



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722888/2014-14
ACÓRDÃO	9202-011.429 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	AIRTON BOHRER OPPITZ
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2012

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO DO IRPF.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 não delimitou que o beneficiário da isenção é apenas o detentor direto de quotas do capital social. Neste sentido, os beneficiários que trata o dispositivo são os titulares do direito econômico à percepção dos lucros e, conseqüentemente, são os titulares do direito à isenção estabelecida pela lei tributária.

Os lucros ou dividendos pagos ao usufrutuário de participação societária constituem rendimento não sujeito à tributação pelo imposto de renda, desde que tenham sido calculados com base em resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencidas as conselheiras Fernanda Melo Leal (relatora) e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que não conheciam. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal, Maurício Nogueira Rigueti, Sheila Aires Cartaxo e Mário Hermes Soares Campos, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Redator Designado

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela parte Contribuinte em face do acórdão de recurso voluntário 2402-007.248 (fls. 1425/1451), e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **desconsideração do usufruto para a isenção dos valores recebidos a título de lucros**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo de início para a contagem da decadência desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Uma vez comprovado que o contribuinte de fato omitiu os rendimentos lançados pelo Fisco, há de ser mantida a infração correspondente.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO.

A celebração de contrato de usufruto de ações importa transferência do direito de percepção dos valores correspondentes aos lucros, mas não transforma o usufrutuário em acionista e, assim, os valores recebidos por não sócios em decorrência do direito de fruição das ações não se confundem com a percepção de lucros e dividendos, porque derivam de relações jurídicas distintas e, conseqüentemente, estão sujeitas a formas de tributação específicas, devendo o valor recebido pela pessoa física usufrutuária das ações ser tributado integralmente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Enunciado CARF nº 108).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldiucci e Gregório Rechmann Júnior, que deram provimento parcial ao recurso, aceitando a dedução dos lucros efetivamente informados na Declaração de Ajuste Anual.

Cientificado do Acórdão de Embargos em 25/01/2022 (Edital Eletrônico - fl. 1506), o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, em 07/02/2022 (Termo de Solicitação de Juntada – fl. 1507) o Recurso Especial de fls. 1510/1578, no qual suscita divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- a) Qualificação da multa de ofício;**
- b) Configuração da decadência parcial;**
- c) Distribuição do ônus da prova;**
- d) Desconsideração do usufruto para a isenção dos valores recebidos a título de lucros**

Apenas a última matéria foi acatada para ser objeto de análise do Recurso Especial. O recorrente indicou como paradigma o acórdão nº 2401-004.568 e 1301-003.510, o qual consta do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do recurso não havia sido reformado.

Segundo análise do despacho, apenas deve ser acatado o primeiro paradigma apresentado. O segundo não foi acatado. Comparando os acórdãos (o recorrido com o paradigma acatado) resta patente tratar-se de situação fática similar, pois em ambas as decisões é discutido se pessoa física possui direito à isenção no que diz respeito a lucros distribuídos, na condição de usufrutuário de ações da empresa.

Destarte, está clara a existência do dissídio jurisprudencial pois, enquanto o Colegiado paradigmático considerou que valores associados a distribuição de lucros, quando destinados a usufrutuário, fariam jus a isenção do imposto de renda, por outro lado, no acórdão recorrido, foi adotado o entendimento de que tal isenção se aplicaria somente ao sócio/acionista.

Sendo assim, demonstrada a divergência, fora dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, nesta matéria específica, nos moldes acima mencionados.

É relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Para o paradigma que fora analisado e admitido - Acórdão 2401-004.568, o Colegiado considerou que valores associados a distribuição de lucros, quando destinados a usufrutuário, fariam jus a isenção do imposto de renda; no acórdão recorrido, foi adotado o entendimento de que os dispositivos da legislação tributária relativos ao pagamento de lucros e dividendos não fazem qualquer menção a usufrutuários, não podendo o instituto do usufruto, definido no Direito Civil e instituído entre particulares, descaracterizar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios/acionistas.

A tese apresentada foi no sentido de que se deveria considerar a existência válida e eficaz do usufruto do Recorrente nas quotas da CEQUIPEL, que foram aportadas na empresa OPPITZ.

A autuação fiscal mantida pelo v. acórdão, demonstrou entendimento de que o contribuinte procura justificar o recebimento de lucros isentos decorrentes de distribuição de lucros da empresa CEQUIPEL a OPPITZ, por força de contrato de usufruto que lhe garantiria o recebimento de tais lucros.

No acórdão paradigma nº 2401-004.568 discute-se a possibilidade de isenção com relação aos lucros/dividendos recebidos de pessoas jurídicas apurados com base nos resultados pagos a seus beneficiários, no caso, ao usufrutuário.

Vejamos a comparação das questões fáticas analisadas nos dois acórdãos ora comparados:

Situação Fática	
Acórdão Recorrido	Acórdão nº 2401-004.568 (paradigma)
No caso concreto ora analisado, o contribuinte procura justificar o recebimento de lucros isentos decorrentes de distribuição de lucros da empresa CEQUIPEL a OPPITZ, por força de contrato de usufruto que lhe garantiria o recebimento de tais lucros.	Trata-se de Auto de Infração, fls. 787/796, que exige do contribuinte R\$ 6.493.388,11 de imposto, com multa de ofício de 75% e juros moratórios, em razão da apuração de "RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF" como isentos e não tributáveis e/ou rendimentos sujeitos a tributação exclusiva/definitiva (...) Esses valores teriam sido recebidos em decorrência da situação jurídica de usufrutuário e não de acionista.

O recorrido desconsiderou o contrato de usufruto firmado entre o Recorrente e a empresa Cequipel, por entender que tal operação não era oponível ao fisco, e sim apenas aos particulares. Assim, não seria aplicável a isenção ao caso.

O acórdão paradigma concluiu pela possibilidade e a incidência da regra de isenção prevista pelo art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

Assim sendo, em suma, vejo que no Recorrido o entendimento foi de que não havia estabelecida uma relação de usufruto, e sim uma relação entre empresa investida e acionista. Não é que se interpretou que o recebimento de usufruto não gozaria do benefício de isenção, e sim que a relação do usufruto não ficou corroborada. Já no paradigma apontado, o entendimento foi de que, numa relação estabelecida de usufruto, haveria a isenção no recebimento dos frutos pelo beneficiário.

Por conseguinte, entendo que não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pelo contribuinte, razão pela qual, não deve ser dado seguimento ao Recurso Especial apresentado.

2 DESCONSIDERAÇÃO DO USUFRUTO PARA A ISENÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCROS

O recorrente assevera que a fiscalização desconsiderou os lucros que foram distribuídos pela empresa CEQUIPEL nos anos calendário 2011 e 2012 supostamente de forma desproporcional à sua participação no capital social. Vale dizer, pretende justificar os pagamentos de suas contas particulares na alegação de que não teria recebido lucros de forma

desproporcional às cotas que possui na CEQUIPEL, devido ao contrato de usufruto. Ou seja, afirma que em que pese a transferência das quotas da CEQUIPEL a OPPITZ, o que de fato teria ocorrido é os lucros teriam sido distribuídos como se ainda detivessem as quotas da CEQUIPEL que foram transferidas a OPPITZ por força do contrato de usufruto.

Pois bem. Longe de questões de fato, a matéria em debate nos autos cinge-se à interpretação da legislação tributária atinente à distribuição de lucros e dividendos diretamente ao usufrutuário, como parcelas dos rendimentos produzidos pelas participações societárias que foram objeto do usufruto.

Façamos uma reflexão sobre os principais pontos que circundam esse cenário para que se chegue a uma conclusão.

A legislação exclui da incidência do imposto de renda do beneficiário os lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Tal regulamentação consta do Regulamento do Imposto de Renda, arts. 39, XXVI a XXIX, que considera sem incidência de tributação os lucros e dividendo efetivamente distribuídos, ou seja, aqueles valores que comprovadamente ingressaram no patrimônio dos sócios, acionistas ou titular de pessoa jurídica.

Nos casos de isenção, no entanto, a interpretação das normas deve ser literal, conforme previsto no art. 111 da Lei nº. 5.172, Código Tributário Nacional – CTN.

Adicionalmente, o art. 176 do CTN consagra o princípio da legalidade em matéria de isenção e o art. 4º do mesmo diploma legal estipula que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei:

Portanto, a concessão de benefícios tributários, como a isenção dos lucros dividendos, deve ser algo excepcional, uma vez que a regra geral é a tributação “sobre a renda e proventos de qualquer natureza”. Assim, as normas que concedem benefícios tributários não comportam extensão a casos não expressamente nelas previstos.

Dessa forma temos que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto o benefício por qualquer forma e a qualquer título, conforme disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº. 7.713, de 1988 e no art. 43 do CTN

Quanto ao pagamento de lucros e dividendos, em específico, os dispositivos da legislação tributária não fazem qualquer menção a usufrutuários. Por conseguinte, não pode o instituto do usufruto, definido no Direito Civil e celebrado entre particulares, descaracterizar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios/acionistas, os quais devem ser obrigatoriamente acatados pelas

autoridades administrativas tributárias, ante o princípio da legalidade estrita a que estão submetidas, a teor do art. 142 do CTN.

Os dispositivos legais do Direito Civil definem ter o usufrutuário direito à percepção dos frutos do bem, mas, como dito, essa é uma relação particular acertada entre proprietários e usufrutuário, que não pode ser oposta à definição da fonte pagadora e sujeito passivo, empresa investida e sócio/acionista, definidos na legislação tributária para os casos de pagamento de lucros e dividendos.

Essa determinação está contida nos arts. 109, 116 e 123 do CTN, que são claros ao definir que o direito privado não pode ser utilizado na definição dos efeitos tributários de institutos nele definidos; que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador e que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Portanto, o instrumento de concessão de usufruto só produz efeito entre as partes que o firmaram e não geram repercussões tributárias não previstas na legislação do Imposto de Renda.

Em resumo, o tratamento tributário dos usufrutos depende da natureza e das condições do contrato. Normalmente, usufrutos são considerados rendimentos tributáveis, a menos que haja uma isenção específica prevista na legislação tributária. Só poderíamos equiparar-los a lucros ou dividendos isentos se existisse uma base legal clara para essa isenção.

Se não há uma disposição legal explícita que permita isentar os usufrutos recebidos de tributação como lucros ou dividendos, o lançamento está correto. Ou seja, diante da interpretação literal da legislação tributária que trata da isenção, na ausência de lei que atribua isenção aos valores recebidos em razão do usufruto, não há como aplicar-lhes tal benefício.

O lançamento refere-se a rendimentos recebidos da CEQUIPEL, portanto deveria restar comprovado o recebimento de lucros isentos da CEQUIPEL, o que não restou comprovado, pois os sócios já haviam transferido boa parte de suas quotas desta empresa a OPPITZ, de modo que, em havendo lucros a distribuir pela CEQUIPEL, a OPPITZ é que teria direito a isenção quando de sua distribuição, e não o contribuinte, já que este não é mais o detentor das quotas da CEQUIPEL.

Anoto, por derradeiro, que ele a Solução de Consulta Cosit nº 38 de 2018, da própria Receita Federal, é voltada para sociedades anônimas, o que não é o caso do presente processo. Assim, com a devida vênia a entendimentos diversos, divirjo, in casu, da interpretação ali exarada.

Dessa forma, entendo que o presente lançamento tributário deve continuar sendo mantido, considerado procedente. Portanto, nego provimento ao Recurso especial em apreço.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer e negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Redator Designado

Em que pese o costumaz acerto, bem como os lógicos argumentos expostos pela Relatora em seu voto, com a devida vênia, ousou dela discordar.

I. CONHECIMENTO

No que diz respeito ao conhecimento recursal, com a devida vênia ao entendimento manifestado pela Ilustre Conselheira Relatora, entendo que o paradigma apresentado pelo contribuinte é apto a demonstrar a divergência jurisprudencial em relação à decisão recorrida.

Isto porque, como bem exposto no relatório deste acórdão, em ambos os casos o cerne da discussão envolve saber se a pessoa física possui direito à isenção no que diz respeito a lucros distribuídos, na condição de usufrutuário de quotas da empresa que paga os lucros/dividendos.

Sobre o tema, o acórdão paradigma nº 2402-007.248 foi enfático ao entender que *“o instituto do usufruto, definido no Direito Civil e instituído entre particulares”*, não poderia *“descaracterizar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios/acionistas”* (fl. 1445). Além disso, a despeito de afirmar que o usufrutuário tem direito à percepção dos frutos do bem, conforme define o Direito Civil, esta seria uma relação particular não oponível ao Fisco a fim de definir a *“fonte pagadora e sujeito passivo, empresa investida e sócio/acionista, definidos na lei tributária para os casos de pagamentos de lucros e dividendos”* (fl. 1445).

Com base no acima exposto, o acórdão recorrido sedimentou que *“não se pode, com um contrato particular, fazer com que haja usufruto da isenção concedida pela legislação tributária ao detentor das quotas do capital da empresa. Uma coisa é usufruir do lucro, outra bem diferente é usufruir da isenção que a legislação concede ao detentor das quotas”* (fl. 1446). Isto porque a instituição de usufruto não tem o condão de alterar o beneficiário de lucros distribuídos

de forma isenta, o qual permanece sendo o detentor das quotas da empresa com participação em seu capital social.

Em razão das premissas acima, no caso concreto, o acórdão recorrido concluiu que *“em havendo lucros a distribuir pela CEQUIPEL, a OPPITZ é que teria direito a isenção quando de sua distribuição, e não o contribuinte, já que este não é mais o detentor das quotas da CEQUIPEL”* (fl. 1446).

O acórdão paradigma, por sua vez, em seu voto vencedor, destacou que em nenhum momento foi questionada a idoneidade dos atos societários então praticados (criação da Holding com a instituição do usufruto dos direitos econômicos de participações societárias), mas que a controvérsia se referia aos efeitos tributários decorrentes do usufruto reservado aos acionistas, pois:

Em síntese apertada, para a fiscalização o pagamento de lucros/dividendos e de juros sobre capital próprio constitui remuneração para os sócios em virtude do capital aplicado na sociedade. Todavia, o usufrutuário não participa diretamente da composição do capital social da sociedade e recebe valores com origem no seu direito real sobre a coisa alheia, e não na condição de acionista da companhia.

Logo, os valores recebidos pelo usufrutuário são rendimentos sujeitos ao regime ordinário de tributação no ajuste anual, sem direito à isenção e/ou tributação definitiva do imposto sobre a renda. Tal linha de raciocínio acabou sendo acatada pela decisão de primeira instância e pelo voto da I. Relatora.

Nota-se que a situação fática narrada é bastante similar ao presente caso.

O voto vencedor do acórdão paradigma, ao interpretar a legislação tributária, societária e civil, concluiu ser possível *“o aproveitamento pelo usufrutuário dos rendimentos produzidos pelas participações societárias, consistente nas faculdades de usar e fruir das ações do capital social”*, na medida que os lucros/dividendos são rendimentos pertencentes ao usufrutuário:

Dessa forma, levando em conta o regramento normativo exposto do direito civil e societário, é possível assegurar que, uma vez instituído o usufruto, os lucros/dividendos e os juros sobre capital próprio, pagos ou creditados como resultado produzido pelas participações societárias, são rendimentos que pertencem ao usufrutuário.

Desta forma, entendeu improcedente o lançamento consistente na reclassificação dos rendimentos oriundos do exercício do usufruto, dada a correta a classificação dos valores recebidos pelo contribuinte (usufrutuário) como rendimentos a título de lucros/dividendos recebidos de pessoa jurídica.

Ou seja, tanto no caso recorrido como no paradigma, não se questiona a existência (ou a possibilidade) da instituição de usufruto sobre o direito econômico de participação societária, o que foi encarado como possível em ambos os casos.

A divergência surgiu na medida que, para o acórdão recorrido, o usufrutuário não pode se beneficiar da isenção dos lucros distribuídos, eis que tal isenção foi concedida pela legislação tributária ao detentor das quotas do capital da empresa. Ou seja, para o recorrido, o beneficiário de lucros distribuídos de forma isenta somente pode ser o sócio, acionista ou o titular, que detém diretamente a participação societária.

Por outro lado, o acórdão paradigma, ao interpretar o art. 10 da Lei nº 9.249/95 (mesmo dispositivo citado pelo recorrido), asseverou que a isenção estabelecida pela lei tributária é de natureza objetiva, pois escolheu como parâmetro um determinado fato jurídico, sem levar em consideração as condições das pessoas beneficiadas pela exceção. Desta feita, como no caso analisado o usufrutuário foi beneficiário dos lucros/dividendos, concluiu que tais rendimentos são isentos do IRPF.

Em razão do acima exposto, entendo por restar demonstrada a divergência jurisprudencial, merecendo ser conhecido o recurso especial interposto pelo contribuinte.

II. MÉRITO

Quanto ao mérito, peço vênia à Ilustre Relatora para discordar do voto proferido.

Como exposto, a controvérsia dos autos cinge-se em saber se o usufrutuário dos direitos econômicos de participação societária pode beneficiar-se da isenção concedida pela lei tributária em relação aos rendimentos advindos dos lucros/dividendos pagos pelas pessoas jurídicas.

Sobre o tema, reproduzo o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249/95:

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.

A meu ver, ao contrário do que concluiu a decisão recorrida, o referido dispositivo legal não delimitou que o beneficiário da mencionada isenção seria apenas o detentor **direto** de quotas do capital social, ou seja, da participação societária na empresa que distribui os lucros. A norma expõe expressamente que os lucros/dividendos não integram a base de cálculo do IR dos **beneficiários** (ou seja, daqueles que recebem os lucros/dividendos). Desta forma, aqueles que são os titulares do direito econômico à percepção dos lucros, também são os titulares do direito à isenção estabelecida pela lei tributária.

Sobre o tema, a lei tributária não conferiu qualquer tratamento específico ao usufrutuário de participação societária, de modo que deve-se buscar nos conceitos de direito privado os efeitos típicos deste tipo de relação.

O Código Civil trata do usufruto em seus arts. 1.390 e ss, sendo relevante transcrever os seguintes dispositivos:

Art. 1.390. O usufruto pode recair em um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, abrangendo-lhe, no todo ou em parte, os frutos e utilidades.

(...)

Art. 1.394. O usufrutuário tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos.

Já o proprietário, tem o direito de usar, gozar e dispor da coisa, conforme o art. 1.228 do Código Civil:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Desta forma, no caso da divisão dos direitos reais entre proprietário e usufrutuário, este tem o direito de uso e gozo do bem, explorando-o economicamente para a percepção dos frutos, ao passo que aquele (o que detém a nu-propriedade) permanece com o direito de dispor da coisa.

No caso dos autos, o contribuinte transferiu para a empresa OPPITZ, com reserva de usufruto, parte de sua participação societária na CEQUIPEL. Neste sentido, o contribuinte detém o usufruto sobre o direito econômico da participação societária transferida à OPPITZ, de modo que, na qualidade de usufrutuário, nos termos da legislação civil, possui direito à percepção dos frutos do bem.

Por ser o detentor deste direito, entendo que o usufrutuário da participação societária se enquadra como o “beneficiário” a que se refere art. 10 da Lei nº 9.249/95, por ocasião do lucro/dividendo pago por pessoa jurídica. Desta forma, é possível compreender que o lucro/dividendo pago ao usufrutuário da participação societária é isento do imposto de renda.

Conforme bem apresentado no acórdão paradigma, a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 é de natureza objetiva, pois elegeu como parâmetro determinado fato jurídico (a distribuição dos lucros/dividendos) sem levar em consideração as condições das pessoas beneficiadas pela exceção. Ou seja, sendo a pessoa titular do direito à percepção de lucros/dividendos, o recebimento de tais valores é isento do imposto de renda, não sendo condição necessária à isenção que o beneficiário detenha participação direta na pessoa jurídica.

Sendo assim, considerar que os beneficiários da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 seriam apenas aqueles que detém participação direta na pessoa jurídica é – com a devida vênia – inovar a norma jurídica do mencionado dispositivo a fim de restringir sua aplicação. Neste ponto, reforço as minhas razões de decidir com os seguintes trechos do voto vencedor do acórdão paradigma nº 2401-004.568, cujo redator foi o Ilustre Conselheiro Cleberson Alex Friess:

De pronto, observa-se que a legislação de regência não faz qualquer menção à figura do titular, sócio ou acionista. Os lucros/dividendos apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, como é a hipótese dos autos, pagos ou creditados a pessoa física ou jurídica, não estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, tampouco integram a base de cálculo do imposto submetido ao ajuste anual da pessoa física.

Cuida-se de uma verdadeira isenção tributária de natureza objetiva, na medida em que o legislador ordinário escolheu como parâmetro um determinado fato jurídico, sem levar em consideração as condições das pessoas beneficiadas pela exceção.

Em outras palavras, a isenção alcança a riqueza lucros/dividendos na sua concepção primária, ou seja, os lucros/dividendos das pessoas jurídicas apurados com base nos seus resultados e pagos ou creditados aos respectivos beneficiários dos rendimentos. E como exhaustivamente afirmado, o usufrutuário, haja vista a essência do instituto do usufruto, é beneficiário dos lucros/dividendos.

Além dos argumentos já deduzidos no presente voto, nessa situação é ainda mais evidente que o legislador não circunscreveu o tratamento tributário diferenciado apenas para o beneficiário que detenha participação acionária direta na pessoa jurídica, promovendo a exclusão do usufrutuário da regra de isenção. Daí porque, utilizando-se de via inadequada, a interpretação da autoridade lançadora inova a norma jurídica contida no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

Não fosse assim, a Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) não traria a previsão de pagamento de dividendos diretamente ao usufrutuário, conforme dispõe o seu art. 205:

Art. 205. A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou **usufrutuária** da ação.

Sendo assim, nítido que a Lei das S/A, em atenção aos conceitos do direito civil, dispõe sobre o pagamento de lucro/dividendos diretamente ao usufrutuário da participação societária, pois esta é uma evidente forma de percepção dos frutos a que tem direito o usufrutuário sobre a coisa.

Ainda sobre o tema, são esclarecedoras as conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 38/2018, cujos fundamentos passo a reproduzir integralmente como razões de decidir, por concordar com seus termos:

Solução de Consulta nº 38 – Cosit

Data 27 de março de 2018

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: USUFRUTRO DE AÇÕES. DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO.

Os lucros ou dividendos pagos ao usufrutuário das ações da empresa constituem rendimento não sujeito à tributação pelo imposto de renda, desde que tenham

sido calculados com base em resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 40 e 116; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.390 a 1.411; Lei nº 9.249, de 1995, art. 10.

(...)

Fundamentos

06. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, prevê:

Art. 40. O usufruto, o fideicomisso, a alienação fiduciária em garantia e quaisquer cláusulas ou ônus que gravarem a ação deverão ser averbados:

I - se nominativa, no livro de "Registro de Ações Nominativas";

II - se escritural, nos livros da instituição financeira, que os anotarà no extrato da conta de depósito fornecida ao acionista. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Parágrafo único. Mediante averbação nos termos deste artigo, a promessa de venda da ação e o direito de preferência à sua aquisição são oponíveis a terceiros.

Voto das Ações Gravadas com Usufruto

Art. 114. O direito de voto da ação gravada com usufruto, se não for regulado no ato de constituição do gravame, somente poderá ser exercido mediante prévio acordo entre o proprietário e o usufrutuário.

07. Por sua vez, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, - Código Civil – regula em seus arts. 1.390 a 1.411 o usufruto, modalidade de direito real que tem por efeito dividir as faculdades inerentes ao domínio (usar, gozar e dispor da coisa) entre o proprietário do bem, que passa a ser denominado nu-proprietário, e o usufrutuário, a quem são atribuídos os direitos de posse, uso, administração e percepção dos frutos.

08. A classificação desse instituto como de direito real tem importantes reflexos na avaliação da questão proposta, isso porque as relações jurídicas dessa índole implicam uma situação de domínio do titular sobre a coisa, que as diferenciam das relações meramente obrigacionais.

09. Para melhor compreensão da amplitude desse direito, vale a leitura dos seguintes esclarecimentos prestados por Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald:

-Propriedade – jus in re propria. É o único direito real originário, de manifestação obrigatória em nosso sistema jurídico. Nas palavras de LUIZ EDSON FACHIN, “a história do direito é, em boa medida, a história da garantia da propriedade”. A propriedade é a manifestação primária e fundamental dos direitos reais, detendo um caráter complexo em que os

atributos de uso, gozo, disposição e reivindicação reúnem-se. Em contrapartida, os direitos reais em coisa alheia somente se manifestam quando do desdobramento eventual das faculdades contidas no domínio.

- Direitos na coisa alheia ou direitos limitados – jus in re aliena. São manifestações facultativas derivadas dos direitos reais, pois resultam na decomposição dos diversos poderes jurídicos contidos na esfera dominial. Assim, sua existência jamais será exclusiva, eis que na sua vigência convivem com o direito de propriedade, mesmo estando ele fragmentado. Exemplificando: nº usufruto, o nu-proprietário vê-se despedido dos poderes de uso e gozo da coisa, porém mantém a faculdade de disposição, a despeito dos atributos dominiais concedidos ao usufrutuário. (Curso de Direito Civil: Direitos Reais, 8ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2012, p. 50)

10. Ainda segundo esses autores, o direito real contém uma face externa, consistente na relação de seu titular com a coletividade: direito de abstenção universal; e uma face interna:

Este lado interno é justamente o domínio, o poder de soberania exercitado sobre a coisa, que habilita o titular a praticar a atividade material de agir e desfrutar do objeto. (Op. cit., p. 51)

11. A partir dessas definições, **é possível concluir que a constituição de usufruto conduz à alteração do beneficiário do rendimento produzido pela coisa**, que deixa de ser o proprietário. Contudo, isso não é suficiente para alterar a natureza jurídica do rendimento recebido.

12. Com efeito, na propriedade plena, o proprietário é o titular de todos os atributos inerentes ao domínio, ao passo que, no usufruto, essa titularidade é dividida com o usufrutuário. Apesar disso, **não há diferença de substância entre a titularidade de um e de outro em relação a cada uma dessas faculdades. Ou seja, os frutos recebidos mantêm sua natureza, quer sejam devidos ao proprietário, quer ao usufrutuário.**

13. Assim, e respondendo ao primeiro questionamento formulado pela consulente, **se a receita decorrente do usufruto das ações é lucro ou dividendo, como tal deve ser tratado para fins de tributação.** Nesse caso, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, extrai-se o seguinte dispositivo:

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.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência do aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de

aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizados, que corresponder ao sócio ou acionista.

14. Em relação ao segundo questionamento, por outro lado, não foi possível identificar qualquer dificuldade de interpretação da legislação tributária ou peculiaridade do caso concreto que justificasse sua formulação, de forma que, por força do art. 18, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, impõe-se seja declarada sua ineficácia.

Conclusão

15. À vista do exposto, conclui-se que os lucros distribuídos aos usufrutuários das ações da empresa constituem rendimento não sujeito à tributação pelo imposto de renda, desde que tenham sido calculados com base em resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996.

Nestes termos, entendo merecer provimento o pleito da contribuinte, pois os valores por ele declarados como lucros (ou seja, isentos do IRPF) não podem ser reclassificados para rendimentos tributáveis, ante a não caracterização de distribuição desproporcional de lucros/dividendos pela empresa CEQUIPEL, vez que os valores auferidos como lucros pelo contribuinte, na qualidade de usufrutuário de participação societária, também são isentos do imposto de renda.

Assim, o contribuinte possui o direito de receber os frutos equivalentes à 51% das quotas da sociedade, o que é suficiente para justificar os lucros que lhe foram distribuídos em 2011 e 2012.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do contribuinte para, no mérito, DAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim