



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Recurso nº. : 121.306
Matéria: : IRF - ANOS: 1993 a 1996
Recorrente : SERVIÇOS DE PATOLOGIA CLÍNICA LTDA.
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 06 DE JUNHO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.316

IR FONTE – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – IMPOSTO A RECUPERAR ACUMULADO – COMPENSAÇÃO – Com a vigência da Lei 9.430/96, que deu nova feição à tributação desse tipo de sociedade, remanescendo saldo após a compensação do que a pessoa jurídica reteve dos sócios, a diferença acumulada decorrente de retenção sofrida a título de antecipação do devido na declaração de rendimentos, incidente sobre receitas de prestações de serviços a outras pessoas jurídicas, é compensável com o IRPJ e outros tributos e contribuições, nos termos do artigo 74 do mesmo diploma legal e normas complementares.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERVIÇOS DE PATOLOGIA CLÍNICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRÉSIDENTE e RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, THAISA JANSEN PEREIRA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (Suplente), ROMEU BUENO DE CAMARGO, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

Recurso nº. : 121.306
Recorrente : SERVIÇOS DE PATOLOGIA CLÍNICA LTDA.

RELATÓRIO

SERVIÇOS DE PATOLOGIA CLÍNICA LTDA., já qualificada nos autos, por intermédio de seu procurador (doc. fl.90), apresenta recurso objetivando a reforma da decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora.

Tratam os autos de pedido de compensação dos créditos do Imposto de Renda Retido na Fonte acumulados nos anos-calendário 1993 a 1996, com tributos e contribuições administradas pela SRF que, de início, deram origem a vários processos que foram neste apensados (termo de juntada fl.21).

Preliminarmente seu pedido foi examinado e indeferido pelo Delegado da receita Federal em Governador Valadares (fls. 19/20).

Cientificada, tempestivamente, apresentou sua manifestação de inconformidade de fls. 24/25.

A autoridade de primeira instância manteve o indeferimento de seu pleito em decisão de fls. 80/84, assim ementada:

**"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Extinção - Compensação- Incabível a
compensação na forma estabelecida pela IN SRF n.º21/97, com as
alterações da IN SRF n.º 73/97, do valor excedente, apurado antes da
vigência da Lei n.º 9.430/96, do imposto retido das sociedades civis de
prestação de serviço de profissões legalmente regulamentadas em
relação ao imposto retido dos sócios por ocasião da distribuição de
lucros."**





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

Desta decisão tomou ciência (AR de fls.86) e, na guarda do prazo legal, seu procurador (doc. de fl. 90) requer a reforma da mesma sob os fundamentos sumariados a seguir:

- que as receitas recebidas pelos clientes da empresa foram retidas por pessoas jurídicas com base no Decreto n.º 2.397/87 a até 1996 foram compensados nas declarações de IRRF dos sócios;
- conforme o art. 1º do referido diploma legal, o imposto de renda - pessoa jurídica não incidia sobre lucro apurado pelas sociedades civis;
- nos termos do art. 2º , desse mesmo diploma legal, o lucro era considerado automaticamente distribuído aos sócios na data do encerramento do período – base, conforme participação de cada um nos resultados da sociedade. Tributado Na pessoas físicas, compensado com o retido na pessoa jurídica;
- até 1996, procedeu conforme as planilhas apresentadas;
- como as declarações de IRPJ de 1993 a 1996 foram apresentadas no formulário IV, não constou a informação dos montantes retidos pelas pessoas jurídicas e nem as compensações nas DIRPFs;
- pelas cópias dos balanços, em anexo, vê-se claramente que existe um saldo com a Receita federal, vez que a sociedade teve retenções que foram atualizadas monetariamente;
- na hipótese e não ter uma Lei, instrução ou Medida Provisória para regularizar a situação das pendências de 1993 a 1996, não quer dizer que o contribuinte deixe de lado o seu direito de apropriar.

Juntou os documentos de fls. 91/101.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

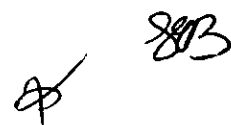
A autoridade julgadora "a quo" indeferiu a restituição pleiteada sob os seguintes, entre outros, fundamentos:

"Conforme o caput do art. 1º do Decreto-lei nº 2.387/87 o imposto de renda das pessoas jurídicas não incidia sobre o lucro apurado pelas sociedades civis em comento. Segundo o art. 2º, caput, desse mesmo diploma legal, o lucro apurado era considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data do encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um dos resultados da sociedade. Não obstante isso, o imposto de renda retido na fonte incidia sobre as receitas provenientes da prestação de serviços pelas sociedades civis, conforme ressaltado mais à frente.

*Por sua vez a IN – SRF nº 199/88, tendo em vista as disposições contidas nos arts. 1º a 4º do indigitado Decreto –lei, estabeleceu em seu item 4, que o lucro distribuído aos sócios estava sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, como antecipação do devido na declaração de pessoa física, aplicando-se a tabela do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado. Já no seu item 10, a referida IN estabeleceu que o "imposto de renda retido na fonte sobre as receitas da sociedade somente poderá ser compensado com o que a sociedade tiver retido de seus sócios, no pagamento de rendimentos e lucros. Esse último dispositivo introduziu para o presente caso, assim, a chamada **compensação vinculada**.*

Ainda sobre o assunto, o item 5.1 da In SRF nº 30/88 dispôs que caso o valor do imposto retido na sociedade civil seja superior ao retido dos sócios, o valor excedente poderá ser compensado nos recolhimentos subseqüentes.

No presente caso a requerente vem pleitear a título de compensação, na forma estabelecida na IN SRF nº 21/97, com as alterações da IN nº 73/97, justamente o valor excedente supramencionado, acumulado entre os anos – calendário de 1993 a 1996, uma vez que a partir de 1º de janeiro de 1997 as sociedades civis de profissões regulamentadas ficaram impedidas de realizar a compensação vinculada, por força da lei nº 9.430/96 que deu novo tratamento tributário a essas sociedades.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

Ocorre, que ao estabelecer as hipóteses passíveis de restituição/compensação, o art. 2º da IN SRF nº 21/97, com as alterações da IN nº 73/97, assim dispôs, in verbis:

(...)

Da leitura do dispositivo supra, depreende-se que o pleito da interessada poderia, em princípio, adequar-se apenas à hipótese referida no inciso I.

Entretanto, o imposto de renda retido na fonte sobre os serviços prestados pela sociedade no período em análise está capitulado em legislação específica (DL nº 2.030/83, art. 2º; DL nº 2.065/83, art. 1º, III; Lei nº 7.450/85, art. 52; Ports. MF números 314/86 e 28/94; e M.P. nº 544/94, art. 6º; e Lei nº 9.064/95, art. 6º).

Nesse contexto, a compensação vinculada, prevista no item 4 da IN SRF nº 199/88, tem como intuito apenas impedir que aquela parcela da renda, que também compõe o lucro, auferida através da prestação de serviços pelas sociedades civis, sofra nova incidência do imposto de renda, na pessoa do sócio, quando da distribuição dos lucros. Esse dispositivo evita, portanto a ocorrência de bis in idem, ou seja, que haja duas tributações, impostas pelo mesmo agente, recaindo o encargo fiscal sobre a mesma matéria tributária.

Por outro lado, a parcela da receita de serviços, que não compôs o lucro, foi tributada legalmente apenas uma única vez, conforme legislação específica retro citada. Nesses casos, não se consubstancia, assim, a hipótese de pagamento indevido ou a maior que o devido, prevista no inciso I do art. 2º da IN SRF nº 21/97, com as alterações da IN SRF nº 73/97.

Nessa mesma linha de raciocínio se encaixa o item 5.1 da In SRF nº 30/88, vale repetir, dispondo que caso o valor do imposto retido na sociedade civil seja superior ao retido dos sócios, o valor excedente poderá ser compensado nos recolhimentos subseqüentes. Tal disposição aplicar-se-ia para aqueles anos em que porventura o imposto de renda retido dos sócios fosse maior do que o imposto retido na sociedade civil. Poderia então o valor excedente do imposto retido da sociedade civil em anos anteriores ser compensado com a parcela retida dos sócios que superasse o imposto retido da sociedade no ano-corrente. Evitar-se-ia, portanto, a possibilidade de ocorrência de bis in idem num período que compreendesse vários anos – calendário.

Com a vigência da Lei nº 9.430/96, as sociedades civis de profissões regulamentadas passaram a ser tributadas pelo imposto de renda de acordo com as normas aplicáveis as demais pessoas jurídicas. Assim, o valor do imposto retido da requerente superior ao retido dos sócios nos anos de 1993 a 1996, não compensados de forma vinculada naquele período e agora pleiteados na forma da IN SRF nº 21/97, com as alterações da IN SRF nº 73/97, restaram como retidos na fonte em conformidade com a legislação vigente na época, não havendo, portanto, previsão legal para sua restituição ou compensação.”

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

Esses argumentos estão em perfeita consonância com a legislação vigente e nada mais a acrescentar.

Assim incorporo-os como parte integrante de meu VOTO e nego provimento ao recurso

Sala das Sessões - DF, em 06 de junho de 2000


SUELI FIGÊNIA MENDES DE BRITTO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator Designado

Com a devida vênia da eminente Conselheira Relatora, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas, me permito divergir do seu entendimento sobre a matéria.

2. Para rememorar, a discussão que remanesce nestes autos teve origem com a pretensão da recorrente de ver compensado com o imposto de renda da pessoa jurídica, ou com outros tributos ou contribuições, parcelas do imposto retido na fonte nos anos de 1993 a 1996, incidente sobre receitas da sociedade civil de prestação de serviços profissionais.

3. O indeferimento do pleito da recorrente pelo julgador singular se deu ao fundamento de que, em síntese:

- trata-se de compensação vinculada;
- as retenções em excesso se referem a incidência previstas em legislação específica, não havendo a hipótese de pagamento indevido ou a maior, conforme previsto no inciso I, do art. 2º, da IN-SRF nº 21/97, com as alterações da IN-SRF nº 73/97;
- não há previsão legal para restituição ou compensação do imposto retido da recorrente a maior do que o que ela reteve dos sócios nos anos de 1993 a 1996.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

4. Desde a edição do Decreto-lei nº 2397/87, a tributação desse tipo de sociedade passou a se dar na fonte sobre os lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios. Sobre o assunto, confira-se o que dispõem os artigos 1º e 2º desse diploma legal:

**Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento da cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.*

§ 1º A apuração do lucro da cada período-base será feita com observância das leis comerciais e fiscais, inclusive correção monetária das demonstrações financeiras, computando-se:

- omissis.

Art. 2º O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade.

§ 1º O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do Imposto de Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

§ 2º Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no parágrafo anterior.

§ 3º O Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o art. 1º poderá ser compensado com o que a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros. (Os destaques não são do original).

4.1 FÁCIL é constatar pela simples leitura desses dispositivos legais, que o legislador optou por modalidade de tributação que consagrou o regime de incidência exclusiva sobre os lucros distribuídos, rendimentos, ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues às pessoas físicas dos sócios, abandonando a tradicional base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, ou seja, o lucro real.

4.2 A sistemática sofreu modificações com o advento da Lei nº 8.541/92, que instituiu três formas de tributação para o tipo de sociedade em comento, passando então o contribuinte a dispor de três opções, a saber: 1) lucro real, 2) lucro presumido e, a terceira, que correspondia à forma criada pelo aludido Decreto-lei, ou seja, tributação exclusiva nas pessoas físicas dos sócios. Esta última forma vigeu até 31/12/96, quando restou revogada com a entrada em vigor da Lei nº 9430/96, a partir de primeiro de janeiro de 1997." No caso concreto, a pessoa jurídica permaneceu, até 31/12/96, na terceira forma de tributação.

4.3 Observar que a norma instituidora da modalidade de tributação, como não poderia deixar de ser, se preocupou em delimitar o campo de incidência de forma a eliminar a tributação direta sobre o lucro da pessoa jurídica. São reveladores desse entendimento os destaques inseridos nos trechos suso transcritos, merecendo realce excerto do *caput*: "*não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado*"

4.4 Harmonicamente, visando eliminar qualquer gravame tributário diretamente sobre os lucros da pessoa jurídica, a regra criou exceção à tributação dos rendimentos dos sócios na fonte, para impedir que as receitas da pessoa jurídica que já tivessem sido tributadas, pudessem vir a sê-lo novamente por ocasião da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

distribuição aos sócios. Confira-se o excerto grifado no antes transcrito parágrafo 1º, do artigo 2º: *"exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º"*. Como solução para os casos de excesso de retenção sofrida em relação às retenções feitas pela sociedade civil, permitiu a norma a compensação de saldos dessa natureza com os recolhimentos futuros de imposto na fonte retido dos sócios. Parágrafo 3º do mesmo artigo: *"sobre receitas da sociedade [...] poderá ser compensado"*.

4.5 Importa sublinhar, ainda, que as retenções na fonte sofridas pela sociedade civil em tela, incidiram sobre receitas de prestações de serviços a outras pessoas jurídicas e se deram a título de antecipação do devido na declaração. Tais retenções na fonte, conforme cediço, não constituem tributação definitiva, posto que dependem da apuração de resultado final, quando, então, serão compensadas com o imposto devido apurado ou geração imposto a restituir. É o que estabelece o Artigo 2º, do Decreto-lei nº 2.030/83, norma legal que, ou lado de outras no mesmo sentido, foi citada pelo julgador monocrático às fls. 82, como sendo "legislação específica" aplicável à modalidade de tributação em comento. O dispositivo tem a seguinte redação:

"Art. 2º Ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 3% (três por cento), as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, como remuneração por serviços prestados, às sociedades civis de que trata o artigo 1º, item I, do Decreto-lei nº 1.790, de 9 de junho de 1980.

§ 1º O imposto de renda descontado na forma deste artigo será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos da beneficiária." (Grifei).

4.6 No regime de tributação escolhido pela pessoa jurídica em causa, no período em foco (1993 a 1996), o excesso de retenção sofrida em relação às retenções que eram feitas, não gerava restituição automática da maneira como ocorria – e ainda hoje ocorre – com os optantes pela tributação com base no lucro real ou

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

pelo lucro presumido. Os excessos eram contabilizados como imposto a recuperar, conta do ativo circulante, e ali permaneciam até o surgimento de oportunidade de compensação, podendo acontecer de o saldo persistir por vários anos.

4.7 Com o advento da Lei nº 9.430/96, que a partir de janeiro de 1997 deu nova feição à tributação em tela, restou revogada a excepcional forma de tributação das sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, o que as incluiu no rol comum daquelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real ou optantes pela tributação com base no lucro presumido. No entanto a norma que impôs essa modificação deixou de prever regra transitória dando tratamento aos casos ora sob análise, ou seja, não respondeu à indagação sobre que destino dar aos saldos de impostos a recuperar acumulados pela sociedade civil. A lacuna deixada pela lei pode e deve ser suprida pelo aplicador do direito, tarefa que, no presente caso dispensa maiores esforços de hermenêutica, dada a evidência do elemento finalístico contido nos dispositivos ora em apreço, claramente indicador no sentido de que a sociedade civil, na sistemática então vigente, não seria contribuinte de fato do imposto de renda, atuando tão-somente como responsável por retenção e recolhimento na fonte.

4.8 Ante tais colocações flui serena a convicção de que, até por falta de base legal, naquele período não podia a pessoa jurídica ser diretamente onerada com a incidência do imposto de renda. A conclusão que se impõe, portanto, é no sentido de que, em se tratando de valores retidos a título de antecipação do devido na declaração e, na ausência de imposto devido que o absorva por compensação, a alternativa que se apresenta é a compensação do excesso com outros tributos ou contribuições, conforme autoriza o artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

4.9 Assim, não obstante a legalidade das retenções sofridas, a compensação dita vinculada pelo julgador singular, em face da excepcionalidade das circunstâncias, há que ser superada no caso concreto.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000498/97-35
Acórdão nº. : 106-11.316

5. Feitas essas considerações, resta comentar sobre as incoerências apontadas pelo julgador de primeiro grau às fls. 83.

5.1 De antemão, há que se reconhecer, a documentação carreada aos autos deixa a desejar quanto ao propósito de constituir prova incontestada do auferimento das receitas, bem assim, das retenções sofridas.

5.2 Em termos contábeis, no entanto, as cópias autenticadas em cartório das demonstrações contábeis de fls. 91 a 101 trazidas aos autos com o recurso, guardam coerência com as peças analíticas de fls. 26 a 71. Assim, considerando-se que a escrituração mantida com observância das leis comerciais e fiscais, enquanto não impugnada com provas em sentido contrário, depõe a favor do seu titular, e que, quanto à parte consistente antes apontada, não houve por parte do Fisco providências com vistas a elidi-la como meio probante, há que se deferir o pleito da recorrente no sentido da compensação com outros impostos ou contribuições, das retenções sofridas no período analisado, no valor acumulado em 31/12/96 de R\$ 4.339,91, acrescido das devidas atualizações.

6. Posto isso, é meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 06 de junho de 2000


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA