



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.002291/2001-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.892 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente KIENAST & KRATSCHMER LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL. SOCIEDADE LIMITADA. INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO.

O STF decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do ILL, instituído pela Lei nº 7.713/88, na hipótese em que o contrato social não preveja a disponibilidade econômica ou jurídica, aos sócios cotistas, do lucro apurado na data do encerramento do período-base pela pessoa jurídica constituída sob a forma de cotas de responsabilidade limitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório pleiteado, homologar as compensações realizadas nos autos, até o limite do crédito reconhecido, e deferir a restituição das parcelas ainda disponíveis, nos termos do relatório e voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O presente litígio tem por objeto **pedido de restituição** apresentado pelo sujeito passivo em 13/11/2001 relativo a **pagamento indevido de ILL** (e-fls. 02/03), bem como **2 (dois)**

pedidos de compensação vinculados ao referido pedido de restituição, o primeiro apresentado em 13/11/2001 (e-fl. 74), e o segundo em 28/11/2001 (e-fl. 75).

O despacho decisório, exarado em 24/04/2006, indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações, sob o argumento de decadência do direito de repetição do indébito (e-fls. 97/98).

Proposta manifestação de inconformidade (e-fl. 105 e ss.), a DRJ de origem negou-lhe provimento (e-fl. 156 e ss.).

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário (e-fl. 173 e ss.), o qual foi julgado parcialmente procedente pela Segunda Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que decidiu que não ocorreu a decadência do direito à repetição do indébito, e determinou o retorno dos autos à unidade fazendária de origem para análise das demais questões envolvendo o pedido de restituição e as declarações de compensação (e-fl. 211 e ss.).

A Fazenda Nacional, por sua vez, interpôs recurso especial, havendo a 2ª Turma da CSRF decidido manter o acórdão recorrido, conforme acórdão n.º 9202-00.793, assim ementado (e-fl. 270 e ss.):

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

ILL. SOCIEDADE LIMITADA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. PRAZO.

Tratando-se de pedido de restituição/compensação de Imposto Sobre o Lucro Líquido - ILL, exigido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com base no artigo 35 da Lei n.º 7.713/88, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 172.058/SC, com decisão publicada em 03/08/1995, o termo *a quo* do prazo prescricional de 05 (cinco) anos para o pleito da contribuinte é a data da publicação da Instrução Normativa SRF n.º 63, de 25/07/1997, que atribuiu efeito *erga omnes* à decisão da Suprema Corte, reconhecendo a não incidência de aludido tributo, ampliando a suspensão daquele dispositivo legal, contemplada na Resolução do Senado Federal n.º 82/1996.

Recurso especial negado.

(...)

Devolvidos os autos à unidade fazendária de jurisdição do sujeito passivo, em 28/09/2010 foi exarado despacho decisório por meio do qual indeferiu-se o pedido de restituição e não se homologou as declarações de compensação, conforme razões a seguir expostas, *in verbis* (e-fls. 319 e ss.):

O Supremo Tribunal Federal - STF, via controle difuso, em diversas ações impetradas por contribuintes, declarou a inconstitucionalidade da expressão "acionista" (S/A) constante do *caput* do artigo 35 supracitado.

No que se refere à expressão "sócio quotista", o STF estabeleceu a seguinte distinção:

- Se no contrato social inexistir dispositivo determinando a disponibilidade imediata de lucros, prevalece a inconstitucionalidade e o IRRF sobre o lucro líquido é inconstitucional;
- Se no contrato social existir dispositivo prevendo a disponibilidade imediata, econômica ou jurídica, a norma é constitucional, sendo válida a exigência do IRRF sobre o lucro líquido.

O Senado Federal, por intermédio da Resolução n.º 82/1996, DOU 19/11/1996, suspendeu a execução da expressão "acionista" nos termos estabelecidos pelo STF.

O interessado não apresentou qualquer cópia do contrato social vigente no encerramento dos anos-calendário em pauta, relativos aos recolhimentos de ILL. As cópias juntadas aos autos restringem-se à nova redação do Contrato Social alterado em 19 de novembro de 1999 - 48ª alteração às fls. 38/44, em 28/11/2003 - 50ª alteração às fls. 53/65 e em 31/03/2006 - 52ª alteração às fls. 99/108.

Ainda que o Contrato Social alterado é posterior aos períodos em questão, encontra-se registrado em sua cláusula 7ª *que os ganhos e perdas são comuns a todos os sócios na razão proporcional dos seus respectivos quinhões no fundo social de acordo com o apurado no balanço anual encerrado em 31 de dezembro de cada ano*, concluindo-se que em períodos mais recentes havia sim disponibilidade jurídica dos rendimentos.

Se a alteração citada traduz a situação da época dos recolhimentos, os valores apontados são devidos, inexistindo, qualquer indébito a favor do interessado.

(...)

Proposta manifestação de inconformidade (e-fl. 337 e ss.), a DRJ de origem negou-lhe provimento, conforme acórdão assim ementado (e-fl. 466 e ss.):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SOCIEDADE POR QUOTAS. CONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal, em interpretação conforme a Constituição, declarou que somente ocorre inconstitucionalidade, na exigência do imposto sobre o lucro líquido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando o contrato social for omissivo quanto à distribuição dos lucros, ou prever, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição, por não caracterizar a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro apurado.

ALEGAÇÃO DE PREJUÍZO. IMPERTINÊNCIA.

A alegação de que não seria devido ILL dada a apuração de prejuízo, ainda que viesse a ser confirmada, ensejaria, no máximo, a ocorrência de pagamento indevido, mas não permite o reconhecimento de direito creditório pleiteado no prazo alterado pela decisão do Conselho de Contribuinte de 05 anos a partir da publicação da IN SRF 63, de 1997, posto que não corresponderia ao ILL exigido e pago em função da lei declarada inconstitucional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

(...)

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário (e-fl. 495 e ss.) onde alega, em síntese, que não há em seu contrato social vigente à época dos fatos previsão para distribuição automática de lucros no encerramento do período-base.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, logo, dele tomo conhecimento.

Trata-se, no caso, de pedido de restituição apresentado em 13/11/2001, e de duas declarações de compensação a ele vinculadas, onde o sujeito passivo informa como direito

creditório os seguintes pagamentos alegadamente indevidos, feitos a título de imposto sobre o lucro líquido - ILL (e-fl. 2):

Período	Recolhimento	Valor
1990	30/04/1991	9.001.385,95
1991	30/04/1992	3.021.546,00
1992	31/07/1992	2.531,89
1992	31/08/1992	3.095,94
1992	30/09/1992	3.840,36
1992	24/04/1996	816,82
1992	24/04/1996	816,82
1992	24/04/1996	816,82

O ILL encontra previsão na Lei nº 7.713/1988, cujo art. 35 assim estabelece:

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

(...)

Referida norma foi, entretanto, julgada parcialmente inconstitucional pelo STF, conforme disposto na ementa e na parte decisória do acórdão proferido no âmbito do julgamento do RE 172.058/SC, a seguir transcritas:

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. (g.n.)

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - **ACIONISTA**. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, **ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional**, isto diante da Lei nº 6.404/76. (g.n.)

(...)

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 nº 7.713/88, declarar a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", a 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 do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a 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 de prejudicial de inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro limar Galvão, que declarava a constitucionalidade integral do dispositivo questionado. (g.n.)

(...)

Na esteira dessa decisão, o Senado Federal publicou a Resolução nº 82/1996, nos seguintes termos:

O Senado Federal resolve:

Art. 1º. É suspensa a execução do art. 35 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º. Revogam-se as disposições em contrário.

Por sua vez, a SRF publicou a Instrução Normativa n.º 63/1997, que assim estabelece:

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 N.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 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, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.** (g.n.)

(...)

Pois bem, inicialmente deve-se esclarecer que, **em princípio**, relativamente ao primeiro pagamento de ILL indicado na tabela acima, referente ao período-base encerrado no ano de 1990, teria ocorrido a **decadência** do direito de a recorrente pleitear a repetição do indébito, nos termos dos **arts. 165 e 168 do CTN**, c/c/ o disposto na **Súmula CARF n.º 91**, haja vista que transcorreu mais do que 10 (dez) anos entre a data de ocorrência do respectivo fato gerador (31/12/1990) e a data da apresentação do pedido de restituição (13/11/2001).

É a seguinte a redação dos dispositivos acima mencionados:

Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

(...)

Súmula CARF n.º 91

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Ocorre que, **no caso dos presentes autos, a decadência do direito de a recorrente pleitear a repetição de todos indébitos de ILL indicados na tabela acima já foi definitivamente afastada pela 2ª Turma da CSRF no âmbito do acórdão n.º 9202-00.793**, exarado em 13/04/2010 (e-fl. 270 e ss.).

Em conclusão, tendo em vista o trânsito administrativo em julgado dessa matéria no presente processo, **não há que se falar, aqui, em inobservância do disposto na Súmula CARF n.º 91.**

Em relação à matéria de fundo, a DRJ de origem não reconheceu o direito creditório informado pelo sujeito passivo, com base nos seguintes fundamentos (e-fl. 473 e ss.):

Voto:

(...)

No mérito, invocando acórdão do STF, argumenta a interessada não ter ocorrido *efetiva distribuição dos lucros no exercício de 1991 e que isso sequer teria sido possível nos exercícios de 1992 e 1993, tendo em vista a Manifestante ter apurado PREJUÍZO.*

Acerca da questão, cumpre consignar que, da **cláusula 7ª do Contrato Social vigente à época dos fatos**, como invocada pela própria defesa, constava: (g.n.)

Os ganhos e perdas são comuns a todos os sócios na razão proporcional dos seus respectivos quinhões no fundo social de acordo com o apurado no balanço anual encerrado em 31 de dezembro de cada ano.

Ao contrário do que defende a manifestante, tal previsão contratual atribui, sim, disponibilidade jurídica dos lucros aos sócios, como se depreende das razões de decidir, a seguir transcritas, externadas no Acórdão da Quinta Turma de Julgamento da DRJ Campinas, n.º 1.866, de 15 de agosto de 2002, relatado pelo Ilmo. então presidente e julgador José Tarcísio Januário, que, por bem abordar a matéria tratada, são aqui adotadas: (g.n.)

(...)

Conclui-se, portanto, que, independentemente da efetiva distribuição econômica, havendo cláusula de distribuição de lucros aos sócios (**no caso a cláusula 7ª configurando a disponibilidade jurídica**), a incidência do ILL, para os períodos em que apurado lucro líquido pela pessoa jurídica na data do encerramento do período-base, é correta, não se podendo discutir a possibilidade de devolução dos valores recolhidos, porque devidos, conforme a legislação e jurisprudência reproduzidas.

Assim, o argumento da interessada de que os lucros jamais teriam sido distribuídos para os sócios não é capaz de alterar o Despacho Decisório recorrido, pois, conforme ressaltado acima, o Supremo Tribunal Federal já deixou assentado, diante da inexistência de destinação outra que não aos sócios-quotistas - expressa ou não no contrato - ser desimportante a disponibilidade econômica dos lucros, haja vista bastar a disponibilidade jurídica, sendo que, como antes transcrito, *“Os sócios-quotistas titularizam, ordinariamente, situação configuradora de disponibilidade jurídica de rendimentos, pois a percepção do lucro apurado no balanço constitui direito de que se acham irrecusavelmente investidos. Assim, os sócios-quotistas, ressalvada disposição convencional em sentido contrário, possuem, no contexto ora em análise, um crédito revestido de liquidez e certeza.”*

(...)

Em síntese, entendeu o órgão julgador de 1º grau que a cláusula 7ª do contrato social da recorrente, vigente à época dos fatos, amolda-se àquilo que foi decidido pelo STF no âmbito do RE 172.058/SC, referente à **constitucionalidade** do art. 35 da Lei n.º 7.713/88 na hipótese de sociedade por cotas de responsabilidade limitada que efetivamente disponibilize aos sócios, econômica ou juridicamente, lucro apurado ao final de cada período-base (dia 31 de dezembro de cada ano).

Em seu recurso a recorrente alega que nem a referida cláusula 7ª, nem qualquer outra presente em seu contrato social vigente à época dos fatos, preveem distribuição econômica ou jurídica de lucros, mas apenas que a distribuição de lucros, quando e se houver, deverá observar a participação de cada sócio no capital social da pessoa jurídica.

Pois bem, importante transcrever a cláusula 7ª da 40ª alteração do contrato social da recorrente, questionada pela DRJ:

Cláusula 7ª

Os ganhos e perdas são comuns a todos os sócios na razão proporcional dos seus respectivos quinhões no fundo social de acordo com o apurado no balanço anual encerrado em 31 de dezembro de cada ano.

Parágrafo 1º

A título de "Pró-Labore" os sócios poderão retirar cada um a importância que de comum acordo vier a ser entre eles estabelecidos.

Ora, claro está que a cláusula 7ª do contrato social da recorrente, muito ao contrário do afirmado pela DRJ de origem, não estabelece a disponibilização econômica ou jurídica de lucros aos sócios, muito menos que a disponibilização se dará no dia 31 de dezembro de cada ano.

Em verdade, pelo exame da referida 40ª alteração contratual (e-fl. 413 e ss.), é possível verificar que o contrato social da recorrente é **omisso** quanto ao momento em que os lucros serão disponibilizados aos sócios.

Isso posto, no caso, a disponibilização de lucros aos sócios dependerá de deliberação específica, a ser realizada previamente ao momento de cada distribuição.

Caso em que, conforme decidido pelo STF no âmbito do RE 172.058/SC, é inconstitucional a incidência do ILL sobre a disponibilização "**ficta**" do lucro aos sócios-cotistas feita ao final de cada período-base.

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório de ILL indicado no demonstrativo de e-fl. 2, e **(i)** homologar as DCOMPs de e-fls. 74/75 até o limite desse direito creditório, bem como **(ii)** acaso o direito creditório não seja integralmente consumido nas aludidas compensações, seja o valor restante restituído ao sujeito passivo, salvo se já houver sido empregado em outras compensações não tratadas no presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto