



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10875.002660/2001-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.909 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2018
Matéria IRRF
Recorrente FITAS ELÁSTICAS ESTRELA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1989, 1990

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

Nos casos de sociedade limitada, o Egrégio Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do ILL nos casos em que o contrato social não prevê distribuição automática de lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto.

A interessada apresentou Pedido de Restituição, datado de 22/08/2001, relativo ao pagamento indevido e/ou a maior a título de Imposto de Renda Retido sobre o Lucro Líquido – ILL, dos períodos de apuração de ano-base 1989 e 1990, no valor de R\$ 130.733,29; seguido de Pedido de Compensação. Ao analisar o pleito, a Delegacia de jurisdição da contribuinte prolatou o Despacho Decisório DRF/SEORT/GUA nº 152/2003, indeferindo o mérito, propriamente dito, diante da incidência do ILL, acusando, ainda, a decadência do direito de pleitear a restituição, relativamente aos recolhimentos feitos sob o código 0764. A contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, julgada improcedente pela então DRJ/CPS, conforme Acórdão DRJ/CPS nº 9.546/2005 – 5ª Turma, no qual foi confirmada a decadência, bem como a inexistência do direito creditório porque configurada a incidência do imposto. Por força de Recurso Voluntário, o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CC afastou a decadência e determinou o retorno dos autos à extinta DRJ/CPS para enfrentamento do mérito, conforme Ac. nº 102-47.660. A extinta DRJ/CPS elaborou o Despacho nº 02/2011 determinando o retorno à DRF para análise da questão de mérito, por considerar que a análise do mérito não havia sido efetuada no Despacho Decisório DRF/SEORT/GUA nº 152/2003. Em atendimento, a DRF/Guarulhos elaborou o Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 98/2014 novamente indeferindo o pleito, a reiterar o fundamento de que *como na cláusula sétima do contrato social de 20/09/1.969 e cláusula 11 da Alteração e Consolidação do Contrato Social registrado na JUCESP Protocolo 0.195.216/13-1 de 25/02/2013, estar prevista que os lucros ou prejuízos verificados serão divididos ou suportados entre os sócios de acordo com a proporção de seu capital social e conforme Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados/DIPJ- Exercício 1992- Período Base 1.991 (doe. Fls. 46 e 369), na situação Aplicações, houve Dividendo ou Lucros Distribuídos Pagos ou Creditados no valor de Cr\$22.000.000*, bem como acrescentando que a requerente sequer possui legitimidade para pleitear a restituição. Em 31/07/2014 a interessada apresentou manifestação de inconformidade, alegando, após breve resumo dos fatos, ser legítima para pleitear a restituição, que o art. 166 do CTN, embora limite a restituição do tributo àqueles que tenham efetivamente suportado o encargo, só é aplicado a tributos que comportem transferência de encargo financeiro (ou seja, indiretos) e, no mérito, a ausência de disponibilidade imediata de lucro e previsão contratual.

Por unanimidade de votos, a Turma de Julgamento da DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade. Do Acórdão, se extraem, em síntese, os seguintes fundamentos:

- a) A análise do mérito, ou seja, da incidência do ILL porque configurada no contrato social a distribuição do resultado na sociedade limitada, assim como a decadência, foram efetivamente realizadas no Despacho Decisório original (DRF/SEORT/GUA nº 152/2003) fato o qual, inclusive, foi reconhecido no Acórdão nº 102-47.660 prolatado pelo extinto CC, que, afastando a decadência, determinou o retorno dos autos apenas à extinta DRJ/CPS, visando a análise do mérito; bem como foi reconhecido pela própria contribuinte na defesa ora apresentada. De se concluir que, no

Despacho Decisório original (DRF/SEORT/GUA nº 152/2003), restou superada a questão da legitimidade da parte; da mesma forma nas decisões de primeira (DRJ/CPS) e segunda (CC) instâncias administrativas. Já no Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 98/2014, ora recorrido, a decisão centrou-se, inclusive, em tal verificação, ou seja, se o pedido foi formalizado por quem de direito: pelo sujeito passivo da obrigação tributária ou por quem comprove ter assumido o encargo financeiro ou estar por ele expressamente autorizado, estando o documento subscrito pelo respectivo representante legal. Nesse contexto, cumpre registrar a mudança de critério jurídico no Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 98/2014, mediante a inclusão na discussão de questão nova, antes não abordada na decisão originalmente recorrida (Despacho Decisório DRF/SEORT/GUA nº 152/2003), qual seja, aquela atinente à ilegitimidade passiva, para a qual o contencioso não foi reaberto nos termos do Acórdão nº 102-47.660 prolatado pelo extinto CC. Não restou configurada no Acórdão do extinto CC a supressão de instância da autoridade competente para decidir acerca da restituição e/ou compensação, como constou do Despacho DRJ/CPS nº 2/2011. Assim, declara-se a nulidade do Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 98/2014, diante da falta de competência da referida autoridade administrativa para a revisão de ofício do Despacho Decisório original (DRF/SEORT/GUA nº 152/2003), antes de encerrado o contencioso no rito processual específico disciplinado no Decreto nº 70.235/1972.

b) Continuando, impõe-se registrar que, além da questão prejudicial da decadência, o mérito da incidência do ILL também já havia sido objeto de decisão pela extinta DRJ/CPS, nos termos do Acórdão recorrido DRJ/CPS nº 9.564 – 5ª Turma, consoante restou evidenciado no relatório. Nesse sentido, oportuno reproduzir, novamente, o excerto abaixo daquela decisão:

“14. Quanto à questão relativa à incidência ou não do ILL, deve-se registrar que tanto a IN SRF 63/97, quanto as decisões do Supremo Tribunal Federal, deixaram claro a incidência quando o contrato social preveja a disponibilidade, jurídica ou econômica, imediata aos sócios. Ora, a contribuinte enquadra-se perfeitamente nessa hipótese, haja vista que os sócios possuíam a disponibilidade jurídica dos lucros – que estava a seu dispor e não de algum órgão da sociedade -, condição suficiente para incidência da norma, que não exigia a disponibilidade econômica.” (destaques acrescidos)

c) Desse modo, carece competência para se revisar de ofício da decisão contida no Acórdão recorrido DRJ/CPS nº 9.564 – 5ª Turma, cumprindo apenas convalidar tal decisão, acrescida da fundamentação que se segue, o que se faz em atendimento à determinação expressa no Acórdão nº 102-47.660 prolatado pelo extinto CC.

d) 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 da sociedade por quotas de responsabilidade limitada quando o seu contrato social prever, sem depender do assentimento dos sócios, destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de sua distribuição. Assim, quando o contrato social prevê que a

destinação do lucro líquido depende de disposição dos sócios a respeito, dá-se a situação configuradora da disponibilidade jurídica dos rendimentos, pois os sócios quotistas já detêm o poder de dispor, ou seja, contam com os atributos necessários para acionar a faculdade de dar ao lucro líquido a finalidade que bem desejam. É exatamente esse o caso em tela, uma vez que a cláusula sétima do contrato social de 20/09/1969, mantida nas Alterações Contratuais de 08/01/1990 e 28/06/1991, previa a distribuição dos resultados. Dessa forma, uma vez configurada a disponibilidade jurídica, à medida que, conforme previsão contratual, a destinação diversa do lucro líquido dependia de deliberação dos sócios quotistas a respeito, não se reconhece o direito creditório pleiteado, relativo ao recolhimento de ILL.

Intimado em 05/11/2014, o contribuinte interpôs em 03/12/2014 recurso voluntário, em síntese, alegando:

- a) Ao contrário da posição dada no v. acórdão de fls. 492/517, a recorrente tem total direito à restituição do ILL. haja vista a inexistência (i) de cláusula alguma em seu contrato social que possibilitasse a distribuição automática de lucros por ela apurados e (ii) a prova que tal ato inexistiu.
- b) Ausência de disponibilidade imediata e previsão contratual. O direito creditório decorre da alegação de inconstitucionalidade pelo STF e posterior Resolução nº 82 do Senado. A única exceção mantida foi justamente àquela definida pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, haveria a não incidência do ILL desde que não houvesse previsão contratual que assegurasse ao sócio quotista a imediata disponibilidade do lucro líquido apurado. A DRJ/RPO, nesse peculiar aspecto, corrobora a tese da Recorrente, ao afirmar que, no caso concreto, "o contrato social prevê que a destinação do lucro líquido depende de disposição dos sócios". (fls. 517). Ora, se a própria DRJ/RPO retrata que na situação em apreço não há previsão de distribuição automática de lucro líquido aos sócios cotistas e que tal ato dependeria de disposição deles, fica claro que inexistiu óbice à restituição do ILL. Existe previsão citada pela própria autoridade administrativa limitando tal distribuição à realização de deliberação expressa nesse sentido e, ainda, depois de realizado balanço anual. Como se não bastasse isso, é fácil perceber pelas anexas Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica entregues no período (ano base 1989 a 1991) - doe. 7 da Manifestação de Inconformidade - que, de fato, não houve a distribuição do lucro líquido apurado pela Recorrente como faz crer a dita autoridade administrativa. Inclusive, neste cerne, como se vê do extraio completo obtido na Junta Comercial de São Paulo (doe. 6 da Manifestação de Inconformidade), percebe-se claramente que jamais houve alteração contratual capaz de possibilitar tal distribuição de lucro imediato ou até mesmo deliberação social neste sentido. Da mesma forma, consta nas próprias Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica entregues nos períodos ora analisados - 1990 e 1991 - registro expresso de inexistência da referida distribuição de lucro aos sócios, como se vê da linha 05 do item 04 das declarações ora juntadas (doe. 7 da Manifestação de Inconformidade). Por aí se vê que os valores recolhidos a título de ILL, no período de 1990 e 1991, conforme as guias acostadas aos autos, são totalmente indevidos, o que justifica a reversão do julgado e, por

consequente, a restituição pleiteada pela Recorrente e a homologação de todas as compensações dela decorrentes.

c) Verdade Material. Se no contrato não havia previsão de distribuição automática de lucro e, a confirmar tal hipótese, ela de fato inexistiu no mundo fenomênico, e indispensável à reversão do acórdão para garantir o direito à restituição à Recorrente.

d) Erro de interpretação do julgado do STF e da IN. A DRJ/RRO, na realidade, pautou seu entendimento justamente numa das travas colocada pelo Supremo Tribunal Federal para o reconhecimento da inconstitucionalidade do ILL, consistente na destinação específica do lucro líquido, a outro fim. Na verdade se o contrato social da Recorrente estivesse formalizado como a DRJ/RPO pretende, com a hipótese de destinação do lucro a outro fim que não à distribuição aos sócios, haveria a constitucionalidade do ILL nos termos da posição do Supremo Tribunal Federal. Destarte, a interpretação da DRJ/RPO ao julgado do STF é distorcida e não contempla o seu real significado, de sorte que o acórdão a quo deve ser reformado. Afora isso, não pode a DRJ/RPO numa busca, com a devida vênia, exacerbada de arrecadação, ignorar a própria ordem normativa contida no âmbito da Receita Federal do Brasil, especialmente a IN nº 63, de 25.07.1997. Ora, tal norma jurídica impede a exigência do ILL e, da mesma forma garante a restituição da exação, desde que, no caso de sociedade por cota de responsabilidade limitada, não haja previsão expressa de imediata distribuição de lucros aos sócios.

e) O Acórdão fere os princípios da legalidade e da moralidade, bem como a jurisprudência administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

A ilegitimidade de parte pode ser reconhecida de ofício e em qualquer grau de jurisdição. No caso em tela, não a vislumbro. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do CARF, como podemos observar:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992

*IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (ILL).
RESTITUIÇÃO. ARTIGO 166 DO CTN. NÃO APLICAÇÃO.*

A regra prevista no artigo 166 do Código Tributário Nacional somente se aplica aos chamados tributos indiretos. O imposto de renda previsto no artigo 35, da Lei nº 7.713, de 1988, é tributo

direto, não lhe sendo aplicável a aludida condição por ocasião da apresentação de requerimento de restituição.

É pacífica a jurisprudência do CARF a respeito da legitimidade da empresa que tenha recolhido indevidamente valores a título de ILL para pleitear a restituição do respectivo indébito.

(Acórdão 2201-003.509, de 15, de março de 2017)

Presentes as condições de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

O Acórdão atacado não corrobora a tese do recorrente, sendo, em face do contexto do voto, manifesto que a palavra "depende" deve ser lida como "independe" no texto do excerto invocado pelo recorrente (*em negrito na transcrição abaixo*), como podemos constatar:

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 da sociedade por quotas de responsabilidade limitada quando o seu contrato social prever, sem depender do assentimento dos sócios, destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de sua distribuição.

Assim, quando o contrato social prevê que a destinação do lucro líquido depende de disposição dos sócios a respeito, dá-se a situação configuradora da disponibilidade jurídica dos rendimentos, pois os sócios quotistas já detêm o poder de dispor, ou seja, contam com os atributos necessários para acionar a faculdade de dar ao lucro líquido a finalidade que bem desejam.

É exatamente esse o caso em tela, uma vez que a cláusula sétima do contrato social de 20/09/1969, mantida nas Alterações Contratuais de 08/01/1990 e 28/06/1991, previa a distribuição dos resultados:

Contrato Social, de 1969:

“7º) Anualmente será efetuado o competente balanço que deverá ser assinado por ambos os sócios, e os lucros ou prejuízos verificados serão divididos ou suportados entre os sócios de acordo com a proporção de seu capital social.” (destaques acrescidos)

É nesse sentido que deve ser interpretado o disposto no parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 63, de 1997, afastando qualquer interpretação que altere a apreciação do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, ampliando inadvertidamente a inconstitucionalidade declarada com alcance mais estreito, cabendo lembrar, ainda, que a instrução normativa não pode inovar no mundo jurídico para dispensar a exigência de tributo devido, máxime quando já declarada a constitucionalidade da exação.

Dessa forma, uma vez configurada a disponibilidade jurídica, à medida que, conforme previsão contratual, a destinação diversa do lucro líquido dependia de deliberação dos sócios quotistas a respeito, não se reconhece o direito creditório pleiteado, relativo ao recolhimento de ILL.

No Recurso Extraordinário 172.058 I/SC, o Supremo Tribunal Federal, em face do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, decidiu-se como inconstitucional "o acionista", e constitucional "o titular de empresa individual" e "o sócio cotista", salvo, no tocante àquele último, quando não haja no Contrato Social previsão de disponibilidade imediata dos lucros aos sócios, conforme ementa:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO ATO NORMATIVO
DECLARADO INCONSTITUCIONAL LIMITES. [...]*

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 a 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, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito. (REx 172.058, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 30/6/1995)

O termo "acionista" foi considerado inconstitucional pela distribuição depender de deliberação de assembléia, em face da lei. Para as sociedades por quotas, o Ministro Marco Aurélio asseverou:

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.

Como bem destacado no Acórdão recorrido, 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 25/03/1997:

“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 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.” (destaques acrescidos)

No caso concreto, temos de apreciar a seguinte disposição constante da cláusula sétima do contrato social de 20/09/1969, mantida nas Alterações Contratuais de 08/01/1990 e 28/06/1991, *in verbis*:

Contrato Social, de 1969:

7º) Anualmente será efetuado o competente balanço que deverá ser assinado por ambos os sócios, e os lucros ou prejuízos verificados serão divididos ou suportados entre os sócios de acordo com a proporção de seu capital social.

Diante dessa disposição contratual, considero que o contrato social prevê a distribuição automática de lucros, a configurar o fato gerador do ILL.

Ter ou não a sociedade efetivamente distribuído lucros não descaracteriza a ocorrência do fato gerador, eis que houve disponibilidade jurídica, ainda que não a financeira. A invocação do princípio da verdade material é impertinente, portanto.

Destaque-se que a IN SRF nº 63, de 1997, observa o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme acima explicitado, bem como o observa o Acórdão recorrido, inexistindo erro ou distorção na interpretação da decisão judicial.

Não se vislumbra ofensa aos princípios da legalidade e da moralidade, não tendo, de todo modo, o presente colegiado competência para afastar norma sob alegação de inconstitucionalidade por descumprimento de princípio constitucional (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A). Por fim, a jurisprudência administrativa invocada não é vinculante.

Isso posto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator