



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.002342/2002-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.103 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente ROLIM DE FREITAS & CIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/1990 a 31/12/1995

ILL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.

Não comprovada nos autos, nas disposições dos contratos sociais vigentes na data de ocorrência dos fatos geradores, a indisponibilidade jurídica e econômica, pelos sócios cotistas, dos lucros apurados, a incidência do ILL não se configura indevida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, através do acórdão 14-16.333, que julgou IMPROCEDENTE a solicitação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Trata o presente processo de pedido de restituição de fl. 01, no valor de R\$ 79.661,91, relativo a recolhimento que a interessada alega ter efetuado indevidamente a título de Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL, sob o fundamento de que a norma contida no art. 35 da Lei n.º 7.713/1988 foi declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal – STF, e teve sua execução suspensa pelo Senado Federal, mediante a Resolução n.º 82/1996, tendo o reconhecimento, quanto à inaplicabilidade da norma para a sociedade por cotas, ocorrido com a edição da Instrução Normativa SRF n.º 63, de 24/07/1997.

O interessado protocolizou, também, cumulado com o pleito de restituição, os pedidos de compensação de fls. 64 e 65.

A interessada junta, dentre outros documentos, Darf (fls. 02/07), relativos aos recolhimentos de Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL (código 0764), referente aos anos-base de 1990 a 1993.

Por meio da do despacho decisório n.º 448/02, exarado pela Delegacia da Receita Federal em Sorocaba, foi indeferida a solicitação da requerente, sob o fundamento de que o direito de a contribuinte pleitear a restituição dos créditos pagos entre março/1990 e maio/1993, a título de Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL) estaria decaído, conforme Lei n.º 5.172/66 (CTN), art. 168 c/c o disposto no Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26 de novembro de 1999.

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Irresignada, a contribuinte impugnou o despacho decisório em 15/01/2003 (fls.76/81), alegando, em síntese, que: a) o pedido de restituição refere-se ao Imposto sobre o lucro líquido (ILL) recolhido a maior, apurado no período de 1990 a 1992, e que fora julgado inconstitucional; b) com relação ao prazo para pedir a restituição alegou que o pedido protocolado, em 14/06/2002, fora feito dentro do prazo legal, uma vez que a autoridade fiscal não levou em consideração que se trata de tributo cuja extinção do crédito tributário se deu através da edição da Instrução Normativa n.º 63, de 24/07/1997; c) as decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes se posicionam no sentido de afirmar que o prazo para compensação do imposto pago indevidamente sobre o lucro líquido é de cinco anos contados do reconhecimento legal e expresso do seu direito, o que só ocorreu com a Instrução Normativa n.º 63/97. Ao final, requer a reforma do despacho decisório proferido pela DRF/Sorocaba e o deferimento do pedido de restituição/compensação nos presentes autos.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por **NEGAR PROVIMENTO TOTAL** à impugnação da agora recorrente, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1990 a 31/12/1995

RESTITUIÇÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ILL.

O prazo decadencial para o contribuinte pleitear a restituição ou compensação de tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data de extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional (Ato Declaratório SRF n.º 96/1999).

Segundo dispõe o art. 3º da Lei Complementar n.º 118, de 09 de fevereiro de 2005, para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Solicitação Indeferida

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

A manifestação de inconformidade é tempestiva e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto, dela conheço.

Quanto à lide estabelecida, cumpre esclarecer que a restituição pressupõe a existência de direito creditório do requerente contra a Fazenda Nacional, ou seja, o direito a crédito revestido de liquidez e certeza.

Ocorre, porém, que parte da matéria objeto da decisão impugnada não trata de reconhecimento do direito de crédito, mas sim do prazo em que esse direito poderia ter sido exercido.

Independente de se definir a controvérsia a esse respeito, certo é que há um prazo extintivo para o exercício do pedido de restituição do indébito, e essa tentativa da interessada, na realidade, contraria um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, plenamente consagrado na Constituição Federal, que é o da segurança jurídica.

Com efeito, permitir que sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer um verdadeiro caos na sociedade em consequência do não atendimento ao princípio supra.

No caso em questão, na data do protocolo do pedido de restituição, em 14/06/2002, em relação a todos os pagamentos invocados, já estava decaído o direito

de requerer a constituição do indébito tributário e, conseqüentemente, o direito de restituição.

A par disso, faz-se remissão aos dispositivos legais que regem a matéria, *in verbis*:

Pagamento Indevido

“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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

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

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

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

Decorre das expressas disposições legais que o direito de pleitear o reconhecimento do indébito tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, para que se verifique o disciplinamento a respeito da data da extinção do crédito tributário, cumpre transcrever as disposições do art. 150 também do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Nos exatos termos da Lei Complementar, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento, operando-se, portanto, a extinção no momento em que efetuado o pagamento. No direito posto, em observância à condição expressamente resolutiva prevista na Lei, a

homologação expressa ou tácita apenas vem confirmar a definitividade da extinção do crédito ocorrida com o pagamento antecipado.

Esta interpretação, apesar dos protestos da defesa, encontra-se atualmente corroborada pela positivação do art. 3º Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, nos seguintes termos:

“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

Vale frisar que mesmo antes de editada a precitada Lei Complementar 118/2005, este já era o entendimento da Receita Federal, espelhado no Ato Declaratório SRF nº 96/1999, o qual estabelece em seu item I que *“o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)”*.

Nos autos, verifica-se que o crédito objeto do pedido de restituição, protocolizado em 14/06/2002 (ver carimbo de protocolo à fl. 01), refere-se a pagamentos de ILL efetuados em 30/04/1990, 30/04/1991, 30/04/1992, 29/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 30/10/1992, 30/11/1992, 30/12/1992, 29/01/1993, 26/02/1993, 31/03/1993 e 31/05/1993 (Darf às fls. 102/07), datas estas em que o crédito tributário foi extinto.

Dessa forma, considerando que o presente pedido foi formalizado em 14/06/2002 (ver carimbo de protocolo à fl. 01), já há aqui fundamentos suficientes para se concluir, em obediência aos dispositivos legais citados, pela extinção do direito de pleitear a restituição, por decurso do prazo de cinco anos, previsto no inciso I do art. 168 do CTN, referente a pagamentos efetuados antes de 14/06/1997.

Ainda que assim não o fosse, cumpre observar tratar-se a empresa requerente de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada e, por conseguinte, a questão aqui analisada passa, necessariamente, pelo exame dos efeitos do julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1, efetuado pelo Supremo Tribunal Federal sobre as disposições do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988.

O artigo 35 da Lei 7.713/88 de 29/12/88 que instituiu o ILL, dispõe que:

“Art. 35 - O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao Imposto de Renda Retido 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”

Por sua vez, a ementa do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1, publicada no D.J. em 13/10/95, traz a seguinte redação:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-

se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.

TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

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.

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.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do Direito.

Em decorrência dessa decisão da Suprema Corte, o Senado Federal houve por bem suspender a execução do citado art. 35, da Lei 7.713/88, por meio da Resolução nº 82, de 18/11/1996, apenas no que diz respeito à expressão "o acionista", pois, no tocante ao sócio quotista, a interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, efetivada pelo STF, leva a análise para o caso concreto, observando-se a especificidade do contrato social de cada sociedade.

Visando dar efetividade a tais comandos, e tendo como suporte de validade o Decreto 2.194, de 07/04/1997, o qual dispõe em seu artigo 1º que: *“fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originalmente ou mediante recurso extraordinário”*, o Secretário da Receita Federal editou, em consonância com o julgado do STF, a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/97, com a finalidade de evitar litígios em processos administrativos, sobre as matérias tidas por inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Referida IN estabelece que:

“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, de 2 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.” (*Destaque acrescido*).

De acordo com o parágrafo único supra transcrito, as empresas que não se enquadram como sociedade anônima, somente deixariam de pagar o ILL, quando o contrato social vigente na data do encerramento do período-base de apuração, não previsse a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata do lucro líquido, ao sócio cotista.

Ressalte-se, uma vez mais, que a interessada é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, portanto, enquadra-se nas normas do transcrito parágrafo único.

A par disso, a cláusula XI do Contrato Social de constituição da Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, datado de 20/06/1962, anexado às fls. 25/26, estabelece que:

“Os lucros, bem como os prejuízos, verificados por Balanço Geral encerrado a 31 de dezembro de cada ano, serão divididos entre os sócios, obedecida a proporcionalidade de suas quotas sociais.”

O Instrumento de Alteração Contratual “*Sétima Alteração*” constante às fls.22/23, datado de 18/12/1992, reza após a cláusula terceira:

“Continuam em vigor as demais cláusulas e parágrafos que por este instrumento não foram alteradas”

Nesse sentido, o Instrumento de Alteração Contratual “*Oitava Alteração Contratual*” constante às fls. 17/21, datado de 12/09/1996, assim dispõe em sua cláusula décima terceira:

“Os lucros, bem como os prejuízos, apurados no Balanço Geral levantado em 31 de dezembro de cada ano, após observadas as normas técnicas aplicáveis, ficarão à disposição dos sócios, que decidirão em conjunto a destinação dos mesmos, conforme a situação econômica e financeira da empresa e os seus próprios interesses.”

Finalmente, o Instrumento de Alteração Contratual “*Nona Alteração Contratual*” constante às fls. 13/16, datado de 29/09/1998, reza após a cláusula quarta:

“Continuam em vigor as demais cláusulas e parágrafos que por este instrumento não foram alteradas”

O Ministro Celso de Mello, seguindo o precedente do Tribunal, supra mencionado (RE nº 172.058-1) aclarou a interpretação que deve ser dada ao conceito de disponibilidade jurídica imediata dos rendimentos dos sócios-quotistas, como se pode constatar pelo excerto de seu voto, no RE 198.143-1, julgado em 25/03/97, que transcrevo:

“Cumpre observar neste ponto, por necessário, que existe, em princípio, no que concerne aos sócios-quotistas, uma hipótese de plena disponibilidade tributável. 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.

Esse direito somente não se materializará, inviabilizando, em consequência, a possibilidade de válida incidência do art. 35 da Lei 7.713/88, se o sócio-quotista, em virtude de cláusula expressa constante do contrato social ou em decorrência da aplicação supletiva da legislação concernente às sociedades por ações, não for, ele próprio, o destinatário imediato do lucro líquido, hipótese em que não será lícito reconhecer, quanto a ele, a existência de situação caracterizadora de imediata disponibilidade jurídica ou econômica do lucro líquido apurado.”

Portanto, mesmo que não decaído o direito à restituição, há que se concluir pela inexistência do crédito em favor da requerente, à vista do disposto em seu contrato social, o qual dá conta de que os sócios possuíam a disponibilidade jurídica imediata do lucro líquido da empresa.

Diante do exposto, VOTO pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 28/08/2007 (e-fl. 127), a recorrente apresentou o recurso voluntário em 26/09/2007 (e-fls. 128 e segs.), ou seja tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais destaco abaixo:

I - O Direito

Tanto a Delegacia da Receita Federal em Sorocaba, como a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto, fundamentaram sua decisão de declarar decaído o direito do recorrente de pleitear a restituição, com base:

i) No art. 3º da Lei Complementar n.º. 118, de 09 de fevereiro de 2005: Contudo, esse entendimento não se aplica tendo em visto que o STJ, por intermédio da sua Corte Especial, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da referida Lei 118, a qual estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, como se verifica:

EDcl no AgRg nos EDcl nos EREsp 508152 / PR:

- ART. 3º DA LC 118/05 - APLICAÇÃO RETROATIVA - IMPOSSIBILIDADE - ALEGADA OMISSÃO NO JULGADO EMBARGADO - CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Evidente é o caráter modificativo que a embargante, inconformada, busca com a oposição destes embargos declaratórios, pois pretende ver reexaminada a

controvérsia que foi decidida pela impossibilidade de aplicação retroativa do art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, uma vez que inovou no plano normativo, bem como não-violação do art. 97 da CF, por ausência de reconhecimento de inconstitucionalidade; mantendo-se entendimento de que, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição ocorre após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. 2. Não obstante este julgamento, houve evolução da jurisprudência em relação ao tema. O STJ, por intermédio da sua Corte Especial, no julgamento da AI no EREsp n. 644.736/PE, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei Complementar n. 118/2005, a qual estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, porquanto ofende os princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. Com efeito, in casu, desnecessária a arguição de inconstitucionalidade, porquanto a Corte Especial do STJ já se pronunciou sobre a questão (art. 481, § 1º, do CPC)".

ii) no item I do artigo 165 e no item I do artigo 168: mas, tais itens também não se aplicam ao presente caso, tendo em vista que o direito à restituição dos indébitos do ILL exteriorizou-se em contexto de solução jurídica conflituosa, somente resolvida com decisão do STF, com a Resolução do Senado Federal n.º 82, de 19/11/1996, mas o reconhecimento expresso do direito do contribuinte pela SRF só ocorreu através da publicação da IN SRF n.º 63, de 25/07/1997.

Como o pedido de restituição pela recorrente foi protocolado em 14.06.2002, antes, portanto, de decorrido cinco (5) anos da publicação da referida IN SRF n.º 63 em 25.07.1997, não há de se falar em decadência de seu direito ao indébito.

Esse tem sido o entendimento desse Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se verifica no exemplo que se segue:

Número do Recurso: 146465

SEXTA CÂMARA

Processo n.º 13601.000352/2001-27

Recurso VOLUNTÁRIO

IRF/ILL

Recorrente: TRANSPORTES FÁTIMA LTDA

Recorrida/Interessado: 3a TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 16/08/2006

Ementa: ILL - DECADÊNCIA - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA -TERMO INICIAL - No caso de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, o prazo inicial para contagem do prazo decadencial de restituição do ILL deve ser a data da publicação da Instrução Normativa n.º 63, de 24.07.1997, da Secretaria da Receita Federal.

Decadência afastada.

Com o mesmo teor há dezenas de outras decisões do referido 1º Conselho de Contribuintes.

Também na Câmara Superior de Recursos, prevalece entendimento análogo. Confira-se:

Decisão divergente da Câmara Superior de Recursos:

Acórdão CSRF/01-03.239, de 19 de março de 2001 -

"Decadência. Pedido de Restituição. Termo Inicial.

Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

- a) ...
- b) ...
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária" (grifo nosso)

Assim, vê-se que o pleito da recorrente está em conformidade com o posicionamento majoritário da jurisprudência unívoca desse Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos, devendo-se aplicar o prazo prescricional de cinco anos contados da publicação da Instrução Normativa n.º 63/97, a qual se constitui no ato administrativo que reconheceu expressamente a impertinência da exação em questão.

III - DA MATÉRIA EXTEMPORÂNEA E EXTRA-PETITA

No processo administrativo tributário, que no geral diz respeito a uma controvérsia entre o contribuinte e a Fazenda Pública, relativamente à matéria tributária, a administração compele o contribuinte a cumprir regulamentos e a lei, ao passo que a autoridade administrativa também será obrigada a atuar dentro dos limites legais, sendo esta uma garantia recíproca de que a lei será cumprida.

No presente caso, no entanto, o relator da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto, extrapolou de suas funções de julgador ao inserir em seu voto matéria nova, ou seja, matéria que não tinha sido contemplada no indeferimento do Pedido de Restituição pela autoridade de Sorocaba da RFB e, conseqüentemente, tampouco pela requerente na Manifestação de Inconformidade, ou seja, inseriu matéria que não estava em julgamento, o que é vedado pela legislação.

Para ilustração, reportemo-nos a Portaria da Receita Federal do Brasil - RFB n.º. 10.875/2007, editada por conseqüência da Lei 11.457/2007 que transferiu as atividades relativas à tributação, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais do MPS para a SRF, dando origem a SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, portaria essa editada não para inovar, mas sim para enquadrar as normas do MPS às da antiga SRF, atual RFB. _

Vejam os artigos da Portaria RFB n.º. 10.875/2007:
CAPITULO III

DA COMPETÊNCIA PARA PREPARAR E JULGAR O PROCESSO Art. 3o
O preparo do processo compete à autoridade local da RFB

Art. 4o O julgamento do processo compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

O artigo 8o, por sua vez, reafirma que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada:

Art. 8º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada

Evidentemente essa norma, aplica-se tanto às matérias não contestadas pelo contribuinte como às matérias não contestadas pela RFB. caso contrário, teríamos uma incoerência, uma falta de reciprocidade e uma injustiça incabível num regime democrático.

Já, em seu artigo 38º a RFB reconhece expressamente a função de julgadores (juizes) exercitada pelos membros das DRJ e, nessa condição, sujeitos também às normas do código de processo civil:

Art. 38. Aos casos não tratados nesta Portaria, aplicam-se subsidiária e sucessivamente as disposições do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, (grifo meu)

O referido Código de Processo Civil, por sua vez, em seu artigo 460 deixa claro que é defeso ao "juiz" condenar o réu em objeto diverso do que lhe foi demandado:

Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado, (grifo nosso)_

Considerando o exposto, qualquer outra matéria introduzida pelo relator da DRFBJ de Ribeirão Preto, em seu relatório e voto, que não sobre decadência, deve ser desconsiderada por ser extemporânea e ou extra-petita.

IV - DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência da inserção de matéria nova pela DRJ e a improcedência do indeferimento do pedido de restituição por alegação de decadência do direito, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

O recurso voluntário, como já analisado no relatório que precede o presente voto, é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, pelo que o conheço.

Do recurso voluntário:

O contribuinte recorre a este CARF, suscitando, entre outras alegações, o equívoco da decisão *a quo*, que considerou decaído o direito creditório por ele pleiteado em pedido apresentado em 14/06/2002, aduzindo que o marco inicial do prazo decadencial de cinco anos para os pedidos de restituição do ILL pago indevidamente pelas sociedades limitadas, é a data da publicação da IN n.º 63, de 24 de julho de 1997, que reconheceu o direito à restituição em tela.

Nos autos, verifica-se que o crédito objeto do pedido de restituição, protocolizado em 14/06/2002 (e-fl. 02), refere-se a pagamentos de ILL efetuados em 30/04/1990, 30/04/1991, 30/04/1992, 29/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 30/10/1992, 30/11/1992, 30/12/1992, 29/01/1993, 26/02/1993, 31/03/1993 e 31/05/1993 (Darf às e-fls. 02/07), datas estas em que o crédito tributário foi extinto.

O direito creditório pleiteado no referido pedido de restituição corresponde à pagamento indevido de ILL, em razão de declaração de inconstitucionalidade realizada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 172.058.

Aqui, *a priori*, aplica-se a súmula CARF n.º 91, que reza o seguinte:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Contudo, a aplicação da decadência nos termos da Súmula CARF n.º 91 encontra-se prejudicada, no caso específico, pois o mérito do processo julgado que declarou a inconstitucionalidade da ILL não incluiu o contribuinte do presente processo como beneficiado pela inconstitucionalidade do art. 35 da Lei n.º 7713, e nem parágrafo único do art. 1.º da IN 63/97 – sociedades nos casos 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.

O artigo 35 da Lei 7.713, de 29 de dezembro de 1988, que instituiu o imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido - ILL, assim dispunha:

“o sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao Imposto de Renda Retido 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”

Dentre as três categorias de sujeito passivo apontadas pelo dispositivo legal, o pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do aludido RE 172.058/SC, ocorrido em 30/06/1995, reconheceu a inconstitucionalidade da expressão “o acionista”, a constitucionalidade da expressão “titular de empresa individual” e quanto ao sócio quotista, que nos interessa no presente processo, declarou a constitucionalidade, em interpretação conforme a Constituição, “quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelo sócio, do lucro líquido apurado ao final do período-base”.

Em decorrência dessa decisão da Corte Constitucional, o Senado Federal houve por bem suspender a execução do citado art. 35, da Lei 7.713, de 1988, para o que editou a Resolução n.º 82, de 18 de novembro de 1996, apenas no que diz respeito à expressão “o acionista”, pois, no tocante ao sócio quotista, a interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, efetivada pelo STF, leva a análise para o caso concreto, observando-se a especificidade do contrato social de cada sociedade.

Visando a dar efetividade a tais comandos, e tendo como suporte de validade o Decreto 2.194, de 07 de abril de 1997, que por sua vez fundava-se no art. 77 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF n.º 63, de 24 de julho de 1997, com a finalidade de evitar litígios em processos administrativos e judiciais, sobre as matérias tidas por inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, a aludida IN SRF n.º 63/97 não pode ser interpretada de forma a que reste ampliada a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF. Nesse sentir, o alcance da norma legal contida no parágrafo único do art. 1º da IN SRF 63/97 - que veda a constituição de crédito tributário relativo ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, quando o contrato social não previa a sua disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio - deve ser buscado na própria jurisprudência do STF, a qual, desde a apreciação do já citado RE 172.058/SC, é uníssona acerca de tal ponto.

Deveras, já naquele julgamento o Relator, Ministro Marco Aurélio de Mello, deixou expresso que somente seria inconstitucional a exigência do tributo quando o contrato social fosse omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois no caso aplicar-se-ia o Código Comercial, e por decorrência a solução adotada para a expressão “os acionistas”, ou quando o contrato preveja, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição, nestes termos:

“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 à compatibilização ante as regras mínimas previstas do Decreto 3.708/19.”

O extrato da ata do julgamento bem sintetiza a decisão. in verbis:

“(…) Quanto às palavras 'o sócio cotista', o Tribunal declarou sua constitucionalidade, salvo 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 (...).”

Por sua vez, o Ministro Celso de Mello, seguindo o precedente do Tribunal, aclarou a interpretação que deve ser dada ao conceito de disponibilidade jurídica imediata dos rendimentos dos sócios-quotistas, como se pode constatar pelo excerto de seu voto, no RE 198.143-1, julgado em 25/03/97, que transcrevo:

Cumpra observar neste ponto, por necessário, que existe, em princípio, no que concerne aos sócios-quotistas, uma hipótese de plena disponibilidade tributável. 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.

Esse direito somente não se materializará, inviabilizando, em conseqüência, a possibilidade de válida incidência do art. 35 da Lei 7.713/88, se o sócio-quotista, em virtude de cláusula expressa constante do contrato social ou em decorrência da aplicação supletiva da legislação concernente às sociedades por ações, não for, ele próprio, o destinatário imediato do lucro líquido, hipótese em que não será lícito reconhecer, quanto a ele, a existência de situação caracterizadora de imediata disponibilidade jurídica ou econômica do lucro líquido apurado.”

Portanto, em síntese, toda a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que somente será inconstitucional a exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido quando o contrato social for omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois no caso aplicar-se-á o Código Comercial, e por decorrência a solução adotada para a expressão “os acionistas”, ou quando o contrato preveja, destinação dos lucros, independentemente da manifestação dos sócios, outra que não a sua distribuição.

Contudo, quando o contrato social preveja que a destinação do lucro líquido depende de disposição dos sócios a respeito, dá-se a situação configuradora da disponibilidade jurídica dos rendimentos, como bem apontou o Ministro Celso de Mello.

É exatamente esse o caso da contribuinte, no qual o Artigo 14 do Contrato Social dispõe que o lucro líquido, “a critério de quotistas representando a maioria do capital social” (fl.288), poderá ser distribuído total ou parcialmente, retido, ou capitalizado. Ou seja, possuem eles a disponibilidade jurídica sobre os lucros da empresa.

Observe-se que é nesse sentido que se deve interpretar o disposto no parágrafo único do art. 1º da IN SRF 63/97, haja vista que essa instrução normativa, como dito alhures, apenas veio dar maior eficácia à decisão do STF, prevenindo litígios, ou seja, não pretendeu, em nenhum momento, dispor contra a decisão da Corte Maior.

Deve ser afastada, então, a interpretação que altera a apreciação do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, ampliando inadvertidamente a inconstitucionalidade declarada com alcance mais estreito, cabendo lembrar, ainda, que Instrução Normativa não pode inovar no mundo jurídico para dispensar a exigência de tributo devido, máxime quando já declarada a constitucionalidade da exação.”

Nesse aspecto, cabe registrar que os termos do contrato social e alterações processuais vigentes à data da apuração dos respectivos lucros em análise, segundo as cópias

juntadas aos autos, evidenciam não presente a condição para a inconstitucionalidade do ILL, nos termos da cláusula décima terceira (consolidação após oitava alteração – e-fl. 23) que assim consigna:

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA: Os lucros, bem como os prejuízos, apurados no Balanço Geral levantado em 31 de dezembro de cada ano, após observadas as normas técnicas aplicáveis, ficarão à disposição dos sócios que decidirão em conjunto a destinação dos mesmos, conforme a situação econômica e financeira da empresa e os seus próprios interesses.

Parágrafo Único: No caso de distribuição de lucros aos sócios, deverá ser observada a participação de cada sócio no capital da sociedade. Deverão ainda ser respeitadas a capacidade financeira da empresa e a respectiva programação de pagamentos, para formalização dos mesmos, por consenso unânime entre os sócios.

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, citada no acórdão acima reproduzido, somente será inconstitucional a exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido quando o contrato social for omissivo sobre a distribuição dos lucros, ou quando o contrato preveja destinação dos lucros, independentemente da manifestação dos sócios, outra que não a sua distribuição, hipóteses não caracterizadas na presente situação, vez que a destinação do lucro líquido submete-se à disposição dos sócios a respeito, configurando-se, pois, a disponibilidade jurídica dos rendimentos.

Ademais, imprescindível também aferir a hipótese de incidência da exação, qual seja o art. 35 da Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988, in verbis:

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.

Compulsando as disposições do caput do art. 35 verifica-se a clara definição dos contribuintes (sócios quotistas, acionistas ou titulares de empresas individuais), pessoas que têm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (art. 121, Parágrafo único, I do CTN) e dos responsáveis (pessoas jurídicas que apurarem lucro no encerramento dos períodos-base), aqueles que cuja obrigação decorre de disposição expressa de Lei (art. 121, Parágrafo único, II do CTN).

Trata-se, em verdade, de imposto incidente sobre a distribuição de lucros, por antecipação, na medida em que, incide na data da apuração do lucro. Todavia, a sistemática adotada pela legislação não deixou de ser a de retenção, porque a pessoa jurídica que apura o lucro foi erigida à condição de responsável pelo recolhimento, sem prejuízo da possibilidade de ressarcimento do imposto pago, por ocasião da efetiva distribuição dos lucros e dividendos.

Evidencia-se, pois, a inserção do ILL no grupo dos tributos que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, quais sejam, aqueles subordinados ao princípio da não-cumulatividade e aqueles que admitem a sistemática das retenções. O critério definidor é que a transferência do ônus deve se operar por força de Lei, mediante a criação de

relações jurídicas que especificamente autorizem o responsável a transferir o ônus financeiro do tributo ao contribuinte.

No caso do ILL, a transferência do ônus se opera por força de Lei, porque o tributo é devido pela pessoa jurídica apenas na qualidade de responsável. Os contribuintes, definidos em Lei, são os sócios quotistas, acionistas ou titulares das empresas individuais, que devem arcar com o encargo financeiro, por ocasião da efetiva distribuição dos lucros e dividendos.

Imprescindível, nesse tópico, verificar o disposto no art. 166 do CTN:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Consequentemente, para que a pessoa jurídica responsável pelo recolhimento do ILL adquira o direito a pleitear a restituição do indébito tributário, torna-se necessária a prova de ter assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de estar por este expressamente autorizada a recebê-lo.

Configurariam provas hábeis da assunção do ônus, a prova da ausência de distribuição ou a prova da distribuição sem a devida retenção do imposto pago, ou ainda, a autorização dos beneficiários para a formulação do pedido pela pessoa jurídica distribuidora dos lucros e rendimentos.

Assim, ainda que superada a extinção do direito da contribuinte em pleitear a restituição do pretenso indébito, diante da ausência das necessárias provas nos autos de ter a requerente assumido o ônus financeiro no recolhimento do indébito ora pleiteado, impõe-se o indeferimento do pedido de restituição.

Conclusão:

Pelo todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges