.77, destinado a compatibilizar a legislação do imposto de renda com a presente lei, seguiu, em relação às participações dos administradores, como em muitos outros aspectos, sentido diferente quanto a considera-las despesas operacionais diminuidoras do lucro real. A nova lei fiscal manteve a orientação já firmada na legislação tributária anterior. Admitiu como dedutíveis apenas as participações atribuídas a empregados ou

às debentures, negando dedutibilidade das participações pagas a partes beneficiárias e a administradores (art.58).

O que se conclui facilmente é que as participações atribuídas a título de **partes beneficiárias** são redutoras do lucro líquido, não possuindo a natureza de lucros ou dividendos conforme entendeu a Recorrente (itens 3.1, 3.2 e 3.3 de seu recurso).

Diferentemente da natureza das partes beneficiárias, “*Um dividendo é uma distribuição de ativos líquidos gerados pelos lucros - não uma despesa incorrida para gerar lucros -, de forma que jamais aparece como despesa na demonstração do resultado.*” (Contabilidade Financeira – Introdução aos Conceitos, Métodos e Aplicações, tradução da 14ª edição norte-americana, 2016).

Finalizando esta parte conceitual, trazemos José Edwaldo Tavares Borba em sua obra **Direito Societário**, 17ª edição, 2019:

*As **partes beneficiárias** são títulos de criação da sociedade anônima, tendo por finalidade a atribuição a seus titulares do direito de participar dos lucros anuais.*

Esses títulos se distinguem claramente das ações, uma vez que não correspondem a qualquer contrapartida no capital da sociedade. Por outro lado, os direitos privativos de acionista, salvo o de fiscalizar, não lhes podem ser atribuídos. Distinguem-se também das debêntures, porquanto não correspondem a um valor de reembolso, a ser exigido da emitente, mas tão só a um crédito eventual, cuja efetividade permanece na dependência dos lucros de cada exercício.

[...]

Na companhia aberta, a emissão de partes beneficiárias, por força da redação atribuída ao parágrafo único do art.47 pela Lei nº 10.303/2001, encontra-se completamente proibida.

Na companhia fechada, além da alienação onerosa, permite-se a atribuição gratuita de partes beneficiárias a fundadores, acionistas ou terceiros como contraprestação de serviços prestados à companhia. Atente-se para o sentido remuneratório dessa atribuição, do que decorre a necessária caracterização de efetiva e suficiente prestação de serviços à empresa, sem o que a outorga das partes beneficiárias configuraria liberalidade e abuso de poder.

Bem, como vimos antes, partes beneficiárias são gastos da sociedade que as emite e influenciam diretamente o resultado líquido do período, de maneira negativa, reduzindo-o, tendo o legislador considerado que tais dispêndios, se ocorrerem, devem ser adicionados na apuração do lucro real.

Revela-se desnecessário identificarmos com precisão se a indedutibilidade de tais despesas/gastos seria decorrente da dissociação dos mesmos (despesas desnecessárias) com a fonte produtora ou decorrente de ato de mera liberalidade da empresa, uma vez que a legislação tributária determina a sua **adição** ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

Tratamento Fiscal na Pessoa Jurídica Emitente das Partes Beneficiárias

No RIR/99, vigente à época dos fatos, temos:

SUBSEÇÃO II

PARTICIPAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Art.463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídos a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art.58, parágrafo único).

No caso dos autos, a empresa emitente DURATEX S.A destinou importâncias para a Recorrente a título de **partes beneficiárias** e efetuou a retenção do imposto conforme determina a legislação (RIR/99):

SEÇÃO V

RENDIMENTOS DE PARTES BENEFICIÁRIAS OU DE FUNDADOR

Atribuídos a Pessoas Jurídicas

Art. 670. Os rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador pagos ou creditados a pessoas jurídicas estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento (Decreto-Lei n.º 1.979, de 28 de dezembro de 1982, art. 3.º).

§ 1.º É dispensado o desconto na fonte quando o beneficiário for pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.979, de 1982, art. 3.º, § 1.º):

I - cujas ações sejam negociadas em bolsa ou no mercado de balcão;

II - cuja maioria do capital pertença, direta ou indiretamente, a pessoa ou pessoas jurídicas cujas ações sejam negociadas em bolsa ou no mercado de balcão;

III - imune ou isenta do imposto de renda;

IV - cuja maioria do capital pertença a pessoa jurídica imune ou isenta.

(...)

Vejamos a seguir o que determina a legislação acerca do tratamento fiscal a ser conferido à beneficiária dos rendimentos, no caso a Recorrente.

Tratamento fiscal dos rendimentos recebidos pela Recorrente a título de Partes Beneficiárias

Ainda, o RIR/99:

SUBSEÇÃO III

RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

“Art. 379. Ressalvado o disposto no art. 380 e no § 1º do art. 388, os lucros e dividendos recebidos de outra pessoa jurídica integram o lucro operacional (Decreto-lei nº 1.598/1977, arts. 11 e 19, inc. II).

§1º Os rendimentos de que trata este artigo serão excluídos do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, quando estiverem sujeitos à tributação nas firmas ou sociedades que os distribuíram (Decreto-lei nº 5.844, de 1.943, art.43, §2º, alínea "c", e lei nº 3.470, de 1958, art. 70).”

Este dispositivo legal contempla também outras situações de participações nos lucros, como, por exemplo, as **partes beneficiárias**, conforme consta no Parecer Normativo CST de nº 8, de 30 de junho de 1983, quando, em alusão ao dispositivo supra (equivalente ao art.256 do RIR/80), assim esclareceu:

Não significa que seu “conteúdo” não abranja outras espécies de participações nos lucros, conforme inteligência de sua legislação em regência que fala textualmente em “lucros e dividendos” distribuídos (Decreto-Lei nº 5.844/43, art.43, § 2º, alínea c), desse modo não se limitando a hipótese e participações societárias.

[...]

*Em síntese, as participações nos lucros atribuídas a **partes beneficiárias**, tributadas na pessoa jurídica distribuidora dos rendimentos, não são tributáveis na pessoa jurídica beneficiária.*

E assim procedeu a Recorrente, ao excluir de tributação os rendimentos recebidos a título de **partes beneficiárias**, agindo de conformidade com o estabelecido na legislação.

E se estamos diante de rendimento não submetido à tributação, o imposto retido na fonte pela emitente dos títulos não pode ser considerado, na beneficiária, como uma antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, uma vez que, se assim procedesse, estaria frontalmente infringindo a regra tributária básica da apuração do saldo de imposto a pagar:

Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art.29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

[...] (destaques do Relator)

De forma que, se o imposto ora em debate não é considerado como uma antecipação de imposto a ser apurado pela beneficiária (a Recorrente), ele se torna exclusivo na fonte, como aliás, estabelece o art.671 do RIR/99:

SEÇÃO V

RENDIMENTOS DE PARTES BENEFICIÁRIAS OU DE FUNDADOR

Atribuídos a Pessoas Jurídicas

Art. 670. Os rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador pagos ou creditados a pessoas jurídicas estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento (Decreto-Lei n.º 1.979, de 28 de dezembro de 1982, art. 3.º).

[...]

Tratamento do Imposto

Art. 671. O imposto retido na forma desta Seção será considerado (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 12, inciso V, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1.º, 2.º, § 4.º, inciso III, 25 e 27):

I - antecipação do devido pelo beneficiário, no caso de pessoa física ou pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II - devido exclusivamente na fonte, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.”

Também não há que se cogitar de eventual *bis in idem*, como alegou a Recorrente, uma vez que a Recorrente excluiu de tributação os rendimentos auferidos, sendo recolhido o imposto pela fonte pagadora, não havendo nenhuma repercussão negativa em seu resultado.

Ante o exposto, correta a decisão de piso, a qual não merece reparos e só me resta partilhar de sua conclusão:

41. Destaque-se que o tratamento de um rendimento não tributável no encerramento do período de apuração deve ser, juridicamente, equiparável ao pagamento de um rendimento à pessoa jurídica isenta, conforme expressamente consignado no inciso II acima. Andou bem, pois a autoridade fiscal, que indeferiu o pedido de restituição com base no art. 671, II, do RIR.

Constatado, portanto, que as retenções do imposto de renda decorrentes de rendimentos de partes beneficiárias **não** são indébitos tributários, incabível a sua solicitação por inexistência de direito à restituição (item 3.4 de seu recurso).

Conclusão

É o voto, afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano