



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.905910/2012-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.955 – 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: 2005

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.

(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

Início transcrevendo o relatório e voto da decisão de piso, consubstanciada no Acórdão de n.º 02-90.184 proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE em sessão de 19 de fevereiro de 2019:

Relatório

DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 067697835, emitido eletronicamente em 04/11/2013, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP n.º 31093.14866.100807.1.2.02-9538.

Per/Dcomp relacionados ao mesmo crédito: 31093.14866.100807.1.2.02-9538
--

O tipo do crédito utilizado é Saldo negativo de IRPJ do ano-calendario 2005. Conforme DIPJ e PER/DCOMP, o valor desse saldo negativo seria igual a R\$ 162.286,16. No despacho, foi reconhecido R\$ 1.317,40.

Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo fisco foram assim discriminados no despacho decisório:

PARC.CRED.	IR EXTERIOR	RET. FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP	ESTIM.PARCEL.	DEM.ESTIM.COMP	SOMA PARC.CRED
PER/DCOMP	0,00	162.286,16	0,00	0,00	0,00	0,00	162.286,16
CONFIRMADA	0,00	1.317,40	0,00	0,00	0,00	0,00	1.317,40

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado "Despacho Decisório - Análise de Crédito".

Como enquadramento legal são citados os seguintes dispositivos: art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); § 1º do art. 6º e art. 74 da Lei n.º 9.430, 27 de dezembro de 1996; art. 4º e art. 36 da IN RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O interessado apresentou manifestação de inconformidade, por não se conformar com o indeferimento do crédito no valor de R\$ 160.968,76, correspondente ao IRRF incidente sobre distribuição de partes beneficiárias. Alega que as parte beneficiárias são isentos de nova incidência do IR quando os lucros já tiverem sido tributados pela pessoa jurídica que os divide. Assim sendo, conclui que, aos referidos rendimentos, deve ser aplicado o que dispõem os artigos 464, 670 e 671 do Dec. 3.000, de 1999.

Voto

A manifestação de inconformidade é tempestiva e dela toma-se conhecimento.

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CREDITO - IRRF

O total do imposto de renda na fonte computado pelo interessado na composição do saldo negativo não foi confirmado pelo despacho decisório. Em consulta às DIRF que trazem o interessado como beneficiário, confirmam-se as

retenções invocadas. Ainda assim, não se admite que sejam computadas na composição do saldo negativo em análise.

Referidas retenções incidiram sobre rendimentos de partes beneficiárias. As partes beneficiárias devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito da determinação do lucro real (art 463 do RIR de 1999). Esses rendimentos se sujeitam à retenção na fonte e o valor retido é antecipação do devido na declaração (arts. 670 e 671 do RIR de 1999). Porém, na espécie, o contribuinte excluiu as partes beneficiárias na determinação do lucro real, na linha 28 da ficha 09A da DIPJ (R\$ 1.073.125,02). Ocorre que a dedução da linha 13 da ficha 12A da DIPJ está condicionada a que as receitas sobre as quais incidem as retenções sejam computadas na determinação do lucro real, conforme alínea "c" do § 3º do art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e inciso III do § 4º do art. 2º da Lei n.º 9.430, 27 de dezembro de 1996.

Em que pesem os argumentos da manifestação de inconformidade, a autoridade administrativa não se pode furtar ao cumprimento de determinação expressa de lei, sob pena de responsabilidade funcional.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade, para não reconhecer o direito creditório postulado e indeferir o pedido de restituição em litígio.

Sala de Sessões, em 19 de fevereiro de 2019.

Bernardo Augusto Duque Bacelar – Relator

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 23 de maio de 2019 do Acórdão da DRJ, a Interessada apresentou recurso voluntário em 19 de junho de 2019, que a seguir se resume:

3.1. DA NATUREZA DOS RENDIMENTOS DECORRENTES DE PARTES BENEFICIÁRIAS

Dentre os valores mobiliários que as Sociedades Anônimas de Capital Fechado podem emitir estão as denominadas “Partes Beneficiárias”.

As partes beneficiárias estão previstas na Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 -, mais especificamente em seus arts. 46 e 47, *verbis*:

Art. 46. A companhia pode criar, a qualquer tempo, títulos negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, denominados “partes beneficiárias”.

§ 1º As partes beneficiárias conferirão aos seus titulares direito de crédito eventual contra a companhia, consistente na participação nos lucros anuais (art.190).

§ 2º A participação atribuída às partes beneficiárias, inclusive para formação de reserva para resgate, se houver, não ultrapassará um décimo dos lucros.

§ 3º É vedado conferir às partes beneficiárias qualquer direito privativo de acionista, salvo o de fiscalizar, nos termos desta Lei, os atos dos administradores.

Página | 5

§ 4º É proibida a criação de mais de uma classe ou série de partes beneficiárias. (destaques acrescentados)

Art. 47. As partes beneficiárias poderão ser alienadas pela companhia, nas condições determinadas pelo estatuto ou pela assembleia-geral, ou atribuídas a fundadores, acionistas ou terceiros, como remuneração de serviços prestados à companhia.

Parágrafo único. É vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias.

Nos dizeres de Modesto Carvalhosa¹ *“constituem partes beneficiárias um direito de natureza patrimonial, estranho ao capital social, concedidas a fundadores, acionistas ou terceiros, com as características próprias de um título, que dá a seu possuidor determinado crédito de participação nos lucros da sociedade.”*

Em outros termos, trata-se de títulos negociáveis, sem valor nominal que não compõem o capital social, criados pela companhia a qualquer tempo, mas que tem como atributo conferir aos seus titulares o direito à participação nos lucros anuais da companhia.

A emissão desses títulos se dá pela vontade da sociedade, nos termos de seu estatuto ou conforme deliberação em assembleia geral. Ao titular é vedado qualquer direito privativo de acionista, sendo-lhe concedido tão-somente o direito à participação nos lucros anuais, que não poderá ser superior a 10% do lucro apurado.

Quanto à natureza jurídica, segundo Fran Martins², *os títulos representativos das partes beneficiárias têm a natureza de participação, conferindo aos seus titulares direito de crédito eventual contra a sociedade, consistente na percepção de lucros anuais.*

Pode-se afirmar, assim, que os rendimentos decorrentes de partes beneficiárias **possuem natureza jurídica de lucro**.

Tanto é assim que o Parecer Normativo CST n.º 08/83, ao cuidar da tributação incidente sobre os rendimentos decorrentes das partes beneficiárias, é expresso em afirmar que ali se incluem *outras espécies de participações nos lucros* que não as decorrentes de participação societária, conforme excerto a seguir:

Art. 256. Ressalvado o disposto no parágrafo 1 do art. 261, os lucros e dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas integrarão o lucro operacional (Decreto-Lei n.º 1.598/77, artigos 11 e 19, II).

§ 1º Os rendimentos de que trata este artigo, sujeitos à tributação em poder de firmas ou sociedades que os distribuíram, serão excluídos do lucro líquido para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei n.º 5.844/43, art. 43, § 2º, c, e Lei n.º 3.470/58, art. 70).

Observe-se que o fato desse artigo estar encimado, no RIR/80³, pelo título 'Rendimentos de Participações Societárias', não significa que seu conteúdo não abranja **outras espécies de participações nos lucros**, conforme inclusive deflui da inteligência de sua legislação de regência que fala textualmente em 'lucros e dividendos' (nosso grifo) distribuídos (DL n.º 5.844/43, artigo 43, § 2º, alínea 'c'), desse modo não limitando a hipótese a participações societárias. (destaques acrescentados)

Como se vê, sedimentou-se há muito a definição da natureza jurídica dos rendimentos oriundos das partes beneficiárias. Com efeito, a própria Receita Federal, por meio do parecer normativo exarado pelo Coordenador do Sistema de Tributação supramencionado, trata esses rendimentos como *espécie de participação nos lucros*.

Feitos esses esclarecimentos introdutórios, mas não menos importantes para o desenvolvimento do raciocínio, passemos ao tratamento tributário dos rendimentos percebidos pelos detentores de partes beneficiárias.

3.2. DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DAS PARTES BENEFICIÁRIAS

Nos termos do disposto no art. 58, parágrafo único do DL n.º 1.598/1977 e art. 463 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) os rendimentos decorrentes de partes beneficiárias pagos pela pessoa jurídica emissora dos respectivos títulos não são dedutíveis da apuração do IRPJ e, por conseguinte, devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração para efeito da determinação do lucro real, nos termos a seguir:

Art. 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, 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.

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).

Note-se que em razão da aludida adição ao lucro líquido, a tributação desses rendimentos se dá na pessoa jurídica que os distribui, no caso em comento, na Duratex S/A.

Desse modo, sendo a participação tributada na pessoa jurídica que emite os títulos (fonte pagadora), os valores auferidos pelo beneficiário devem ser excluídos do lucro líquido para efeito de determinar o lucro real, é o que se depreende do art. 379, § 1º do RIR/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, 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).

A propósito, veja-se a ementa do Parecer Normativo CST n.º 08/83:

As participações nos lucros atribuídas a partes beneficiárias, tributadas na pessoa jurídica distribuidora dos rendimentos como participações indedutíveis, **não se tributam na pessoa jurídica beneficiária.** (destaques acrescidos).

Ademais, preceituam os arts. 3º do DL n.º 1.979/1982 e 670 do RIR/1999 que os rendimentos de partes beneficiárias pagos a pessoas jurídicas se sujeitam à incidência do IRF à alíquota de 15%, a saber:

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).

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 nº 1.979, de 28 de dezembro de 1982, art. 3º).

Já o art. 671 do RIR/99 dispõe sobre o tratamento a ser conferido pela beneficiária do rendimento relativamente ao IRF de 15% que será considerado como antecipação, no caso de pessoa física ou pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, ou exclusivo na fonte nas outras hipóteses. Veja-se:

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.

Em breve síntese, verifica-se que os lucros atribuídos a detentores de partes beneficiárias são (i) tributados na pessoa jurídica distribuidora dos rendimentos na medida em que são participações indedutíveis na apuração do lucro real; (ii) não são tributadas na pessoa jurídica beneficiária, devendo ser excluídas do lucro líquido; (iii) estão sujeitas à retenção do imposto de renda de 15%; e (iv) o referido IRF deve ser tratado como antecipação na hipótese em que o beneficiário do rendimento seja tributado pelo lucro real, **como é o caso da Recorrente.**

Portanto, pela interpretação dos artigos acima mencionados, a conclusão é uma só: **às retenções sofridas pela Recorrente deve ser conferido o tratamento de antecipação do imposto devido previsto no art. 671, inciso I, conforme reconhecido pela própria DRJ:**

“(…) Referidas retenções incidiram sobre rendimentos de partes beneficiárias. As partes beneficiárias devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito da determinação do lucro real (art 463 do RIR de 1999). Esses rendimentos se sujeitam à retenção na fonte e o valor retido é antecipação do devido na declaração (arts. 670 e 671 do RIR de 1999). (…)”

Tecidas essas considerações acerca da natureza dos rendimentos decorrentes das partes beneficiárias e da correspondente tributação, cumpre tratar do direito à restituição/compensação do IRF a que faz jus a Recorrente.

3.3. DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OS RENDIMENTOS DAS PARTES BENEFICIÁRIAS

Cumpre esclarecer, inicialmente, que os rendimentos de partes beneficiárias sequer deveriam ser tributados, conforme se demonstrará nas linhas a seguir.

Explica-se. Conforme mencionado no tópico anterior, a tributação do IRPJ sobre os rendimentos das partes beneficiárias foi instituída pelo art. 58 do DL n.º 1.598/1977, enquanto a incidência do IRRF à alíquota de 15% sobre os aludidos rendimentos foi estabelecida pelo já transcrito art. 3º do DL n.º 1.979/1982.

Todavia, a partir de janeiro de 1996, com a vigência da Lei 9.249/1995, art. 10, foi introduzida regra de não incidência do IRF e do IRPJ sobre os lucros ou dividendos pagos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Confira-se:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Nota-se que o dispositivo legal trata da não incidência do IRRF e do IRPJ sobre os lucros e dividendos em sentido amplo, não se restringindo aos resultados oriundos de investimento diretos no capital de outras pessoas jurídicas.

Dentro desse contexto, como visto no item 3.1, os rendimentos de partes beneficiárias possuem natureza jurídica de lucro e, desse modo, a conclusão inarredável é de que sobre esses rendimentos também não deveria haver a incidência de IRF e do IRPJ.

Assim, conclui-se que tendo os rendimentos de partes beneficiárias a natureza de lucro, logo o art. 10 da Lei nº 9.249/9195 teria promovido a revogação tácita do art. 3º do DL nº 1.979/1982, uma vez que a referida Lei abarca inclusive os lucros decorrentes das partes beneficiárias e, *in casu*, a revogação resulta da incompatibilidade entre os referidos dispositivos.

Ou seja, sobre a participação nos lucros atribuíveis a detentores de partes beneficiárias sequer deveria haver incidência de IRF e de IRPJ, em razão da previsão expressa do art. 10 da Lei 9.249/1995. Portanto os valores de IRF retidos pela Duratex S/A teriam a natureza de pagamentos indevidos e, por consequência, somente por essa razão seriam passíveis de recuperação, via restituição ou compensação, pela Recorrente.

3.4. DO DIREITO À RESTITUIÇÃO

Todavia, ainda que se admita a incidência do Imposto de Renda sobre os lucros decorrentes das partes beneficiárias, o direito da Recorrente ao crédito de IRF é cristalino.

Isso porque, desde a edição do DL n.º 1.979/1982 há previsão legal de que o IRF sobre rendimentos das partes beneficiárias é uma antecipação e, tendo em vista que a Recorrente não conseguiu absorver referido IRF em sua apuração, o direito à restituição/compensação do referido crédito foi assegurado pela Lei n.º 9.430/1996 e IN RFB n.º 1.717/2017.

No caso concreto, a Duratex S/A – pessoa jurídica que emitiu as partes beneficiárias -, procedeu à adição dos referidos valores ao lucro líquido do período e, quando da distribuição dos rendimentos aos detentores de partes beneficiárias, reteve o IRF à alíquota de 15%.

Por seu turno, a beneficiária dos rendimentos, a ora Recorrente, os contabilizou em conta de resultados como receita, excluindo-os da apuração do lucro real, cumprindo à risca o que determina o §1º do art. 379 do RIR/99.

Vale observar que na medida em que a Recorrente apurava o IRPJ pelo lucro real no período em questão, o IRF de 15% foi tratado como antecipação do devido na declaração de rendas, a teor do disposto no art. 671, inciso I do RIR/99.

Nesse sentido, considerando que os rendimentos das partes beneficiárias não foram computados pela Recorrente em seu lucro real (cf. art. 379, §1º do RIR/99), o IRF de 15% retido pela Duratex S/A não pode, igualmente, ser

absorvido em sua apuração, razão pela qual a Recorrente passou a deter o direito à restituição/compensação do aludido crédito.

Todavia, a d. Autoridade Fiscal, no despacho de fls. 83 concluiu inadvertidamente que o IRF não poderia ser restituído pela Recorrente, pois o rendimento das partes beneficiárias não teria sido oferecido à tributação e, desse modo, o imposto de renda retido na fonte seria convertido de antecipação do devido para tributação definitiva, equiparando o tratamento de um rendimento não tributável ao pagamento de um rendimento à pessoa jurídica isenta – fato este totalmente absurdo e inaceitável.

Não obstante, a d. DRJ equivoca-se ao citar o inciso III, §4º do art. 2º da Lei nº 9.430/1996⁴, bem como alínea “c”, §3º do art. 37 da Lei nº 8.981/1995, eis que ambos preveem a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir do imposto devido o valor do IRF incidente sobre receitas computadas no lucro real.

Cumprе ressaltar que em estrita obediência ao disposto no art. 463 do RIR/99, os rendimentos das partes beneficiárias foram computados no lucro real da Duratex, já que esses valores foram adicionados ao lucro líquido do período. Da mesma forma o foram pela Recorrente, mas que, em razão de específica norma de isenção (que, ex vi do disposto nos artigos 175 e 176 do Código Tributário Nacional tem a natureza jurídica de exclusão de crédito tributário), o crédito tributário devido em face do computo dos rendimentos derivados de partes beneficiárias foi excluído de tributação.

Ademais, oportuno lembrar que um dos pilares da segurança jurídica em termos de tributação é a vedação ao “*bis in idem*”, assim definido por Carraza (2007, p. 573): “*em matéria tributária, dá-se o ‘bis in idem’ quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política*”.

Tem-se, assim, que os rendimentos tributados no momento do seu pagamento em uma pessoa jurídica, que, frisa-se, já haviam sido computados na determinação do lucro real da emitente das partes beneficiárias - Duratex, não podem integrar a base de cálculo para uma nova incidência do mesmo tributo quando da distribuição dos resultados, sob pena de violação ao princípio do “*non bis in idem*”.

Assim, a única conclusão possível é no sentido de que os rendimentos das partes beneficiárias que se sujeitaram ao IRF como antecipação do devido na declaração de rendas da Recorrente, também possa compor o saldo negativo para efeitos do direito à restituição/compensação do crédito pleiteado.

4. DO PEDIDO

Em face de todo o exposto, requer seja julgado procedente o presente recurso voluntário, a fim de que seja integralmente homologado o Pedido de Restituição pleiteado pela Recorrente.

Nesses termos,
pede deferimento.

São Paulo, 19 de junho de 2019.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

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

Conforme relatoriado, 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 DUTATEX S.A destinou importâncias 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 § 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).”

Este dispositivo legal contempla também outras situações de participações nos lucros, como, por exemplo, as **partes beneficiárias**, conforme consta no Parecer Normativo CST de n.º 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 n.º 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 n.º 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, 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