



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16306.000081/2010-23
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1402-005.473 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2021
Recorrente PRODUTOS ROCHE QUIMICOS E FARMACEUTICOS S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Data do fato gerador: 30/12/2003

RESTITUIÇÃO. IRRF. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). ART. 8º DA LEI 9.779/99. CONCEITO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE QUALQUER OPERAÇÃO. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. APLICÁVEL A JCP.

O conceito de "rendimentos decorrentes de qualquer operação", previsto no art. 8 da Lei 9.779/99, é aplicável sobre os pagamentos de JCP feitos a beneficiários residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida, de acordo com o art. 24 da Lei 9.430/96, incidente, portanto, a alíquota de 25% de retenção na fonte sobre tais pagamentos.

ART. 13, § 1º DA IN SRF N° 252/2002. FUNDAMENTO LEGAL. ART. 8º DA LEI 9.779/99.

O fundamento legal para o art. 13 § 1º da IN SRF n° 252/2002 é o art. 8º da Lei 9.779/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **167-189** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **16-88.271**, da 5ª Turma da DRJ/SPO (fls. **156-161**), em sessão realizada na data de 10 de julho de 2019, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Contribuinte (fls. **104-135** e docs. anexos), de forma a não reconhecer o direito creditório pleiteado, consequentemente o indeferimento dos pedidos de restituição tendo por base retenção na fonte de IR de Juros sobre Capital Próprio (JCP) pago a maior.

I. PER/DCOMP, Manifestação de Inconformidade (MI) e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o relatório do Acórdão da DRJ, de fls. **157-158**.

Conforme o Despacho Decisório de fls.97/101, em auditoria empreendida junto à contribuinte acima identificada, verificou-se em síntese que:

1. A empresa em epígrafe solicita, por meio dos Per/Dcomps 28221.48083.280604.1.2.04-1027, 32181.59335.170406.1.2.04-3960, 34278.00597.280604.1.2.04-5083 e 38096.92594.170406.1.2.04-0085, a restituição de pagamento indevido ou a maior, relativo a alegada diferença de alíquota de IRRF sobre JCP.

2. Para subsidiar a análise do pedido, a contribuinte foi intimada, em 26/03/2010, a prestar informações adicionais. Em 16/04/2010, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 18/78 para atender à intimação.

3. A contribuinte recolheu os DARFs da tabela de fls.97/98, relativos ao IRRF sobre os juros sobre o capital próprio pago à empresa Chemical Manufacturing and Trading Company Limited, com sede na Come House – Church & Parliament Streets – Hamilton HM 12 – Ilhas Bermudas. Tais valores tiveram o recolhimento confirmado, conforme relatório do sistema Sief/Fiscel à fl.96.

4. Na resposta à intimação (fls.30/34), a contribuinte alega que o IRRF foi recolhido com base numa alíquota de 25%, porém, a Lei 9.249 de 1995, em seu art.9º, §2º, define a alíquota de 15% para incidir sobre os juros pagos.

5. Ocorre que a disciplina legal indicada pela contribuinte atende aos casos gerais de pagamento de juros sobre capital próprio, enquanto que, no caso em questão, a contribuinte pagou juros sobre capital próprio a uma empresa com sede no exterior. Portanto, deve-se verificar as normas específicas do caso concreto.

6. De acordo com o art. 8º, da Lei 9.779 de 1999, quando os rendimentos são pagos para beneficiário domiciliado em países com tributação favorecida, deve-se utilizar uma alíquota de 25%.

7. Esta diretriz foi operacionalizada pela Instrução Normativa 252 de 03/12/2002, cujo art. 13, §1º, ao tratar especificamente dos juros sobre o capital próprio pago a beneficiário domiciliado no exterior, determina a aplicação da alíquota de 25%, quando o domicílio está em país com tributação favorecida.

8. Ademais, a Instrução Normativa 188 de 06/08/2002 relaciona países ou dependências com tributação favorecida, e, em seu art.1º, inciso X, constam as Ilhas Bermudas, país onde está sediado o domicílio da empresa Chemical Manufacturing and Trading Company Limited.

9. Portanto, verifica-se que a Roche Produtos Químicos e Farmacêuticos S/A, CNPJ 33.009.945/0001-23, agiu corretamente quando recolheu o IRRF com a alíquota de 25%. Logo, não é cabível o pedido de restituição de pagamento indevido ou a maior.

Irresignada, a empresa apresentou a manifestação de inconformidade de fls.104/135, acompanhada dos documentos de fls.136/151, alegando, em síntese, que:

1. Não há amparo legal que permita à Secretaria da Receita Federal editar ato normativo determinando a tributação das remessas de Juros sobre Capital Próprio à alíquota de 25% a título de Imposto de Renda na Fonte. Daí pode inferir-se que o artigo 13, §1º, da Instrução Normativa SRF n.º 252/2002 está eivado de ilegalidade.

2. Os Juros sobre Capital Próprio não têm natureza de juros. Por tal motivo, não se pode afirmar que a redação do art. 24, da Lei n.º 9.430/96, tenha suportado legalmente a exigência constante do artigo 13, §1º da Instrução Normativa SRF n.º 252/2002, o que configuraria per si violação ao Princípio da Estrita Legalidade, garantia constante dos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal de 1988.

3. Protesta, com fundamento no art.16, §4º, do Decreto 70.235/72, provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, notadamente pela posterior juntada dos documentos que se fizerem necessários.

3. A DRJ julgou pela improcedência da MI, nos seguintes termos da Ementa (fl.

156).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/12/2003, 16/12/2005

ALÍQUOTA DE IRRF APLICÁVEL A JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

JUNTADA DE ARGUMENTOS E PROVAS. PRECLUSÃO.

Os argumentos e a prova documental serão apresentados na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. Em suma, a DRJ decidiu que, sobre a constitucionalidade e legalidade dos dispositivos da Instrução Normativa SRF n.º252/2002, não caberiam às autoridades administrativas fazer tal análise, cumprindo a elas fazer a aplicação da legislação. No caso da autoridade julgadora de 1ª instância, o dever de observância das normas abrange também os atos da Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 116, da Lei 8.112/90, bem como da Súmula n.º 2 do CARF. Não caberia produção de provas neste momento processual, pois deveriam elas vir acompanhadas com a Manifestação de Inconformidade, salvo se ocorrer alguma das situações previstas no art. 16 do Dec. 70.235/72.

II. Recurso Voluntário

5. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **a)** é um dos principais acionistas da sociedade estrangeira CHEMICAL MANUFACTURING AND TRADING COMPANY LIMITED. Regularmente, por força contratual promove distribuição de dividendos ou remunera seu investidores pela distribuição de JCP. Por este motivo recolheu DARFs relativos ao IRRF sobre JCP, contudo utilizou a alíquota de 25% e não 15%, a qual seria correta; **b)** é inaplicável o art. 8º da Lei n.º 9.779/99 sobre as remessas de JCP. Isto porque a alíquota majorada se aplica às operações realizadas com entidades domiciliadas em jurisdições de tributação favorecida e o pagamento de JCP não se enquadra como operação. O JCP se configura como rendimentos, contudo a origem de tal rendimento deve ser averiguada, de forma que se demonstre que não são oriundos de operações; **c)** o JCP não se enquadraria como operação, porque ele é previsto nos estatutos ou contrato social, por deliberação dos sócios ou acionistas. Depois porque ele pode ser pago ainda que não tenha havido lucro no exercício, pois seu limite pode ser calculado em relação à conta de reserva de lucros e lucros acumulados. Ainda o JCP não se caracteriza como operação, pois, ele é calculado sobre as contas do patrimônio líquido. Por estes motivos é que a alíquota de 15% sobre a remessa de JCP deveria ser aplicada; **d)** a Lei 9.430/96 seria inaplicável às remessas de JCP, pois ela é direcionada para aplicação dos artigos 18 a 22 da mesma lei. Pelo fato do art. 8 ter utilizado da lista de países para determinar a tributação do IRRF, nenhum dos dois artigos tem o condão de estender ao JCP as regras atinentes às remessas para os países com tributação favorecida. **e)** por não se confundir com juros, o art. 24 da Lei 9.430/96 não pode ser aplicado a JCP. Cita a jurisprudência do STJ sobre a natureza do instituto; **f)** a IN SRF n.º 252/2002 carece

de base legal; **g**) a expressão “rendimentos decorrentes de qualquer operação”, trazida pela lei 9.779/99, não alcança as remessas de JCP, pois aplicável a disciplina trazida pelo art. 9.249/95. A lei mais nova trata de tributação de das jurisdições com tributação favorecida. As duas leis são harmônicas entre si; **h**) não há lei que tenha previsto o aumento de alíquota para retenção de JCP; **i**) a lei 9.779/99 suprimiria a finalidade da lei 9.249/95 quanto ao JCP, pois mesmo com a tributação de 25% seria vantajoso ter sócios ou acionistas em jurisdições com tributação favorecida. Por outro lado, se as alíquotas fossem as mesmas, seria mais vantajoso que os acionistas celebrassem contratos com a sociedade aqui no Brasil, do que se incrementassem o capital social. A alíquota de 25% leva a crer que a descapitalização de empresas que tenham sócios ou acionistas em países de tributação favorecida estaria sendo incentivada; **j**) não existe nada que permita à Receita efetuar distinção entre pagamento de dividendos a jurisdição com tributação favorecida e pagamento de dividendos a estes mesmos países. Ao final, requer o provimento do Recurso, com o reconhecimento integral dos pedidos de restituição.

6. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.
7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

III. Tempestividade e admissibilidade

8. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **163 – 06/03/20**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **165 – 24/03/20**), conclui-se que este é tempestivo.

9. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conheço e, no mérito, passo a apreciá-lo.

IV. Pagamento de JCP e conceito de operação

10. De acordo com o Recorrente, é inaplicável o art. 8º da Lei nº 9.779/99 sobre as remessas de JCP. Isto porque estes não se enquadram como operação. Em sua visão os JCP se configuram como rendimentos, mas não oriundos de operações. Aliado a isto teria o fato de que os JCP são previstos nos estatutos ou contrato social. Depois porque eles podem ser pagos ainda que não tenha havido lucro no exercício, pois seu limite pode ser calculado em relação à conta de reserva de lucros e lucros acumulados. Por fim, eles são calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

11. O Recorrente não enquadra JCP no conceito de operação. Ele indica três características que fariam com que o instituto analisado (JCP) não se encaixe no conceito indicado. É de se observar, porém, que o Contribuinte não indica qual seria o conceito de operação, mais especificamente para a previsão no art. 8º da Lei 9.779/99. É fato que o

dispositivo legal não deixa claramente se reconhecer qual seria tal conceito, por este motivo tenta se observar como ele poderia ser caracterizado a partir da análise da Constituição.

12. Dentro da parte destinada ao Sistema Tributário Nacional na Constituição, o termo “operação” aparece, dentre outros, nos artigos **149**, III, “a” e § 3º; **153**, V; **155**, II e § 2º II “a” e “b”, todos transcritos abaixo.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da **operação** e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

[...]

§ 3º A pessoa natural destinatária das **operações** de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

V - **operações** de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - **operações** relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as **operações** e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas **operações** ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às **operações** anteriores;

13. Em que pese nenhum deles estar inserido em dispositivos que dispõem sobre o imposto sobre a renda, percebe-se que eles não dizem respeito a apenas um tributo, mas se conceituando de forma geral para vários. Mais do que isto, a noção de operações no âmbito tributário está ligada a fato jurídico, com conteúdo econômico, proveniente de vontade entre as partes. Tal noção leva à ideia de negócio jurídico com conteúdo econômico, não excluindo

assim, quando tal expressão está desacompanhada de algum adjetivo, às situações apontadas pelo Recorrente. Ora, o conceito de “operação” previsto na Constituição se caracteriza especialmente pelas relações jurídicas formadas pelos particulares, mais especificamente as contratuais. Veja-se, por exemplo, as operações de crédito, câmbio, seguros ou títulos ou valores mobiliários, no art. 153, V, todas elas demandam acordos entre as partes, negócio jurídico, que dá origem à formação de contratos entre tais pessoas. Qual seria a ocasião pela qual o conceito de operação não poderia incluir contratos sociais ou estatutos sociais como negócios jurídicos com conteúdo econômico? Não se vê como, nem o porquê.

14. Nesta mesma linha, não há fundamento para afastar o pagamento de JCP do conceito de operação, mesmo que não haja lucro no exercício ou por ele ser calculado sobre as contas do patrimônio líquido. Tais situações constituem situações contábeis, que podem ter efeitos jurídicos, mas para isto é necessário que haja norma que assim disponha, o que não há. Não se vê como tais situações possam descaracterizar o conceito de operação e a inclusão dos JCP neste, uma vez que não há dispositivo normativo que possa expressa ou implicitamente dispor neste sentido. Há de se ressaltar ainda que o próprio Contribuinte reconhece que os JCP são rendimentos.

15. Assim como a noção constitucional de operação, deve a interpretação do termo operação no art. 8º da Lei 9.779/99 ser ampla e inclusiva, pois o legislador assim a definiu. Com base neste entendimento se conclui que pagamento de JCP se caracteriza sim como “rendimentos decorrente de qualquer operação”.

16. Ainda com base no argumento relacionado ao conceito de JCP, o Contribuinte alega que o art. 9º da lei 9.249/95 seria aplicável ao instituto e não o art. 8º da Lei 9.779/99. Em sua visão, não há lei que tenha previsto o aumento de alíquota para retenção de JCP. Também não procede tal entendimento, uma vez que a Lei 9.779/99 prevê aplicação específica quanto à retenção na fonte de IR para distribuição de destes rendimentos a pessoas domiciliadas em países com tributação favorecida.

V. Ilegalidade e IN SRF n.º 252/2002

17. O Requerente argumenta que o art. 13, § 1º da IN SRF n.º 252/2002 careceria de base legal, uma vez que não haveria suporte em lei para que os JCP fossem tributados a uma base de 25% em sua retenção na fonte, quando tais pessoas estivessem domiciliadas em países com tributação favorecida. Como visto no tópico anterior, pelo fato de JCP se enquadrar no conceito de rendimentos decorrentes de qualquer operação, então o fundamento legal para a IN indicada é o art. 8º da Lei 9.779/99. Por este motivo, não deve ser acolhido este argumento do Recorrente.

VI. Aplicabilidade da Lei 9.430/96

18. Uma linha de argumentação traçada no Recurso Voluntário foi de que a Lei 9.430/96, a qual, em seu art. 24, define qual seria a característica dos países com tributação

favorecida, não seria aplicável à remessa de JCP, assim como a Lei 9.779/99. Ademais, os juros previstos no citado art. 24 não se confundem com o JCP.

19. Como visto, acima, o art. 8º da Lei 9.779/99 engloba em seu conceito o pagamento de JCP. Assim, é tal lei aplicável ao caso. A indicação de artigo em outra Lei, no caso, a do art. 24 da Lei nº 9.430/96, não significa nem demanda que tal lei ou dispositivo deva obrigatoriamente dispor sobre o objeto ao qual o primeiro trata. Abaixo se transcreve os textos dos artigos

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei no 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

20. No texto, constata-se que o artigo 24 é indicado para referenciar dispositivo que aponta quais seriam os países com tributação favorecida. Não se vislumbra, portanto, qualquer irregularidade na redação ou na interpretação promovida pela Autoridade fiscal e pelos julgadores de primeiro grau. Por disposição expressa do art. 8º da Lei 9.779/99, a Lei 9.430/96 é aplicável ao pagamento de JCP, no que concerne à identificação daqueles países. Também não se vislumbra qualquer irregularidade ou limitação impostos pelo art. 24 ao presente caso, pelo fato tal artigo estabelecer efeitos jurídicos aos preços, custos e taxas dos artigos 18 a 22 da mesma lei. Isto, porém não anula, influencia ou contradiz o comando normativo no art. 8º.

21. Superado qualquer equívoco na interpretação, a não aplicação do art. 24 da Lei 9.430/96 ou do art. 8º da Lei 9.779/99 demandaria controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho pelo art. 26-A do Dec. 70.235/72 e pela Súmula 2 do CARF.

VII. Interpretação teleológica e com base em analogia

22. Com últimos argumentos, a Requerente afirma que a lei 9.779/99 suprimiria a finalidade da lei 9.249/95 quanto aos JCP, pois mesmo com a tributação de 25% seria vantajoso ter sócios ou acionistas em jurisdições com tributação favorecida. Por outro lado, se as alíquotas fossem as mesmas, seria mais vantajoso que os acionistas celebrassem contratos com a sociedade aqui no Brasil, do que se incrementassem o capital social. A alíquota de 25% leva a crer que a descapitalização de empresas que tenham sócios ou acionistas em países de tributação favorecida estaria sendo incentivada. Com fundamento na analogia, alega que não existe nada que permita à

Receita efetuar distinção entre pagamento de dividendos a jurisdição com tributação favorecida e pagamento de dividendos a estes mesmos países.

23. Sobre o primeiro argumento, ainda que se possa ter os efeitos descritos, não cabe a este Conselho alterar ou impedi-los, uma vez que há previsão legal que sobre o pagamento de JCP a beneficiário domiciliado em país com tributação favorecida incide o IRRF com alíquota de 25%. A aplicação de eventual interpretação teleológica no sentido proposto ultrapassa os limites da interpretação, suprimindo, aí sim, lei válida e vigente, bem como regras de solução de antinomia de normas, pois a lei 9.779/99 é específica e mais recente. Não há, portanto, justificativa para o afastamento de sua cogência.

24. O mesmo ocorre com a interpretação com base em analogia. A diferença no tratamento quanto ao local onde o contribuinte está localizado foi definida pelo legislador. A não aplicação da referida norma conduziria à necessidade de análise da constitucionalidade ou eventual ilegalidade da lei, o que, como já se argumentou, não cabe a este Órgão julgar.

25. Assim, não devem tais argumentos ser acolhidos.

VIII. Conclusão

26. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, de forma a manter da decisão da DRJ, pelos fundamentos expostos.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart