



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.905912/2012-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-004.956 – 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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

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 06-47.374 proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA em sessão de 06 de junho de 2014:

Trata-se de pedidos de compensação, às fls. 2-88, formulados por AGROPECUÁRIA ALEXANIA LTDA. - EPP, por meio dos PER/DCOMP, discriminados abaixo:

Origem do direito creditório	Montante do Direito Creditório	PER/DCOMP	Débito		Código	Período de Apuração	
Saldo Negativo A/C 2008	66.712,54	37105.78882.300710.1.3.02-3040	9.355,29	5.803,16	2089	2º Trim/2010	
				3.552,13	2372	2º Trim/2010	
		40048.57325.290110.1.3.02-8901	30.319,89	20.680,82	2089	4º Trim/2010	
				9.639,07	2372	4º Trim/2010	
		33792.63193.250210.1.3.02-4687	1.323,54		235,70	8109	jan/10
					1.087,84	2172	jan/10
		19272.12882.300310.1.3.02-5224	1.588,33		282,82	8109	fev/10
					1.305,51	2172	fev/10
		26882.28793.270410.1.3.02-8173	1.482,34		263,98	8109	mar/10
					1.218,36	2172	mar/10
		04903.74921.300410.1.3.02-7454	10.501,73		6.516,29	2089	2º Trim/2010
					3.985,44	2372	2º Trim/2010
		33994.98191.270510.1.3.02-0401	1.507,34		268,43	8109	abr/10
					1.238,91	2172	abr/10
		10800.05251.280110.1.3.02-0829	1.409,57		251,02	8109	dez/09
					1.158,55	2172	dez/09
		21205.43769.300710.1.3.02-4637	3.604,68		299,58	8109	jun/10
					1.382,64	2172	jun/10
		09632.10166.250211.1.3.02-7708	1.922,46		342,36	8109	jan/11
					1.580,10	2172	jan/11
		07350.54833.270810.1.3.02-1721	1.359,45		242,10	8109	jul/10
					1.117,35	2172	jul/10
		00063.91560.240910.1.3.02-2160	3.009,54		243,20	8109	ago/10
					1.122,46	2172	ago/10
		29297.07429.291010.1.3.02-7243	11.735,30		292,75	8109	set/10
					1.351,13	2172	set/10
		38651.03128.291110.1.3.02-1043	3.161,54		563,02	8109	out/10
					2.598,52	2172	out/10
		07012.88875.231210.1.3.02-3601	3.347,44		292,45	8109	nov/10
					1.349,77	2172	nov/10
18495.14583.270111.1.3.02-7074	1.705,22		303,85	8109	nov/10		
			1.401,37	2172	nov/10		
31679.90977.290610.1.3.02-2084	1.422,55		253,33	8109	mai/10		
			1.169,22	2172	mai/10		

2. Registre-se que, antes da expedição do despacho decisório, em duas ocasiões, nos dias 04/04/2012 e 28/05/2012, por meio da expedição dos termos de intimação n.º 214 e 232, a DRF/Jundiaí-SP pediu esclarecimentos da

contribuinte a respeito de pedidos de restituição PER (n.º 11773.66086.100807.1.2.02-9278, 10800.05251.280110.1.3.02-0829 e 31093.14866.100807.1.2.02-9358), cf. documentos às fls. 95-102, tendo em vista que os saldos negativos neles informados eram formados quase integralmente por créditos de imposto de renda retido na fonte relativos a rendimentos provenientes de partes beneficiárias ou de fundador.

3. A contribuinte respondeu às intimações, em 28/05/2012, cf. documentos juntados aos autos às fls. 103-132. Na ocasião, ofereceu seu entendimento segundo o qual os rendimentos de partes beneficiárias são tributados na declaração pelo lucro real e o imposto retido é considerado antecipação do devido, nos termos dos art. 670 e 671, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, veiculado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

4. Ao analisar a resposta da contribuinte, a autoridade fiscal a quo, por meio do despacho expedido em 14/08/2012, à fl. 136, data anterior a do despacho decisório em tela, expôs claramente os motivos para o não reconhecimento direito a repetição de indébito em decorrência de rendimentos oriundos de Partes Beneficiárias, in verbis:

“Os rendimentos de Partes Beneficiárias não são tributáveis 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 em antecipação do devido para tributação definitiva, nos exatos termos do art. 671, II, Decreto 3.000/99.”

5. Em 04/09/2012, a DRF/Jundiaí-SP, expediu o despacho decisório n.º de rastreamento 031059828, às fls. 89-94, por meio do qual homologou parcialmente os pedidos apresentados nos seguintes termos:

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO	
CNPJ 61.157.046/0001-03	NOME EMPRESARIAL AGROPECUARIA ALEXANIA LTDA - EPP

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP			
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO
10800.05251.280110.1.3.02-0829	Exercício 2008 - 01/01/2007 a 31/12/2007	Saldo Negativo de IRPJ	13839-905.912/2

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL							
Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:							
PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP							
PARC.CRÉDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	66.712,54	0,00	0,00	0,00	0,00	66.712,54
CONFIRMADAS	0,00	2.639,95	0,00	0,00	0,00	0,00	2.639,95
Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 66.712,54 Valor na DIPJ: R\$ 66.712,54 Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 66.712,54 IRPJ devido: R\$ 0,00 Valor do saldo negativo disponível- (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - ((IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero. Valor do saldo negativo disponível: R\$ 2.639,95 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho. O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, resultando em HOMOLOGAÇÃO PARCIAL e NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações declaradas nos PER/DCOMP listados no endereço eletrônico indicado abaixo. Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 28/09/2012.							
PRINCIPAL	MULTA	JUROS					
80.096,17	16.019,11	18.791,65					
Para relação de declarações de compensação homologadas parcialmente e não homologadas, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br , menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório". Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.							

6. A análise das parcelas de crédito, que justificam a não confirmação dos valores oriundos de partes beneficiárias, em consonância com o despacho antes referido, pode ser encontrada à fl. 89, reproduzida, no que interessa, a seguir:

Análise das Parcelas de Crédito**Imposto de Renda Retido na Fonte****Parcelas Confirmadas**

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
17.192.451/0001-70	6800	378,53
61.194.080/0001-58	5706	2.261,42
Total		2.639,95

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
61.194.080/0001-58	3277	64.072,59	0,00	64.072,59	Tributação na fonte exclusiva/definitiva
Total		64.072,59	0,00	64.072,59	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 2.639,95

7. Devidamente cientificada em 08/10/2012, cf. documento à fl. 165, a interessada apresenta, tempestivamente, em 15/10/2012, manifestação de inconformidade, às fls. 137-144, subscrita por pessoa com poderes para tanto, conforme documentos às fls. 145-159, acompanhada pelos documentos às fls. 160-163.

8. Em breve resumo, a contribuinte alega que:

“a) a DRF/Jundiaí-SP glosou indevidamente todas as retenções na fonte relacionadas a partes beneficiárias, haja vista que os valores glosados estão devidamente comprovados nos termos do art. 815, do RIR;

b) os art. 463 e 671, I, do RIR determinam a tributação de 15% na fonte dos rendimentos pagos a Partes Beneficiárias não havendo mais o que ser tributado, conforme consta de “acórdão” (sic) proferido no processo n.º 13839.000273/2009-90, envolvendo a própria Alexania, inserto às fls. 161-163;

c) finalmente, alega, de modo genérico que teria havido desrespeito ao princípio da legalidade, mas não oferece elementos que justifiquem suas alegações nesse quesito.

9. Conclui pedindo a declaração de ineficácia do despacho decisório expedido pela autoridade de origem, e homologadas das compensações pleiteadas pela contribuinte.

10. É o relatório.

Voto

Questão preliminar relativa ao “acórdão” constante do processo n.º 13839.000273/2009-90

11. Em primeiro lugar, importa deixar claro que o “acórdão” referido pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade é, na verdade, um despacho decisório expedido pela DRF/Jundiaí-SP no processo n.º 13839.000273/2009-90, e que veio a ser revisto de ofício pela autoridade fiscal a quo.

12. Com efeito, a contribuinte se insurgiu contra o despacho revisor naquele feito, entretanto a respectiva manifestação de inconformidade foi julgada improcedente por esta Primeira Turma da DRJ/Curitiba, em virtude da absoluta legalidade do procedimento adotado pela DRF/Jundiaí-SP, conforme julgamento naquele PAF.

Mérito

13. A questão de mérito consiste na forma de tributação dos rendimentos recebidos de partes beneficiárias, e, em decorrência dela, a possibilidade de os valores retidos na fonte pela fonte pagadora poderem ser usados para compor o saldo negativo da pessoa jurídica recebedora dos rendimentos.

14. Os rendimentos provenientes de partes beneficiárias foram auferidos pela contribuinte Alexania e excluídos da composição do lucro líquido, nas fichas 09A da DIPJ, em consonância com a legislação que rege a matéria.

15. Para simplificar a análise, essa legislação composta pelos art. 379, 463, 670 e 671, I, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR – veiculado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, foi reproduzida 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. 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.”

16. Importa assentar, desde logo, 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. Ao contrário, conforme o art. 670 do RIR deixa claro, continua incidindo sobre esses rendimentos a retenção na fonte do IR à alíquota de 15%, conforme estabelecido pelo art.3º do Decreto-Lei n.º 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.”

17. Dado que a contribuinte Alexania não se enquadra nas hipóteses de dispensa de retenção na fonte estatuídas pelo §1º do referido art. 3º, é correta a tributação à alíquota de 15%, como a própria manifestação de inconformidade reconhece.

18. Em segundo, lugar, é necessário conferir o tratamento dado pela legislação tributária ao imposto de renda 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, conforme visto antes.

19. Trata-se de aplicação imediata do disposto no §1º do art. 379 do RIR, segundo o qual, tais rendimentos devem ser excluídos do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, desde que, aqueles mesmos valores estejam sujeitos à tributação nas pessoas jurídicas que os distribuam.

20. Antes de continuar, é importante salientar que a legislação não exige que os valores distribuídos tenham sido 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?

21. 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.

22. Neste ponto parece ter-se confundido a contribuinte, quando interpretou que o conteúdo do art. 463 do RIR se dirigisse à pessoa jurídica destinatária do rendimento, quando, na verdade, o comando legal volta-se para a pessoa jurídica emissora do papel.

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

24. 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 para o beneficiador, nos termos do 463 do RIR, e, em contrapartida, 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.”

25. *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.*

26. *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.”

27. *Todavia, conforme expressas disposições legais, este 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 dos rendimentos ora sob apreciados.*

28. *No caso em tela, 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, como bem entendeu a autoridade fiscal a quo, o IRRF converte-se de antecipação do devido para tributação definitiva, nos termos do art. 671, II, do RIR/99:

“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. 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.

Conclusão

30. Por todo o exposto, e tendo em vista a ausência de qualquer vício de ilegalidade no caso em tela voto por não acolher a manifestação de inconformidade e manter integralmente o despacho decisório.

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.

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.”

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 ou compensação (item 3.4 de seu recurso).

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano