



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.001505/2006-42
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.701 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria IRRF
Recorrente PORTONOVO CIA. SECURITIZADORA DE CREDITOS FINANCEIROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 21/08/2003

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. EXCESSO AOS LUCROS APURADOS.

Os valores distribuídos a título de dividendos somente podem ser beneficiados com a isenção concedida pelo art. 10, da Lei 9.249/95, se os lucros dos quais se originarem tiverem sido oferecidos tributação na apuração ao final do exercício fiscal. Eventual excesso de distribuição, mesmo autorizado por disposições societárias, em balanços semestrais, estará sujeito à tributação de imposto de renda na fonte.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Cuidando-se de antecipação do imposto de renda na fonte a autuação deve se dirigir contra o beneficiário do rendimento e não contra a fonte pagadora. Erro na eleição do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, seu representante legal, Dr. Alessandro Barreto Borges, inscrito na OAB/SP sob o nº. 196.401.

Nelson Mallmann – Presidente.

Odmir Fernandes – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Nelson Mallmann (Presidente), Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Rafael Pandolfo. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** da decisão da 8ª Turma de Julgamento da DRJ de São Paulo/SP (fls. 122 e segts.) que manteve a autuação sobre o IRRF incidente sobre distribuição de dividendos intermediários.

O Auto de Infração de fls. 5 a 7 foi lavrado pela DEINF/SPO, em 27/09/2006, de IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF, por pagamento de DIVIDENDOS INTERMEDIÁRIOS - (em) EXCESSO, relativo a fato gerador ocorrido em 21/08/2003.

O crédito tributário constituído foi composto pelos valores de IRRF RS 1.316.256,59; Juros de Mora (calculados até 31/08/2006) de RS 641.016,95; Multa proporcional de RS 987.192,44; Total de RS 2.944.465,98.

O enquadramento legal do lançamento do imposto, artigo 2º, da Lei 8.849/94 (fls. 6). Para a exigência dos JUROS MORATORIOS, invoca o artigo 61, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96, e, para a MULTA DE OFÍCIO, o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 18 da Medida Provisória 303/2006 (fls. 4).

No Termo de Verificação de Infração - IRFON (fls. 8 a 14), a autoridade noticia que:

a) em 21/08/2003 foi aprovada pela Assembléia Geral Extraordinária da empresa sucedida (ICASEC) pelo impugnante, distribuição de dividendos intermediários, para serem debitados à conta de Lucros Acumulados de períodos anteriores e ao resultado apurado até 30/06/2003, com pagamento previsto a partir de 31/08/2003; em 22/12/2003 houve uma segunda Assembléia que elevou o valor dos dividendos de R\$ 25.349.100,00 para R\$ 26.814.785,99;

b) tal distribuição representou, na data do Mango Patrimonial anual, 31/12/2003, excesso de RS 7.458.787,37 sobre a soma das contas de reservas de lucro, lucros acumulados e lucro líquido do ano, conforme apuração feita (fl. 70) nos termos do artigo 48, parágrafo SRF 93/97;

c) intimado a explicar a conduta legal tributária com respeito ao fato, o impugnante informou, fundamentado em comentários de consultores, que o fenômeno ocorrido em 2003 não estaria sujeito à incidência tributária por falta de previsão legal;

d) a lei tributária autoriza as sociedades anônimas a pagarem dividendos intermediários por conta do lucro a ser apurado no final do exercício social, mas não inclui figuras outras como bonificações em dinheiro ou outros interesses; para os lucros apurados a partir de 01/96, há isenção de tributação do IR sobre dividendos auferidos por pessoas jurídicas ou pessoas físicas, sendo que tal isenção não alcança o excesso do valor distribuído, excesso este cuja ocorrência implica em mutação na espécie tributária de lucros ou dividendos distribuídos para outros interesses inerentes às participações societárias, não alcançadas pela isenção;

e) permanece vigente a exação prevista no artigo 2º da Lei 8.849/94 no que concerne à distribuição de bonificações em dinheiro ou outros interesses a sócios, pessoas jurídicas, desde que apurados na escrituração comercial; o afastamento do disposto nesse artigo de lei implicaria frontal ofensa ao princípio da isonomia, visto que pessoas jurídicas teriam tratamentos diferenciados frente à obtenção de rendimentos que não correspondam a resultados apurados e tributados pelo IRPJ, ampliando-se, ainda, de forma indevida, a isenção concedida para tributação de lucros ou dividendos;

f) a falta de retenção na fonte implica assunção do ônus tributário (pela fonte pagadora) nos termos do artigo 725 do RIR199, sendo o rendimento entregue considerado líquido, o que faz com que o valor tributável passe de R\$ 7.458.787,37 para R\$ 8.775.043,96; conforme o Parecer Normativo SRF 01/2002, o lançamento deve se dar pelo regime de tributação exclusiva na fonte (Rendimentos de Participações Societárias de Pessoas Jurídicas - Livro III - Título I - Capítulo III do RIR199);

g) a sujeição passiva deve recair sobre o fiscalizado que é sua incorporação, nos termos do inciso III, do artigo 207, do IR/99, fonte pagadora que deveria fazer a retenção e o recolhimento do imposto consoante o artigo 717 do RIR199; tal sujeição se dá também com respeito à penalidade, conforme os artigos 129 e 132 do CTN.”

Auto de infração a fls. 5 a 7.

Termo de Verificação de Infração a fls. 8 a 14.

Notificação do lançamento (autuação) em 28/09/2006 a fls. 5.

Decisão recorrida fls. 122 e segts.

Recurso Voluntário a fls. 167 e segts. onde sustenta, em síntese:

a) Levantou balanço semestral em 30/06/2003 que apontou o valor de R\$ 29.961.768,85 de lucros acumulados, reservas de lucros e resultado do exercício até a data, havendo assim a distribuição de dividendos aos seus acionistas de R\$ 26.814.785,99, na forma dos arts. 204 e 205 da Lei 6.404/76, sendo isentos de tributação, na forma do art. 10 da Lei 9.249, de 1995.

b) Nos termos do art. 175, do CTN, a Lei 9.249/95, especifica, revogou a Lei 8.849/94, geral, no que se diz respeito da tributação de qualquer forma de dividendo: intermediário, intercalar, anual, semestral, etc.; afastando expressamente a tributação na fonte e na declaração para os dividendos provenientes de lucros gerados a partir de janeiro de 1996, o que é o caso da Recorrente;

c) A Lei 8.849/94 não estabeleceu qualquer forma de tributação sobre excesso de dividendo, nem enquanto vigente, por falta de determinação expressa da hipótese de incidência, não completando as condições de eficácia dispostas no art. 97, do CTN e 150, da CF/88;

d) Não existe no mundo jurídico societário, a distribuição de outros interesses ao acionista e a lei tributária sequer define esse conceito.

e) Ao criar fato gerador que não existe em lei, o lançamento do crédito tributário fere o princípio da legalidade (art. 150, da CF/88);

f) A interpretação efetuada pela fiscalização está viciada, porque aplica analogia e usa regras gerais da norma tributária de isenção.

g) A entrega aos acionistas de valores superiores às reservas e aos lucros do exercício, o chamado "excesso" de dividendos, mesmo se não fosse dividendos, não é lucro ou acréscimo patrimonial tributável, mas redução de patrimônio da investida com concomitante perda na investidora. A tributação dessa espécie revela confisco.

E o relatório. Voto.

Voto

Conselheiro Odmir Fernandes, relator.

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Conforme consta do Relatório de Fiscalização, a autuação teve por fundamento a distribuição de dividendos intermediários:

“a) os dividendos intermediários foram pagos, sob previsão estatutária, com base em apuração contábil, ou seja, com base em balanço intermediário semestral;

b) a empresa pagadora dos dividendos está submetida ao regime de tributação pelo lucro real;

c) os beneficiários dos rendimentos são pessoas jurídicas” (fls. 12).

Segundo a autuação, a Recorrente pagou dividendos no exercício de 2003 de R\$ 26.814.785,99, quando possuía no Balanço Patrimonial levantado em 30.06.2003 lucro de R\$ 9.592.563,47, evidenciando excesso de dividendos distribuídos nesse exercício de R\$ 17.222.222,52.

Subtraído esse excesso das reservas de lucros (R\$ 488.527,15) e dos lucros acumulados (R\$ 9.274.908,00), constante do Balanço Patrimonial, houve excesso na distribuição de dividendos de R\$ 7.458.787,37 (fls. 11).

Com base nesses fatos, a autuação faz exigência do Imposto de Renda na Fonte de 15%, com fundamento no art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994.

Sustenta a Recorrente que a edição da Lei nº 9.249/95 isentou a tributação na fonte os dividendos, ainda que intermediários ou intercalares, com isso estes pagamentos não se sujeitam as regras da Lei nº 8.849, de 1994, como fez a autuação.

A questão nuclear é saber qual o tratamento tributário da distribuição de dividendos intermediários aos acionistas feita em 21/08/2003 (fls.30), sem a existência de lucros ou reservas de lucros.

Podemos aplicar ao excesso de lucro distribuído a acionista pessoa jurídica o art. 2º, da Lei nº 8.849, de 1994, como o fez a autuação, após a edição da Lei nº 9.249/95 que instituiu a isenção do imposto de renda na fonte dos lucros e dividendos?

Para responder a estas questões precisamos analisar os textos de Lei nº 8.849, de 1994, fundamento da autuação.

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será: (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva; (Incluída pela Lei nº 9.064, de 1995)

b) considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses; (Incluída pela Lei nº 9.064, de 1995)

c) definitivo, nos demais casos. (Incluída pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 2º A compensação a que se refere a alínea b do parágrafo anterior poderá ser efetuada com o imposto de renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 3º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR, pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 4º A incidência prevista neste artigo alcança, exclusivamente, a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 5º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto descontado na forma deste artigo será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para reais com base na expressão monetária da UFIR vigente no mês de pagamento. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

Referida disposição normativa elege como fato gerador do IR – Fonte o pagamento: *a) dividendos; b) bonificações em dinheiro; c) lucros; e, d) outros interesses.*

A fiscalização concluiu que o pagamento feito aos acionistas não foi de lucros, dividendos ou bonificações em dinheiro, mas pagamento de outros interesses aos acionistas da autuada, duas sociedades, pessoas jurídicas, portanto.

A Lei nº 9.249, de 1995 estabelece:

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 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.

Cuida a referida disposição normativa da não incidência do imposto de renda na fonte na distribuição de lucros ou dividendos, dos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, enquanto a Lei nº 8.849, de 1994, exige a tributação na fonte, com alíquota a fixa de 15%, a distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses.

O art. 48, da Instrução Normativa nº 93, de 1997 que regulamentou a distribuição de lucros e dividendos, sem a incidência na fonte, previsto na Lei 9.249, de 1995, deixa clara a tributação na fonte, pela tabela progressiva, dos lucros ou dividendos distribuídos em excesso.

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros

apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

A autuação, para aplicar a Lei nº 8.849, de 1994, entendeu trata-se de exigência de pagamento de *outros interesses*, mas o lançamento é claro, cuida-se da distribuição do *excesso de dividendos*.

No pagamento de *excesso de dividendos feitos após 1996*, existe a tributação na fonte, não de 15%, mas pela tabela progressiva e sendo mera antecipação, de forma que a efetiva tributação deve ocorrer no beneficiário do rendimento, daí porque a autuação, além de tributar fato diverso, *outros interesses*, quando se cuida de *excesso de dividendos*, padece do vício do erro na eleição do sujeito passivo.

A autuada recorrente é parte ilegítima para responder pela autuação, feita em 2006, sobre fato ocorrido em 2003 (fls.5), por se tratar da exigência sobre retenção na fonte a título de antecipação do imposto.

O sujeito passivo direto obrigação tributária do imposto não é a Recorrente, mas os acionistas, beneficiários do pagamento, na forma do art.121, do CTN.

No sistema de fonte por antecipação, o encargo é atribuído à fonte pagadora na qualidade de responsável pela retenção e recolhimento do tributo em nome do beneficiário do rendimento.

Contribuinte do imposto, sujeito passivo direito da obrigação é beneficiário do rendimento ou da renda. A autuada é mera responsável – sujeito passivo indireto - pela retenção e recolhimento do imposto em nome do contribuinte direto da obrigação.

Assim, se a fonte pagadora não fez a retenção do imposto de renda na fonte, quando do pagamento, cabe a exigência do tributo, após o exercício findo, do contribuinte, beneficiário do rendimento.

Sujeitos passivos são os acionistas, beneficiários dos rendimentos, contribuintes efetivos do imposto. Nesse sentido é o Parecer Normativo Cosit nº 01/2002, que corrobora o entendimento exposto e possui a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

Aplica-se aqui também, por analogia, o mesmo princípio que norteou a edição da Súmula nº 12, deste Egrégio Conselho:

Súmula 1º CC nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

Essa posição vem sendo adotada pelas decisões das Delegacias de Julgamento - DRJ, conforme vemos da ementa dos seguintes Acórdãos:

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I/5ª, Turma/DECISÃO 16-12592 em 26/02/2007

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. Fica sujeita à incidência do imposto de renda a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a título de lucros ou dividendos distribuídos, que exceder ao valor apurado com base na escrituração. RESPONSABILIDADE. BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO. Constatada, em decorrência de procedimento fiscal na pessoa jurídica, a distribuição de lucros superior ao saldo disponível para distribuição sem incidência tributária, o excesso verificado deve ser tributado na declaração de ajuste anual pelo beneficiário do rendimento, ainda que não tenha havido a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora.

Data do fato gerador: 31/12/1999 a 31/12/1999.

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba / 4a. Turma / DECISÃO 8.413 em 10.05.2005

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. Fica sujeita à incidência do imposto de renda a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a título de lucros ou dividendos distribuídos, que exceder ao valor apurado com base na escrituração. RESPONSABILIDADE. BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO. Constatada, em decorrência de procedimento fiscal na pessoa jurídica, a distribuição de lucros superior ao saldo disponível para distribuição sem incidência tributária, o excesso verificado deve ser tributado na declaração de ajuste anual pelo beneficiário do rendimento, ainda que não tenha havido a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora. MULTA DE OFÍCIO A multa de 75% é devida no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal. JUROS DE MORA. SELIC Os juros de mora, equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, são devidos na forma da legislação em vigor. PERÍCIA. CARÁTER PRESCINDÍVEL. Somente deve ser acatado o pedido de perícia considerado imprescindível à solução do litígio.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou provimento ao recurso**, ante a ilegitimidade de parte, para reformar a decisão recorrida e cancelar a autuação.

Odmir Fernandes – Relator

(Assinado digitalmente)

CÓPIA