



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10480.005090/96-67
Recurso nº : 103-123.118
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : J. P. M. CONSTRUÇÕES LTDA.
Sessão de : 24 de fevereiro de 2003
Acórdão n.º : CSRF/01-04.404

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – SOCIEDADE LIMITADA: O imposto de renda da na fonte sobre o lucro líquido, no caso de sociedade limitada, só pode ser exigido quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado na data de encerramento do período base.

Se pela redação do contrato social não for possível definir quanto à disponibilidade, cabe à autoridade lançadora a prova de que o lucro fora disponibilizado.

Prestigiando o princípio da verdade material, em virtude da constatação em prova constante dos autos de aumento de capital com a incorporação de lucros, ainda que em períodos pretéritos, conclui-se que a expressão: “*divididos ou suportados na proporção do capital de cada sócio*”, não tem o significado de disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Celso Alves Feitosa, Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Zuelton Furtado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

FORMALIZADO EM: 12 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. 8

Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

Recurso : CSRF nº 103.20.480
Recorrente : PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial de divergência interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 103 – 20.480 de 07 de dezembro de 2.000.

Resta na presente lide a discussão tão somente em relação ao IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – ILL – tributação reflexa de IRPJ, referente a lançamento incidente sobre omissão de receita decorrente da falta de correção monetária dos imóveis em estoque, afastados, tanto o IRPJ como o ILL pela autoridade de primeira instância e mantida pela Terceira Câmara que negou provimento ao recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL E JULGAMENTO EM RECIFE – PE.

A parte recorrida pela PFN – ILL tem a seguinte ementa no acórdão recorrido:

“TRIBUTAÇÃO REFLEXA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – ILL
- Especificamente, com relação ao lançamento do IRF, com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, só ocorre a tributação quando o Contrato Social da contribuinte prevê a distribuição automática dos lucros, independentemente da decisão dos sócios quotistas.”

Argumenta o PFN que o contrato social do recorrido prevê a distribuição dos lucros aos sócios e transcreve o artigo 11:

“Em 31 de dezembro de cada ano, será realizado um balanço para apuração dos lucros ou prejuízos os quais serão divididos ou suportados na proporção do Capital de cada sócio.”



Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

Argumenta que não há nenhuma condição que impeça ou limite o repasse do lucro aos sócios, desde que tenha sido devidamente apurado, ocorrendo tal fato, o efeito previsto, sua transferência aos sócios, ocorrerá automaticamente, sem qualquer óbice. É claramente desnecessário que a cláusula do contrato social do recorrido acima citada determinasse que caso apurado lucro, este fosse distribuído imediatamente aos sócios. Depreende-se tal disposição com a mera leitura da cláusula. Diz que a intenção dos sócios de distribuição automática é clara.

Frente a tal disposição contratual, resta claro que os lucros distribuídos não são propriedade do recorrido, mas propriedade dos sócios, o que significa que os sócios passam a Ter, automaticamente, a disponibilidade jurídica de tais quantias.

Traz como paradigma o Acórdão 106-11.225 de 11 de abril de 2.000, onde os membros da Sexta Câmara mantiveram, por maioria de votos negar provimento em caso similar, tendo sido vencido o relator, conselheiro Wilfrido Augusto Marques, tendo sido designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito.

O PFN transcreveu parte do voto vencedor que tem a seguinte redação:

“De acordo com a cláusula sétima do contrato social, fls. 20/21, os sócios quotistas teriam direito a um quinhão do lucro apurado. Portanto, há previsão de disponibilidade econômica imediata aos sócios quotistas do lucro líquido, (...)”

O contribuinte defende a tese de que a disponibilidade econômica ou jurídica, para definição do fato gerador do Imposto de Renda, somente se configuraria na existência de registro contábil da destinação do lucro para distribuição dos quotistas.

“Engana-se o contribuinte em tal assertiva, pois o lucro somente teria outra destinação, diferente da prevista no contrato social, caso houvesse

Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

deliberação expressa por parte dos sócios quotistas dando-lhe outra finalidade; como por exemplo, para aumentar capital social. Não sendo o caso, a disponibilidade jurídica está configurada na cláusula do contrato social que determina a distribuição dos lucros. Não havendo deliberação contrária à distribuição, pressupõe-se a disponibilidade jurídica imediata aos sócios, de acordo com a cláusula contratual.”

Pede o recorrente a reforma do decidido para que se dê provimento ao recurso de ofício interposto pelo DRJ Recife.

O Presidente da Terceira Câmara, através do Despacho 103-0.039/2.002 de folhas a 736 deu seguimento ao recurso especial.

Ciente do recurso do PFN a empresa apresentou as contra-razões de folhas 741 a 745, argumentando, em epítome o seguinte:

No auto de infração se exigia o oferecimento a tributação das receitas a saber:

1. Recebidas e não apropriadas ao resultado, no montante de CR\$ 1.510.676.979,75, porque decorrentes de vendas de imóveis cuja eficácia do negócio estava condicionada a liberação da hipoteca em favor da Caixa Econômica Federal, agente financeiro que desta forma gravava o bem negociado;
2. Insuficiência de apropriação de receita de correção monetária nos montantes de Cr\$ 147.446.382,49 em 1992, Cr\$ 835.790.203,95, 4, em 06/92 e 2.459.429.887,30, em 12/92, respectivamente.

Em sua impugnação sustentou em relação a primeiro item que agira de acordo o item 10 da IN SRF 67/88 que reconhecia ser suspensiva a condição que subordinasse a eficácia do negócio jurídico à liberação da hipoteca.



Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

Acrescentou ainda que tais receitas transitaram pelos resultados nos anos subseqüentes. Insurgiu também contra o segundo item.

A autoridade monocrática excluiu integralmente o ILL sob a argüição de não haver no contrato social e alterações até 1992, previsão de distribuição imediata do lucro apurado para os sócios no encerramento do balanço.

A decisão da Primeira Instância, confirmada pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes foi no sentido de aplicar à espécie a inteligência que emana da IN SRF nº 63/97, a saber:

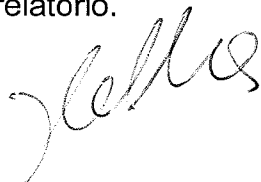
Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713/88, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica ao sócio quotista, do lucro líquido apurado.

Cita julgados do Primeiro Conselho de contribuinte.

Acrescenta ainda que a receita objeto da autuação, sequer transitou por resultado no período nela abrangido, pois a autuada registrou como receitas de exercícios futuros e nos exercícios seguintes apropriara ao resultado.

É o relatório.



Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve o seu seguimento deferido, dele conheço.

Para iniciar a decisão mister se faz transcrever o polêmico artigo 35 da Lei nº 7.713/88, verbis:

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

Art. 35 - O sócio-quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base.

Desde sua edição tal norma fora contestada nos tribunais, primeiro porque a lei previa a exigência já no ano-base de 1988, segundo porque o lucro apurado nem sempre é distribuído.

Em relação ao primeiro item a maioria dos contribuintes alegaram a quebra do princípio constitucional da anualidade e anterioridade.

Em relação ao segundo item, argumentavam os contribuintes afronta ao conceito de renda previsto no artigo 43 do CTN, uma vez que o fato gerador só ocorre quando da disponibilidade econômica ou jurídica, logo antes que o recurso estivesse disponível para o titular de empresa individual, para o quotista na limitada e para o acionista na S.A, não poderia se falar em exigência do Imposto de Renda incidente sobre os lucros, que além de tudo nem sempre são distribuídos.



Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

Depois de um longo caminho no judiciário finalmente o STF se pronunciou sobre o assunto.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em sessão do dia 30/06/95, julgando o Recurso Extraordinário nº 172058-1 SANTA CATARINA, versando sobre - Ato Normativo Declarado Inconstitucional, limites, tendo como relator o Ministro Marco Aurélio, decidiu por Unanimidade:

"ACORDÃO"

Vistos, relatados e discutidos estes autos acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário para, decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei 7.713/88, **declarar inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "o sócio cotista, salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa o assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido outra finalidade que não a de distribuição.** No mérito deliberou dar provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal "a quo", a fim de que o decida, conforme julgamento prejudicial da inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro Ilmar Galvão, que declarava a constitucionalidade integral do dispositivo questionado (grifo nosso)."

A ementa do acórdão supra mencionado, em relação ao sócio cotista tem a seguinte redação.

*"IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE. – SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal **quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata**, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior." (Grifamos).*

Confrontando o texto do acórdão com a ementa parece haver uma ligeira contradição ou pelo menos uma parte nebulosa que poderia gerar dúvida, é que o texto do acórdão dá a idéia de que no caso de silêncio do contrato social ou

na quando a distribuição do lucro não dependa de assentimento dos sócios, estaria configurada a disponibilidade, enquanto que na ementa o texto leva à interpretação de que somente estaria configurado o fato gerador se o contrato prevê expressamente a disponibilidade.

Tal dúvida é resolvida facilmente pela leitura do voto do relator quando fala do tributo em relação à sociedade limitada, verbis:

Página 19, último parágrafo:

“Relativamente às sociedades por quotas, cumpre sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir a manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional. No caso, não se abre campo propício à aplicação da Lei das Sociedades Anônimas, porque sempre subsidiária, a depender do silêncio do contrato social e da compatibilização ante as regras mínimas constantes no Decreto 3.708/19.

Na conclusão página 20, item “c” diz o ministro relator:

“c) O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio quotista, quando o contrato social encerra por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo.

Analisando o voto não há dúvida de que para a ocorrência do fato gerador do IR fonte sobre o lucro líquido, artigo 35 da Lei nº 7.713/88, duas são as condições:

- 1) Que o contrato preveja expressamente a disponibilidade econômica ou jurídica.
- 2) Que essa disponibilidade seja imediata. (aspecto temporal).

Ora o texto do voto é claro, a condição de disponibilidade deve ser expressa no contrato, o silêncio ou quaisquer redações que não levem à certeza de tal disponibilidade, cabe à autoridade lançadora, verificar a efetiva distribuição. Mas não é só isso pelo há ainda outra condição que a disponibilidade seja imediata, ou seja na data do balanço e não em datas futuras.

Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

O próprio texto do voto determina uma investigação, quando diz que “caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo”, em outras palavras: depende do contrato ou, em caso de dúvida no texto contratual quanto à efetividade da disponibilidade na data do balanço, deve a autoridade provar a efetiva distribuição.

A incidência do Imposto de Renda na Fonte, depende da disponibilidade econômica ou jurídica; da renda ou proventos conforme definido no CTN.

A disponibilidade econômica surge no momento em que o recurso esteja disponível para o beneficiário em sua conta corrente bancária ou em moeda.

A disponibilidade jurídica surge no momento em que o beneficiário, embora ainda não podendo utilizar o recurso, passa a ter juridicamente direito sobre aquela quantia lançada, por exemplo; um proprietário que aluga seus imóveis através de uma administradora, deve considerar os recursos como recebidos por ocasião do pagamento à administradora, mesmo que essa venha a repassá-los no mês seguinte, deve considerar para efeito do imposto de renda na data do pagamento por parte dos inquilinos. A administradora não poderá dar outro destino ao valor recebido senão entregá-lo ao senhorio, portanto não depende de deliberação sua. Concluindo a disponibilidade jurídica ocorre quando os recursos embora não estejam fisicamente à disposição do beneficiário, a eles tem direito por valor certo e imutável e independente de deliberação de qualquer outra pessoa, física ou jurídica.

Feitas essas considerações transcrevamos a cláusula do contrato que trata do assunto contida no artigo 11 folha 155.

“ARTIGO 11º

“Em 31 de dezembro de cada ano, será realizado um balanço para apuração dos lucros ou prejuízos os quais serão divididos ou suportados na proporção do Capital de cada sócio.”

Analisando a cláusula acima, poderia à primeira vista o interprete entender que há disponibilidade dos lucros, pois do ponto de vista contábil somente



Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

podemos falar em divisão se houver distribuição, porém numa análise mais acurada desse texto podemos afirmar que ele apenas indica que os lucros serão divididos e não distribuídos, mas não é só isso, pela decisão do STF, além da previsão de distribuição ela tem que ser imediata, o artigo do contrato social nada fala sobre o aspecto temporal.

Além disso como determinou o próprio STF cada caso tem de ser analisado, na presente lide, além da cláusula não ser expressa quanto à distribuição e nem quanto ao tempo, o que implicaria na inversão do ônus da prova ou seja a autoridade deveria provar a distribuição.

Mas não são somente essas as razões para manter afastada a exigência; o recorrente transcreve parte do voto vencedor do acórdão paradigma fl. 725, onde a Conselheira relatora diz:

*“Engana-se o contribuinte em tal assertiva, pois o lucro somente teria outra destinação, diferente da prevista no contrato social, caso houvesse deliberação expressa por parte dos sócios quotistas **dando-lhe outra finalidade; como por exemplo, para aumentar capital social.** Não sendo o caso, a disponibilidade jurídica está configurada na cláusula do contrato social que determina a distribuição dos lucros. Não havendo deliberação contrária à distribuição, pressupõe-se a disponibilidade jurídica imediata aos sócios, de acordo com a cláusula contratual.” (Grifamos).*

Analisando o processo, especificamente os contratos sociais e suas alterações, verifico que a parte relativa à lide que fala sobre a realização do balanço e a apuração dos lucros tem a mesma redação, já transcrita, constando do contrato inicial firmado em 16 de setembro de 1.980, folha 130, CLÁUSULA OITAVA, e na alteração e consolidação de folhas 151 a 158, firmada em 26 de maio de 1989, ARTIGO 11º, fl. 155.

Verifico que através da alteração contratual firmada em 25 de julho de 1988, fls. 148 a 150, os sócios quotista deliberaram aumento do capital social de Cz\$ 3.000.000,00 (três milhões de cruzados) para Cz\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco



Processo nº : 10480.005090/96-67
Acórdão nº : CSRF/01-04.404

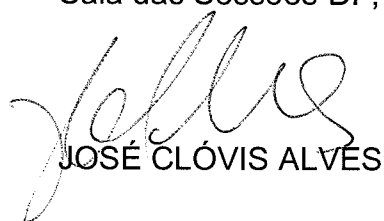
milhões de cruzados), mediante a utilização de Cz\$ 6.426.641,81 de reserva de capital e, Cz\$ 15.573.358,19 de reserva de lucros, permanecendo ainda como reserva de lucros o valor de Cz\$ 3.958.143,20, tudo consta da folha 149.

Ora há prova material nos autos que a cláusula constante do contrato social não significa disponibilidade e muito menos a distribuição automática dos lucros, pelo contrário, se assim fosse não se formariam reservas de lucros, na realidade as provas processuais apontam exatamente para a hipótese prevista pela relatora do acórdão paradigma para não exigência do tributo, ou seja a formação de reserva de lucros para aumento de capital como ela diz textualmente no último parágrafo da folha 732.

Diante de tantos argumentos contrários ao lançamento, torna-se impossível a reforma do acórdão guerreado e o atendimento do requerido pelo digno representante da Fazenda Nacional.

Assim, conheço o recurso apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional e no mérito NEGO-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões-DF, 24 de fevereiro de 2003.


JOSÉ CLÓVIS ALVES