



A tributação das partes beneficiárias: uma análise acerca do tratamento tributário que se deve dar as partes beneficiárias emitidas pelas sociedades anônimas de capital fechado.

Taxation party beneficiary: a review about the tax treatment to be given the founders' shares issued by corporations held.

Marcelo Henrique Gonçalves Dias Corrêa*

Resumo

O presente artigo foi desenvolvido com a perspectiva de definir o correto tratamento tributário que deve ser destinado aos rendimentos provenientes do pagamento de “Partes Beneficiárias” pelas sociedades anônimas de capital fechado, confrontando o entendimento doutrinário acerca da matéria e o posicionamento adotado pelas autoridades quando do julgamento do conflito de interesses existente entre contribuintes e estado. A pesquisa realizada investigou a hipótese de existência de incoerência legislativa no tratamento do assunto e os resultados alcançados demonstram que, apesar de permitir algum entendimento contraditório, o posicionamento que deve ser adotado pelos contribuintes é único.

Palavras Chave: partes beneficiárias, imposto de renda, contribuintes e fisco.

Abstract

This study was developed to show the correct tax treatment must be used in the payment of “Partes Beneficiárias”, confronting the doctrinal understanding and the positioning of the authorities at trial of the conflict interests between taxpayers and state. The search investigated the probable existence of legislative inconsistency and the results show that, despite allowing some contradictory understanding, positioning must be adopted by the taxpayer is specific.

Key-words: partes beneficiárias, income tax, taxpayers and tax authorities.

Artigo Recebido em 26/09/2011 Aprovado em 21/05/2012.

* Discente do curso de Ciências Contábeis- PUC-MG. Contato: marcelo_h_correa@hotmail.com

Introdução

No exercício da gestão empresarial e na busca incessante de melhores resultados as entidades contábeis podem usufruir de inúmeros incentivos e direitos constantes na legislação pátria, levando-se em conta, inclusive, que a capacitação técnica e o profissionalismo de funcionários e parceiros comerciais são indispensáveis ao ideal funcionamento da empresa.

Como principal contrapartida na valorização e no reconhecimento da essencialidade acima apontada, as empresas, geralmente, remuneram seus funcionários e parceiros com o exclusivo pagamento de salários ou honorários, o que, dependendo do contexto, pode não assegurar a permanência destes no quadro operacional da entidade.

Neste contexto e em se tratando de sociedades anônimas de capital fechado, a legislação vigente em cenário nacional prevê diversos mecanismos que aperfeiçoam a didática de remuneração e possibilitam a maior satisfação dos envolvidos, incluindo-se entre estas práticas a emissão de Partes Beneficiárias.

Referido instituto jurídico/contábil consubstancia-se, em inaugural resumo, em um título negociável, representativo do direito de crédito sobre os lucros da empresa emitente em determinado período, sem valor nominal e estranho ao capital social, criado a qualquer tempo pela companhia mediante deliberação em Assembléia Geral Extraordinária.

Como meio de distribuição de riquezas a utilização de Partes Beneficiárias enseja diversas repercussões tributárias, haja vista que os frutos provenientes do pagamento de referidos títulos podem ser interpretados ora como “outros rendimentos” sujeitos à incidência do imposto de renda, ora como “distribuição de lucros” sem a incidência de referido tributo; justificando-se a importância do estudo proposto, portanto, na relevância que se deve dar às possíveis interpretações a fim de se resguardar a entidade da prática de qualquer infração legislativa.

Há que se destacar, ademais, que partindo de uma metodologia pautada nas técnicas explicativa e aplicada, o artigo elaborado na sequência indicará e interpretará tanto os entendimentos doutrinários quanto jurisprudenciais acerca do tema proposto, buscando evidenciar, ao final, quais são os pontos pilares para o correto tratamento da controvérsia.

A política tributária nacional: propósitos e incidência sobre a renda

O convívio e a organização dos seres humanos em sociedade dependem de certa forma, da gerência e da supervisão por parte do Poder Público, eis que, representando a soberania do ente federativo, este poder possui a prerrogativa e o dever de mensurar os fatos e as atitudes que convalidam os ideais e as ambições fundamentais de existência conjunta.

Para tanto, são necessários recursos econômicos sem os quais a manutenção do aparato estatal mínimo seria impossível.

No Brasil, assim como na maioria dos demais países, os recursos geridos pelos entes federativos (União, Estados e Municípios) são primordialmente provenientes de receitas tributárias, o que segundo Kohama (2001, p. 88) pode ser entendido como “o resultado da cobrança de tributos pagos pelos contribuintes em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do Estado.”

A receita tributária, nesta esteira, decorre diretamente da cobrança de tributos, os quais, segundo o Art. 3º da Lei n.º: 5.172/66 - Código Tributário Nacional, correspondem à “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Dito de outra forma, toda prestação pecuniária cobrada pelo Poder Público de seus jurisdicionados em decorrência de expressa previsão legal, sem representar qualquer tipo de sanção pela prática de ato ilícito e que seja destinada à satisfação dos deveres do Estado, consubstancia um tributo e uma obrigação social que independe da manifestação de vontade direta do contribuinte/cidadão.

Percebe-se, assim, que as arrecadações tributárias possuem o propósito primordial de munir os entes federativos de recursos financeiros suficientes para a manutenção dos serviços indispensáveis à ordem e ao convívio social.

Portanto, em que pese qualquer interpretação diversa, certo é que a política tributária nacional não deve ser entendida como prática de fins meramente arrecadatórios, mas sim como um meio para que o Estado alcance as condições necessárias para cumprir e custear suas funções sociais.

Por serem entes dotados de personalidade jurídica e indispensáveis ao funcionamento da economia, as pessoas jurídicas também são contribuintes tributários, sempre que verificada a prática do fato gerador de qualquer dos tributos previstos na legislação pátria.

Dentre estes diversos tributos destaca-se o “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, de competência da União Federal, devidamente lastreado e amparado na Constituição Federal (artigos 153, inciso III, parágrafo 2º) e no Código Tributário Nacional (artigos 43 à 45).

Segundo Baleeiro (2009) a renda “é o produto, fluxo ou acréscimo patrimonial inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação”. Diferentemente da renda, o mesmo autor define provento, como “resultado de um acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou mas que ainda produz rendimentos”.

Assim, o fato gerador de referido imposto, tal como se deduz de sua própria denominação legal, é a obtenção de renda ou proventos de qualquer natureza.

Pelo que até aqui se expôs, verifica-se que tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas que auferem “renda” ou “proventos econômicos de qualquer espécie”, no curso de um determinado exercício financeiro, estão condicionadas ao pagamento do respectivo “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, fazendo-se indispensável com que a gestão tributária de cada um destes entes seja feita com o máximo de atenção e obediência à legislação tributária, de modo a se definir com precisão e respaldo técnico tudo aquilo que, na época própria, servirá ou complementar a base de cálculo de referido tributo.

As sociedades empresárias: conceito e formas de captação de recursos

Em linhas gerais, as sociedades podem ser entendidas como a reunião de duas ou mais pessoas, com objetivos específicos, propensas ou não a obtenção de lucro.

Para Campinho (2009, p. 38), as sociedades são “o resultado da união de duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, que, voluntariamente, se obrigam a contribuir, de forma recíproca, com bens ou serviços, para o exercício proficiente de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados auferidos nessa exploração.”

No ordenamento jurídico pátrio, a propósito, estão previstas diversas formas de regularização e enquadramento societário, dentre as quais se destacam as seguintes: a) sociedade em nome coletivo; b) sociedade em comandita simples; c) sociedade limitada; d) sociedade anônima (de capital aberto ou fechado); e) sociedade em comandita por ações.

As sociedades anônimas, forma de organização empresarial com maior importância para o presente estudo, são segundo Coelho (2003), aquelas em que o capital se divide em ações. Os sócios são chamados de acionistas e respondem pelas obrigações sociais até o limite do preço de emissão das ações que possuem. Para o autor, a principal classificação das sociedades anônimas divide-se em abertas e fechadas, sendo a primeira categoria, aquelas cujos valores mobiliários são admitidos à negociação nas bolsas de valores ou mercado de balcão e a outra, as que não emitem valores mobiliários negociáveis nesses mercados

Há que se destacar, em oportuno, que ainda que não sejam autorizadas ao comércio de títulos mobiliários nas bolsas de valores, ainda assim as sociedades anônimas de capital fechado podem emitir títulos específicos e passíveis de negociação em âmbito particular, compreendendo-se entre estes as partes beneficiárias.

Para Coelho (2003, p.151), partes beneficiárias “são valores mobiliários que asseguram ao seu titular direito de crédito eventual contra a sociedade anônima emissora, consistente numa participação nos lucros desta”. O autor destaca ainda que por se tratar de crédito eventual, nada poderá ser reclamado da sociedade se ela não registrar lucro num determinado exercício.

Percebe-se, assim, que as partes beneficiárias ilustram uma modalidade de se conferir um direito de crédito à terceiro, estranho à sociedade, sendo certo, ainda, que este crédito somente poderá ser exigido no caso de ter a sociedade obtido lucro em um período previamente definido entre as partes.

Na maioria das vezes em que há a opção pela emissão destes valores mobiliários pretende a sociedade, de alguma forma, otimizar sua didática de remuneração e possibilitar a maior satisfação e a motivação de seus funcionários e parceiros comerciais.

Carvalho e Eizirik (2002) destacam que as partes beneficiárias têm inúmeros propósitos, podendo, por exemplo, servir como meio de pagamento de negócios de natureza contratual bilateral; incentivo para diretores de companhias, substitutiva ou

conjugadamente como sistema de remuneração variável e ainda como forma de levantamento de recursos para a companhia emissora (por serem títulos de crédito). Entretanto, para os autores, a principal função das partes beneficiárias é a desoneração do caixa social relativamente aos encargos com que a sociedade não deseja arcar naquele momento.

Nesta senda, verifica-se que a emissão de partes beneficiárias repercute diretamente no contexto econômico da sociedade emitente e do próprio beneficiado, representando, de tal modo, alguma vantagem econômica para ambos.

Enquanto vantagem econômica, certo é que os rendimentos provenientes de partes beneficiárias renderão repercussões fiscais, cabendo aos envolvidos (emitente e favorecido) a correta interpretação da legislação aplicável, inclusive porque a autoridade fazendária pública poderá presumir tratamento divergente daquele pretendido pelos particulares, impondo-lhes penalidades por eventual descumprimento do ordenamento jurídico.

Em suma, entendendo a entidade contábil pela viabilidade da emissão das partes beneficiárias, esta deverá analisar e definir de forma prévia o correto tratamento jurídico e contábil a ser dado aos eventuais proventos futuros, advertindo o beneficiário acerca de suas conclusões, tudo com o escopo de evitar a prática de infrações legislativas e a frustração dos resultados esperados.

A polêmica em torno do tema

Constatou-se até aqui que, no caso específico das sociedades anônimas de capital fechado, estas podem emitir os valores mobiliários denominados “partes beneficiárias”, os quais conferem ao titular a prerrogativa de, dada a ocorrência de lucro ao final do exercício, participarem na distribuição destes em percentual previamente definido e estipulado.

As partes beneficiárias, entretanto, possuem pouco contorno legislativo e, por isso mesmo, são pouco utilizadas no contexto empresarial pátrio.

Um dos principais problemas oriundos da limitação legislativa condiz com a própria definição da natureza jurídica do instituto, haja vista que este poderá ser entendido como “participação nos lucros” ou, até mesmo, como “contraprestação salarial”.

De toda forma, certo é que independentemente da maneira com que for entendido o instituto, este irá gerar repercussões diretas em âmbito fiscal, principalmente porque a sociedade emitente, dependendo de seu entendimento, se fará responsável pelas retenções e recolhimentos tributários provenientes da emissão de referidos títulos e do pagamento dos lucros ajustados.

Melhor explicando, se as partes beneficiárias forem entendidas como uma forma dissimulada de contraprestação salarial deverá a companhia emitente se ater às responsabilidades de retenção na fonte dos valores devidos à título de imposto de renda e dos demais encargos sociais incidentes sobre o salário. Noutra norte, se for o instituto entendido como distribuição de lucros, as partes envolvidas deverão solucionar a seguinte indagação: as partes beneficiárias representam um “acréscimo patrimonial” sujeito à incidência do imposto de renda no âmbito daquele que recebeu referidos títulos ou apenas representam a distribuição de numerários que já foram tributados na pessoa jurídica e que por isso não devem ser tributados junto aos seus detentores?

Tratando dos pontos pilares que respaldam as expectativas fiscais e particulares para solucionar o impasse supracitado, é que propõe-se as seguintes considerações:

Os argumentos e diretrizes que guarnecem e justificam a pretensão de incidência do Imposto de Renda sobre as Partes Beneficiárias

Entre as possíveis interpretações acerca do tratamento tributário que deve ser destinado aos rendimentos provenientes de partes beneficiárias existe aquela que, tal como noticiado acima, se orienta e justifica pela incidência do imposto de renda sobre referidos ganhos.

Como reiteradamente discutido, as partes beneficiárias representam uma participação de seus detentores nos lucros eventualmente obtidos por uma entidade contábil durante um determinado exercício financeiro.

A previsão legal, propriamente dita, para a criação e alienação das partes beneficiárias encontra-se nos artigos 46 e 47 da Lei Ordinária n.º: 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas.

Portanto, uma vez emitidas, as partes beneficiárias irão garantir ao detentor uma “remuneração” pelos serviços prestados à companhia, implicando, desta feita, em provável acréscimo patrimonial após a competente realização/resgate do título.

Enquanto acréscimo patrimonial, fácil e justificável se torna a pretensão de aplicação do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a fim de se fazer incidir sobre os proventos as repercussões do imposto de renda:

Tem-se, aí, o primeiro e principal argumento fiscal para a justificativa de incidência tributária do imposto de renda sobre as partes beneficiárias emitidas por sociedades anônimas de capital fechado, desde que o fruto de referidos títulos ingresse positivamente (aumentando) ao patrimônio de seu detentor.

Há que se repisar, outrossim, que não se discute no presente estudo a incidência tributária do imposto de renda sobre o montante total dos lucros obtidos pela sociedade e que foram distribuídos por via das partes beneficiárias, haja vista que sobre este montante total a incidência do imposto de renda é inconteste. O que de fato se discute, reitere-se, é a incidência deste imposto sobre os proventos que acrescem o patrimônio do beneficiário, ou seja, além do lucro ser tributado na pessoa jurídica que emitiu as partes beneficiárias os proventos daí decorrentes constituem ou não o fato gerador para uma nova incidência do imposto de renda sobre o patrimônio do titular?

Sob amparo da ótica fiscal existem argumentos diversos que convalidam a pretensão desta nova incidência tributária, sendo o marco destes argumentos a didática imposta pelo artigo 635 do Decreto Lei n.º: 3000/99 onde se diz que “estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os interesses e quaisquer outros rendimentos de partes beneficiárias pagas a pessoas físicas.”

Referido instituto legal, que em conjunto ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, tornou-se pilar das orientações fiscais para a cobrança do imposto de renda sobre as partes beneficiárias pagas a pessoas físicas, é corroborado, ainda mais, pela norma contida no artigo 7º, inciso II, da Lei n.º: 7.713/88: “ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (...) II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas”.

Verifica-se, assim, que a legislação específica do imposto de renda se amolda com perfeição às perspectivas fiscais, fazendo premente, portanto, a incidência do indicado imposto sobre os proventos advindos das partes beneficiárias.

De forma simples e em resumo de tudo o que por ora se discutiu, pode-se afirmar que, segundo a interpretação fiscal e por decorrência direta das diretrizes legais supracitadas, o lucro distribuído por via das partes beneficiárias tanto é tributado

enquanto um todo e integrante do patrimônio da entidade contábil, quanto após a sua fragmentação e divisão aos detentores.

Os argumentos e diretrizes que guarnecem e justificam a pretensão de não incidência do Imposto de Renda sobre as Partes Beneficiárias

Prosseguindo na análise proposta e dada sua especial relevância para o estudo proposto, não se pode perder de vista o conceito de lucro para fins contábeis.

Em linhas gerais, referido instituto contábil constitui a superação das receitas em relação as despesas de uma determinada entidade durante um exercício financeiro, o que, inclusive, ilustra a metodologia do princípio contábil da confrontação de receitas e despesas.

Como destacado alhures, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica por parte das sociedades ou mesmo por parte de pessoas físicas.

Referida ponderação possui relevância neste estudo na medida em que se torna necessário destacar que a disponibilidade econômica apta à incidência tributária do imposto de renda não decorre de mera superação das receitas sobre as despesas.

Afirma-se o exposto porquanto o lucro visado pela legislação tributária leva em consideração a prerrogativa de ser autorizado à entidade contábil, primeiramente, a dedução regulada de eventuais prejuízos acumulados, o que, entre outras coisas, viabiliza a manutenção e o equilíbrio da atividade financeira.

Nesta esteira, tornou-se necessário determinar o que seria lucro para fins específicos de tributação, tendo Pêgas (2008, p. 301) alcançado o entendimento de que o lucro fiscal “é o lucro após a compensação dos prejuízos fiscais. Sobre este valor que serão efetuados os cálculos dos tributos sobre o lucro”.

Ocorre, todavia, que tornou-se pilar da segurança jurídica contra eventuais abusos de tributação o princípio do “*no bis in idem*”, o qual, para Carraza (2007, p. 573), quer dizer que “em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política”.

Assim, tem-se que um valor sujeito à tributação pelo imposto de renda em uma determinada entidade contábil não pode integrar a base de cálculo para uma nova

incidência deste mesmo tributo quando da distribuição dos resultados, sob pena de, atuando de forma contrária, restar violado o princípio jurídico supracitado.

Tanto é assim que a Lei Ordinária n.º: 9.249/95, em seu artigo 10, dispõe que “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.”

Em diapasão à orientação legal supracitada tem-se o comando do *caput* do artigo 48, da Instrução Normativa n.º: 93, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que dispõe que “não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual”.

Interpretando referidos dispositivos legais, Pêgas (2008, p.234) chegou à seguinte e didática conclusão: “todos os valores recebidos a partir de 1996 como distribuição de lucros devem ser considerados como rendimentos isentos”. Segundo o autor, os valores recebidos de empresas optantes pelo SIMPLES, pelo lucro presumido e pelo lucro real, são considerados como rendimentos isentos e não-tributáveis.

Nesta esteira, resta justificada a tese que se orienta pela didática de que tudo aquilo que já foi tributado enquanto integrante do patrimônio da pessoa jurídica não poderá ser novamente tributado após deixar o patrimônio desta para ingressar ao patrimônio dos beneficiários.

As partes beneficiárias e a legislação trabalhista

Em determinadas passagens deste estudo foi mencionado que a concessão e o pagamento de partes beneficiárias para pessoas físicas pode vir a ser entendido como uma forma dissimulada de contraprestação salarial, repercutindo, portanto, nas questões práticas que orientam as relações empregatícias.

Para fins legais a remuneração do trabalhador não se limita ao pagamento pecuniário do salário propriamente dito, haja vista que a grande maioria dos benefícios concedidos habitualmente pelo empregador irão compor a remuneração básica do empregado, integrando o valor destas ao cálculo de todos os tributos e benefícios

incidentes sobre as relações de emprego (imposto de renda, contribuições ao INSS, 13º salário, férias, etc).

Em diapasão ao entendimento supra, tem-se o artigo 457 da Consolidação das Leis Trabalho – CLT.

Ocorre que, como os encargos sociais assumidos pela empresa quando da contratação formal de um empregado representam aumento considerável de suas obrigações fiscais, tornou-se comum em cenário nacional a concessão dissimulada de vantagens econômicas ao empregado com a perspectiva de contornar a legislação trabalhista e evitar o aumento substancial dos desembolsos mensais.

Noutras palavras, as empresas têm adotado, atualmente, formas de remuneração diversas que visam coibir a incidência dos encargos trabalhistas.

Por isso, a Justiça do Trabalho há muito pacificou o entendimento de que qualquer contraprestação remuneratória praticada pela empresa com habitualidade deverá integrar o salário do trabalhador, fazendo-se incidir, sobre o total, as alíquotas legalmente definidas a título de encargos.

Assim, como os rendimentos divididos por via das partes beneficiárias podem ser pagos diretamente à um pessoa física que não se encontra formalmente vinculada à empresa, existe o risco de ser esta contraprestação associada ao pagamento de salário, vindo a ser a empresa obrigada ao reconhecimento do vínculo e aos recolhimentos daí derivados.

Ponderando os possíveis reflexos da legislação trabalhista em eventual comparação dos rendimentos pagos por via das partes beneficiárias ao conceito de remuneração, Bernardes (2009, p. 24) concluiu que “caso se caracterize como mera forma de retribuição pelos serviços prestados à companhia, há grande possibilidade de se sustentar a natureza remuneratória salarial ou como *pro labore*, caso se trate de pessoa física ou jurídica respectivamente. Não existindo disciplina da legislação tributária e trabalhista específica sobre o tema, há o risco do reconhecimento desta natureza pela fiscalização destas áreas.”

Verifica-se, portanto, que as partes beneficiárias poderão, na ótica da legislação trabalhista, representar uma forma dissimulada de remuneração, competindo à empresa, neste caso, o dever de reconhecimento e anotação do vínculo daquele que obteve os benefícios da distribuição dos lucros.

Há que se destacar, por fim, que para a ocorrência da hipótese supracitada não basta com que tenha a pessoa física recebido os proventos divididos por via das partes beneficiárias, fazendo-se imperioso a ocorrência de todos os demais requisitos previstos na legislação trabalhista para tanto.

Dito de outra forma, em que pese a possibilidade de ocorrência da hipótese em análise, o reconhecimento de eventual natureza salarial às partes beneficiárias estará sujeita à ocorrência concomitante de diversos outros requisitos trabalhistas (submissão do beneficiário ao poder diretivo do empregador, exclusividade na prestação de serviços, etc.).

De toda forma, o que é importante neste estudo é destacar mais uma vertente interpretativa que pode ser dada aos proventos distribuídos por via das partes beneficiárias, o que, entre outras coisas, torna ainda mais evidente a fragilidade e a limitação da legislação específica deste indicado título econômico.

A confrontação das teorias interpretativas e o entendimento jurisprudencial acerca da controvérsia em debate

Não sendo exaustivo o contorno legislativo acerca de determinado ponto ou instituto, as contradições identificadas pelos jurisdicionados podem ser solucionadas mediante o conhecimento do entendimento jurisprudencial.

Segundo Venosa (2003), a jurisprudência pode ser interpretada como um conjunto de decisões, formada mediante ao trabalho diuturno dos tribunais.

Percebe-se, portanto, que havendo qualquer conflito de interpretações a respeito de uma matéria eventualmente pendente de legislação definitiva, a interpretação dada pelos tribunais acerca da controvérsia representará a forma de solução do caso até ulterior aprimoramento da legislação.

Sobre o correto tratamento tributário que deve se dar aos rendimentos provenientes do pagamento das partes beneficiárias, pode-se destacar o seguinte:

O entendimento administrativo formalizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil acerca da controvérsia em análise

Antes de se prosseguir com o tratamento da jurisprudência acerca do tema em debate, é importante destacar que, em que pese o poder de orientação das autoridades administrativas, as decisões proferidos nesta esfera não possuem o condão de exaurir o debate entre o fisco e os contribuintes, na medida em que qualquer solução nesta seara ainda poderá ser discutida em âmbito judicial.

Noutras palavras, a decisão administrativa não vincula o contribuinte frustrado ao aceite definitivo da decisão, haja vista que o mesmo poderá se valer do Poder Judiciário para buscar a reforma que pretende.

Todavia, ainda que não seja uma decisão definitiva e irrecorrível, certo é que o entendimento administrativo formalizado pelas autoridades tributárias competentes deve ser levado em consideração pelos contribuintes, haja vista que qualquer descaracterização ou utilização contrária do entendimento administrativo tornará a hipótese propensa à incidência de sanções pecuniárias.

Assim sendo, resta incontestemente a importância do conhecimento da forma em que a matéria é interpretada em âmbito administrativo para que sejam evitados problemas e discussões desnecessárias com o fisco.

Pretendendo ilustrar, conforme quadro 1, a tendência da jurisprudência administrativa sobre a questão da incidência ou não do imposto de renda nos rendimentos provenientes de partes beneficiárias distribuídas à pessoas físicas, percipientes são as seguintes decisões proferidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Quadro 1: Decisões da Receita Federal

<p>RENDIMENTOS DE PARTES BENEFICIÁRIAS OU DE FUNDADOR. INCIDÊNCIA CONTRIBUTIVA</p>	<p>Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, os interesses e quaisquer outros rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador pagos a pessoas físicas</p>
<p>RENDIMENTOS DE PARTES BENEFICIÁRIAS ATRIBUÍDOS A PESSOAS JURÍDICAS.</p>	<p>Os rendimentos de partes beneficiárias, pagos ou creditados a pessoas jurídicas, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento, sendo o imposto devido exclusivamente na fonte, quando o rendimento não for tributado no ajuste de encerramento do período de apuração. Indefere-se o pedido de restituição, por não se configurar a hipótese legal de indébito tributário.</p>

Fonte: Brasil (2009, 2011)

Verifica-se, portanto, que em esfera administrativa a questão levada à discussão no presente estudo se resolve com a utilização da interpretação de que sobre as partes beneficiárias distribuídas por sociedade anônima de capital fechado, seja para pessoa física seja para jurídica, deve haver a incidência do imposto de renda sobre a disponibilidade econômica adquirida pelo beneficiário.

O entendimento judicial acerca dos reflexos tributários sobre as partes beneficiárias pagas a pessoas físicas

Como se era de esperar, a controvérsia discutida neste estudo não representa uma novidade absoluta no mundo jurídico e contábil, o que quer dizer que em situações concretas o judiciário já foi provocado para conhecer das diversas interpretações possíveis de serem conferidas ao caso e proferir seu entendimento de modo a equilibrar os interesses públicos e particulares. Assim sendo e levando-se em conta a supremacia das decisões judiciais na solução de conflitos tributários entre particulares e o Poder

Público, cumpre trazer ao presente estudo um exemplo do entendimento judicial acerca da matéria, qual seja:

Quadro 2: Entendimento Judicial

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE ATIVA. PRELIMINAR REJEITADA. ARTIGO 10, DA LEI Nº 9.249/95. VEDAÇÃO À DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE LUCROS OU DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS A ADMINISTRADORES. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (...)

2. A controvérsia situa-se na extensão do conceito legal de "beneficiário", a quem o artigo 10 da Lei n.º: 9.249/95 confere a especial prerrogativa de receber lucros ou dividendos de pessoa jurídica, sem a incidência do imposto de renda, seja na fonte, seja na própria declaração de rendimentos. 3. A interpretação do preceito, tanto em si, como vinculado ao subsistema normativo a que imediatamente adere, revela que é inequívoco que o artigo 10 da Lei n.º: 9.249/95 adotou a técnica conceitual da legislação societária que, na disciplina do regime de participação estatutária nos lucros, não confunde e, pelo contrário, distingue, a situação de administradores e empregados, de um lado, e dos acionistas, de outro.

4. A participação, instituída em favor de empregados, administradores e partes beneficiárias (artigo 190, LSA) precede à apuração do lucro líquido, que pode ser distribuído aos acionistas. Primeiramente, tem-se o resultado do exercício, do qual são deduzidos os prejuízos e a provisão para o IRPJ (artigo 189, LSA), calculando-se, então, as participações para, somente depois, se apurado lucro líquido, promover-se eventual distribuição a acionistas, o que revela a impossibilidade de presumir-se que o artigo 10 da Lei n.º: 9.249/95, na referência à expressão "lucros", tenha sequer pretendido, ou mesmo logrado, atingir a situação dos administradores que, pelo rigor da lei, não participam da distribuição dos lucros líquidos (artigo 191, LSA). E, de fato, a legislação fiscal, tanto antes como depois, assim não procedeu, pelo contrário: prova da cisão normativa e da própria disciplina específica, de uns e outros, é o artigo 35 da Lei n.º: 7.713/88 que, ao cuidar da tributação de lucros distribuídos, atingiu não os administradores, mas apenas acionistas, no âmbito das sociedades anônimas.

5. A distinção entre acionistas e administradores é maior do que a existente entre

administradores e empregados, não apenas conceitualmente, como no âmbito do trato legal, conforme revelado pelas normas societárias.

6. No entanto, a disciplina da participação nos lucros aproxima, mas não identifica, a situação de empregados e administradores, como revela o artigo 190 da Lei n.º: 6.404/76, ou seja, seria mais razoável, pela perspectiva sistêmica, agrupar num mesmo tratamento normativo as duas categorias, mas, não, administradores e acionistas, como proposto a partir da leitura extensiva do artigo 10 da Lei n.º: 9.249/95.

7. É certo que o artigo 10 da Lei n.º: 9.249/95 rompeu com o regime de tributação de lucros e dividendos, na fonte e na declaração de rendimentos, mas apenas em favor dos acionistas, a título de incentivo ao investimento produtivo, concentrando exclusivamente na sociedade a incidência fiscal, antes da própria distribuição do lucro líquido: opção legislativa, constitucionalmente válida, sem direito à extensão para administradores.

8. Assim sendo, é certo que a expressão "lucros", inserida no artigo 10 da Lei n.º: 9.249/95, não se refere às participações devidas aos administradores, porque estes devem ser sempre pessoas físicas, por exigência expressa do artigo 146 da Lei n.º: 6.404/76, e, pois, jamais poderiam ser beneficiários da isenção de imposto de renda da pessoa jurídica, como previsto no preceito fiscal aludido, bem ao contrário dos lucros líquidos ou dividendos, que integram o patrimônio jurídico dos acionistas, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas e, como tais, tributadas se não fosse a isenção para ambas concedida, como incentivo fiscal ao investimento produtivo. (...) - (BRASIL, 2007).

Fonte: Brasil (2007)

Percebe-se, pelo exposto, que o Poder Judiciário não ignorou a fragilidade legislativa, tendo reconhecido, noutro norte, a necessidade de definição da correta interpretação que deve ser dada aos reflexos tributários decorrentes da distribuição de partes beneficiárias.

Segundo a decisão supra, verifica-se que o impasse a ser solucionado em casos como o proposto cinge-se na delimitação da abrangência do conceito de beneficiário instituído pelo artigo 10 da Lei Ordinária n.º: 10.925/95; haja vista que apenas à estes pode ser conferida a isenção do imposto de renda sobre os proventos recebidos em decorrência da distribuição de lucros por pessoas jurídicas.

Conforme o entendimento jurisprudencial supracitado, a verdadeira intenção do Poder Legislativo ao editar a Lei 10.925/95 foi conferir apenas aos sócios e acionistas a prerrogativa de beneficiários, aptos a receberem proventos isentos de nova incidência do imposto de renda quando os lucros já tiverem sido tributados na própria pessoa jurídica que os divide.

Desta feita, para o judiciário, em se tratando de partes beneficiárias distribuídas e pagas à pessoas físicas que não sejam sócias ou acionistas da pessoa jurídica emitente dos títulos, haverá a incidência do imposto de renda sobre os proventos, independentemente de qualquer outra interpretação que se possa fazer sobre o artigo 10 da Lei Ordinária n.º: 10.925/95.

Conclusão

Como dito ao longo deste artigo, planejar com antecedência as formas de remuneração que serão adotadas pelas sociedades empresárias representa uma antecipação consciente por parte do empresário, eis que fortifica seus laços com parceiros comerciais e também com funcionários de alto padrão.

Para tanto, pode a sociedade valer-se de diversos mecanismos, tendo sido evidenciado nesta oportunidade aquele que diz respeito à emissão e à distribuição de partes beneficiárias.

Ocorre, todavia, que referidos títulos econômicos possuem insuficiente contorno legislativo para assegurar ao empresário sua utilização efetiva e livre de riscos.

Afirma-se o exposto porquanto, conforme discutido, a concessão de referidos títulos à pessoas físicas envolvidas no cotidiano da sociedade emitente pode representar para o fisco uma hipótese de incidência do imposto de renda, ao compasso que, para o beneficiário, poderá esta concessão representar uma distribuição de lucros já tributados na pessoa jurídica e, portanto, isenta de nova tributação.

Tanto a vertente adotada pelo fisco para defender a incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica por parte do beneficiário, quanto a vertente almejada pelos contribuintes para evitar esta tributação, encontram respaldo legal e doutrinário em cenário nacional.

Vale dizer que, em que pese a intenção legislativa de criar leis isentas de interpretações contraditórias, no caso específico proposto e analisado ao longo deste

artigo, percebeu-se a fragilidade e a insuficiência dos contornos legais traçados para a matéria.

Afirma-se o exposto porquanto, além de terem sido enfatizadas as diretrizes legais que respaldam as intenções fiscais e também as questões particulares, restou comprovado que a matéria já foi submetida à apreciação por parte do Poder Judiciário que, com a atribuição de pacificar e uniformizar a metodologia de interpretação, reconheceu a complexidade da matéria e buscou solução com amparo em contundentes e extensos estudos.

Pois bem; uma vez levada a questão à apreciação judicial, certo é que a jurisprudência deve ser utilizada como medida de precaução por parte das sociedades empresárias, a fim de evitar qualquer contratempo diante às autoridades administrativas responsáveis pela fiscalização tributária.

Noutras palavras, pretendendo valer-se das partes beneficiárias, deve a sociedade considerar o entendimento judicial acerca dos reflexos tributários incidentes sobre o instituto para que, então, seja feito um estudo com menor risco de questionamento.

Sobre o entendimento jurisprudencial cumpre epigrafar que, tanto em esfera administrativa quanto judicial, as autoridades responsáveis pelo julgamento da matéria se orientam pela diretriz que implica na incidência do imposto de renda sobre os proventos distribuídos por via das partes beneficiárias; ou seja, os lucros distribuídos aos possuidores de partes beneficiárias, ainda que tributados na pessoa jurídica, devem ser submetidos à uma nova incidência do imposto de renda em esfera particular.

Nesta esteira e levando-se em conta tudo o mais que se trabalhou durante a elaboração do estudo proposto, pode-se concluir que a distribuição de partes beneficiárias à pessoas físicas ligadas à sociedade e que não sejam sócias ou acionistas da entidade, representa uma hipótese de acréscimo patrimonial propensa à incidência do imposto de renda, sendo prudente, portanto, que as sociedades empresariais se orientem neste sentido e que a informação seja passada diretamente aos beneficiários com o propósito de serem evitados atritos fiscais.

É oportuno destacar, ainda, que a incidência do imposto de renda sobre os proventos distribuídos com as partes beneficiárias só ocorrerá, como dito, quando os beneficiários forem pessoas estranhas à sociedade. Noutra giro, sendo o beneficiário sócio ou acionista da entidade emitente, aí sim se verificará a isenção da incidência com

amparo nos dispositivos legais contidos na Lei Ordinária n.º: 9.025/95, eis que os proventos distribuídos serão considerados tributados definitivamente na pessoa jurídica.

Por fim, conclui-se o presente estudo afirmando que o correto tratamento tributário a ser destinado às partes beneficiárias emitidas por sociedade anônima de capital fechado é aquele que se orienta pela incidência do imposto de renda quando os beneficiários não forem sócios ou acionistas da empresa.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BERNARDES, Flávio Couto. **A incidência do imposto de renda com relação às partes beneficiárias gratuitas. Advocacia em Foco – A revista do estagiário da OAB**. Belo Horizonte/MG., Ano 01, Ed. n.º: 01, p. 24-26, agosto/outubro 2009.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional**. 7ª Ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. Consolidação das Leis do Trabalho (1943). **Consolidação das Leis do Trabalho**. 37ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Lei n.º: 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 de dezembro de 1976.

BRASIL. Decreto n.º: 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, 17 de junho de 1999.

BRASIL. Lei n.º: 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 23 de dezembro de 1988.

BRASIL. Lei n.º: 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 27 de dezembro de 1995.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal – Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba. Acórdão número: 06-21126. Publicado em: 20 de fevereiro de 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 23 de março de 2011.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal – Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas. Acórdão número: 05-6895. Publicado em: 20 de julho de 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 23 de março de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional da 3ª Região. Processo: AMS 200261000035449. Rel. Desembargador Nery Junior. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 01 de agosto de 2007.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo código civil**. 10ª Ed. Revista e atualizada de acordo com a Lei Complementar n.º: 128/2008. – Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

CARVALHOSA, Modesto. **Imposto de Renda. Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional**. Revista de Direito Público n.º: 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

CARVALHOSA, Modesto; EIZIRIK, Nelson. **A nova lei das sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial – volume 2**. 6ª Ed. Revista e atualizada de acordo com o novo código civil e alterações da LSA. – São Paulo: Saraiva, 2003.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5ª Edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. **Padrão PUC Minas de normalização: normas da ABNT para apresentação de artigos em periódicos científicos**. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <<http://www.pucminas.br/biblioteca>>. Acesso em: 15 de setembro de 2011.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa n.º: 93, de 24 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>>. Acesso em: 27 de março de 2011.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.