



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



**Processo nº** 13839.900269/2008-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-004.953 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de novembro de 2020  
**Recorrente** AGROPECUÁRIA ALEXANIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 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, 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 06-52.207 proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA em sessão de 15 de maio de 2015:

### **Relatório**

*Retornam os autos a esta 1ª Turma da DRJ/Curitiba para apreciar nova manifestação de inconformidade apresentada por AGROPECUÁRIA ALEXANIA, em face de Despacho Decisório proferido em 11/03/2015 pelo senhor chefe do SEORT da DRF/Jundiá-SP que apreciou o PER n.º 32566.52496.0107.1.2.02-2186, às fls. 72-75.*

*2. Recapitulando o feito, vê-se que, em 06/06/2014, foi proferido por esta 1ª Turma o Acórdão n.º 06-47.372, assim ementado:*

#### **“ERRO MATERIAL. CORREÇÃO**

*Deve prevalecer a verdade material no processo administrativo, é possível, pois, admitir a retificação de inexatidão material cometida pela contribuinte no preenchimento de formulário de pedido de restituição, trata-se, contudo, de atribuição conferida à unidade fiscal de origem à qual compete apreciar e expedir nova decisão sobre a matéria.*

#### **Manifestação de Inconformidade Procedente**

*Aguardando Nova Decisão”*

*3. Referida decisão era concluída conforme excerto abaixo:*

*“11. Dado que a lide gravita em torno de correção de inexatidão material e que o direito creditório da contribuinte pode efetivamente vir a ser reconhecido pela autoridade competente, voto por acolher a manifestação de inconformidade e assim anular o despacho decisório expedido. Ademais, como não há incidência de homologação tácita na espécie, por se tratar de pedido de restituição, voto pelo retorno dos autos à Delegacia de origem para que aprecie a procedência da restituição pleiteada.”*

*4. Dando sequência ao feito a DRF/JUNDIAÍ-SP, por meio de Despacho expedido em 24/11/2014, à fl. 30, intimou a contribuinte a prestar informações nos seguintes termos:*

*“A fim de subsidiar esse novo despacho, fica essa empresa INTIMADA a esclarecer a exclusão do lucro real de R\$ 672.248,85 referente a "LUCROS DIVID. DERIV. INVEST. AVAL. CUSTO AQUISIÇÃO", conforme DIPJ do ano calendário 2003.*

*O esclarecimento deverá mostrar que essa exclusão compôs o lucro contábil, comprovado pelo envio de cópia dos lançamentos contábeis nos livros diário e razão. Também deve ser explicitada a legislação que dá base a essa exclusão.”*

#### **Resposta à Intimação da DRF/Jundiá-SP**

*5. Em resposta à intimação a interessada informou que, no 1º trimestre de 2003, excluiu do Lalur e da DIPJ o valor de R\$ 672.248,85 referente aos rendimentos a partes beneficiárias, emitidos por DURATEX S.A. Tais títulos,*

*como é sabido, possuem a natureza jurídica de lucro, conforme reconhece o Parecer Normativo CST n.º 08/83.*

*6. Em razão de esses títulos serem tributados na sociedade empresária emitente – continua – o tratamento tributário a ser dado aos rendimentos recebidos pelos detentores de Partes beneficiárias deve ser o de excluí-los do lucro líquido na determinação do lucro real, cf. art. 379, § 1º, do RIR de 1999.*

*“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 1.598/1977, 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 n.º 5.844, de 1.943, art.43, §2º, alínea "c", e lei n.º 3.470, de 1958, art. 70).”*

*7. Acrescenta que os art. 39 do Decreto-Lei n.º 1.979, de 1982 e 670 do RIR de 1999, estipulam que os rendimentos de Partes beneficiárias pagos a pessoas jurídicas se sujeitam à incidência de alíquota de 15% de Imposto de Renda Retido na Fonte; ademais o art.671 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, dispõe que tal retenção consiste em antecipação do tributo; portanto, as participações nos lucros atribuídas a Partes beneficiárias devem ser tributadas na pessoa jurídica distribuidora dos rendimentos e não na detentora dos títulos, devendo nestas ser excluídas do lucro líquido.*

*8. Argumenta ainda que os rendimentos de Partes beneficiárias sequer deveriam ser tributados uma vez que tal tributação foi instituída pelo art. 58 do Decreto-Lei n.º 1.958, de 1977, enquanto a incidência do IRRF sobre os aludidos rendimentos foi estabelecida pelo art. 3º do Decreto-Lei n.º 1.979, de 1982; todavia, o art. 10 da Lei 9.249, de 95, introduziu a regra da não incidência do IRRF e do IRPJ sobre lucros ou dividendos, dado que as Partes beneficiárias possuem natureza jurídica de lucro, sobre ele não incide o IRPJ.*

*9. Nesses termos, entende que possui direito à restituição dos valores retidos na fonte, porque desde a edição do Decreto-Lei 1.979, de 1982, existe autorização legal para que a retenção incidente sobre rendimentos das Partes beneficiárias consista em uma antecipação do recolhimento do tributo e, como a interessada não conseguiu absorver referido IRRF em sua apuração, o direito à restituição do referido crédito foi assegurado pela Lei n.º 9.430, de 1996, disciplinado pela IN RFB n.º 1.300, de 2012.*

*10. Aduz que o art. 738 do RIR de 1994 permitia que este IRRF fosse compensado com o imposto que a beneficiária estivesse obrigada a reter na distribuição de rendimentos de Partes beneficiárias, como tal retenção não ocorreu no caso concreto, o procedimento seguido pela interessada foi requerer a restituição desse valor por meio de PER/DCOMP.*

*11. Os rendimentos das referidas Partes beneficiárias foram adicionados ao lucro líquido de Duratex S/A no período, cf. comprovante de rendimentos fornecido por aquela sociedade empresária juntados às fls. 52-53, ademais, foram regularmente escriturados no livro diário da interessada às fls. 54-59, tendo sido acrescidos ao resultado do trimestre em tela, inclusive o imposto retido na fonte, no montante de R\$ 100.837,33.*

*11.1 Também é coligida ao feito, à fl. 62, cópia da parte A do Lalur, no qual está registrada a exclusão do rendimento de R\$ 672.248,85 referente aos rendimentos originários de Partes beneficiárias emitidas por DURATEX S/A.*

### **Despacho Decisório**

*12. Em 11 de março de 2015, foi expedido novo despacho decisório pela autoridade fiscal competente, às fls. 72-76, que reconheceu parcialmente o direito creditório objeto do PER n.º 32566.52496.0107.1.2.02-2186, no total de R\$ 323,95 e glosou o montante de R\$ 100.513,38 decorrentes de Rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador (código de receita 3277).*

*13. Segundo a autoridade fiscal, a análise da composição do saldo negativo do PER em tela, demonstra que R\$ 100.837,33 foram decorrentes de rendimentos de partes beneficiárias, entretanto, apesar de a contribuinte ter-se aproveitado integralmente do imposto retido na fonte gerado por aqueles rendimentos, não os ofereceu à tributação.*

*14. Consigna que os rendimentos de partes beneficiárias não se submetem ao regime de não-incidência do IRPJ próprio à distribuição de lucros e dividendos estabelecido pelo art. 10 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de fato, o art. 670 do RIR de 1999 estipula a retenção na fonte do IR à alíquota de 15% sobre esse tipo de rendimento, verbatim:*

*“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.*

*§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica isenta for entidade de previdência privada (art. 175) (Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 6º, § 1º).”*

*15. Dado que a contribuinte não se enquadra em nenhuma das hipóteses estipuladas nos incisos do §1º do referido artigo – argumenta a autoridade fiscal – foi correta a retenção do imposto de renda, à alíquota de 15%. Em acréscimo – continua – o art. 2º, §4º, III, da Lei n.º 9.430, de 1996, dispõe que, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar, a pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido o valor do imposto retido na fonte incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, verbatim:*

*“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;”*

*16. O imposto retido, pois, deve ser considerado como antecipação do devido no encerramento do período de apuração, porém esse tratamento se aplica apenas ao IRPJ pago ou retido na fonte incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real.*

*17. Não é esse o caso em tela, posto que os rendimentos de Partes beneficiárias foram excluídos da apuração do lucro real.*

*18. De outra parte, afirma a autoridade fiscal a quo:*

*“(...) não há qualquer incompatibilidade entre a exclusão dos rendimentos de partes beneficiárias na determinação do lucro real da pessoa jurídica beneficiária, e a incidência da 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 ser exclusiva de fonte, se assim estiver expressamente previsto.”*

*19. Na verdade – continua – esse é o tratamento adotado pelo art. 671, II, do RIR de 1999, assim, em se tratando de rendimento não tributável no ajuste efetuado no encerramento do período de apuração e cuja exclusão é admitida na determinação do lucro real, o imposto retido se converte de antecipação do devido para tributação definitiva, veja-se:*

*“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.”*

*20. Concluiu, então, que o tratamento a ser dado a 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 supra referido; portanto, a ocorrência das retenções do imposto de renda não podem ser consideradas como indébito tributário, motivo pelo qual a restituição desses valores deve ser indeferida.*

*21. Em sentido contrário, as retenções sobre os rendimentos de Juros sobre o Capital Próprio, foram computados na apuração do Lucro Real dos respectivos períodos de apuração, e desse modo podem ser restituídas.*

### **Manifestação de Inconformidade**

*22. Devidamente cientificada do despacho decisório em 27/03/2015, cf. documento à fl. 79, a contribuinte apresentou tempestivamente, em 17/04/2015, manifestação de inconformidade, às fls. 85-94, assinada por diretores com poderes conferidos por documentos societários coligidos às fls. 95-118 e documentos comprobatórios às fls. 119-123.*

*23. Em breve resumo alega que:*

*“a) a autoridade fiscal que indeferiu créditos decorrentes de imposto sobre a renda retido pela fonte pagadora a título de antecipação, entendeu que os rendimentos de Partes beneficiárias, pagos ou creditados à pessoa jurídica, estão sujeitos à tributação na fonte de forma exclusiva e definitiva;*

*b) por esse motivo, “o lucro distribuído aos detentores de partes beneficiárias tanto é tributado enquanto um todo e integrante do patrimônio da entidade contábil, quanto após a sua fragmentação e divisão aos detentores”;*

*c) as partes beneficiárias constituem um meio de distribuição de riquezas, semelhante à distribuição de lucros e assim, sobre seus rendimentos não incide o Imposto de Renda; o que se discute, pois, é a incidência do IRPJ sobre os proventos que acrescem o patrimônio do beneficiário, ou seja, dado que o lucro foi tributado na pessoa jurídica emitente, importa saber se sua distribuição pode constituir fato gerador para uma nova incidência sobre a beneficiária;*

*d) admitir a opinião da incidência implicaria violar o princípio do "no bis in idem", segundo o qual um valor sujeito à tributação pelo Imposto de Renda em uma determinada entidade contábil não pode integrar a base de cálculo para uma nova incidência deste mesmo tributo quando da distribuição dos resultados;*

*e) deve-se aplicar ao caso o disposto nos art. 464, 670 e 671 do RIR de 1999;*

*f) para a correta solução do problema importa delimitar a abrangência do conceito de beneficiário instituído pelo art. 10 da Lei nº 10.925, de 2004, que confere a isenção do Imposto de Renda sobre os proventos recebidos em decorrência da distribuição de lucros por pessoas jurídicas.*

*g) com base em jurisprudência referida, a Lei 10.925, de 2004 conferiu aos detentores de partes beneficiárias e acionistas a prerrogativa de receberem os lucros distribuídos isentos do Imposto de Renda, especialmente quando os lucros já tiverem sido tributados na própria pessoa jurídica que os divide;*

*h) não merece acolhida – insiste a contribuinte – a alegação de que a retenção do imposto pela fonte pagadora afasta a isenção tributária sobre os lucros distribuídos aos detentores de partes beneficiárias, pois tal mecanismo se presta apenas ao controle fiscal; como se observa, caso concreto, pelo fato de que a fonte pagadora emitiu a declaração de rendimentos pagos à contribuinte classificando tal distribuição de lucros como tributável na fonte, mas sujeita à devida e oportuna compensação.*

*24. Conclui pedindo que seja dado provimento à manifestação de inconformidade, reformada a decisão proferida pela DRF/Jundiaí-SP e homologada a restituição pleiteada.*

*25. É o que importa relatar.*

#### **Voto**

*26. Conhece-se da manifestação de inconformidade, dado que é tempestiva e atende aos requisitos de admissibilidade estatuídos pelos art. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 c/c art. 74, §11, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*27. A lide versa sobre a possibilidade de vir a ser restituído, em favor da pessoa jurídica titular de partes beneficiárias, os valores correspondentes ao tributo retido na fonte pela emitente do título.*

*28. 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, **verbatim**:*

#### *“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. 2.º, 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. 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.*

(...)

###### *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.”*

*29. Da legislação coligida, nota-se, 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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

*30. Ao contrário, de acordo com o art. 670 do RIR, sobre tais rendimentos continua a incidir a retenção na fonte do IR à alíquota de 15%, conforme estabelecido pelo art.3.º do Decreto-Lei n.º 1.979, de 22 de dezembro de 1982, reproduzido abaixo:*

*“Art. 3.º 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.”*

*31. Dado que a contribuinte 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.*

*32. Importa 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 tenham se submetido à tributação nas pessoas jurídicas que os distribuíram.*

*33. Antes de continuar, registre-se 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?*

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

*35. 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.*

*36. A interessada argumenta que o supra referido Parecer Normativo CST nº 8, de 30 de junho de 1983, entende as partes beneficiárias como um caso de participação nos lucros indedutível para o emissor, e não sujeito à incidência do tributo sobre o beneficiário.*

37. *Em relação a esse ponto, nenhum reparo merece o entendimento da autoridade fiscal a quo, segundo o qual não há incompatibilidade entre a exclusão dos rendimentos de partes beneficiárias na determinação do lucro real da pessoa jurídica beneficiária, e a incidência de retenção na fonte no pagamento desses rendimentos. Com efeito, apenas se pode concluir que o rendimento em questão 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 na legislação.*

38. *E, de fato, é assim que ocorre, 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.”*

39. *Todavia, a legislação restringe expressamente esse tratamento apenas às retenções 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.*

40. No caso em tela, tratando-se de rendimento não tributável no ajuste efetuado no encerramento do período de apuração, vale dizer, 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.”*

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.

#### ***Bis in idem***

42. 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.

43. 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.

44. 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.”

45. 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 no ano-calendário de 2003, nos termos exarados pelo segundo despacho decisório às fls. 72-76, por não se configurar a hipótese legal de indébito tributário.

(Assinado digitalmente)

Alfredo Franch

Relator

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Cientificada em 03 de março de 2016 do Acórdão da DRJ, a Interessada apresentou recurso voluntário em 30 de março de 2016, no qual, em sua essência, repete os argumentos da 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.

Conforme relatorado, percebe-se que a Recorrente (item 3.1) 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 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, lei esta que é válida também 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 **R\$ 672.248,85** à 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 § 1.º do art. 388, os lucros e dividendos recebidos de outra pessoa jurídica integrarão o lucro operacional (Decreto-lei n.º1.598/1977, 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, o qual, 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 (Recorrente), 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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. 3º).*

[...]

#### ***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.”*

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, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano