



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13149.000180/2001-86
ACÓRDÃO	1401-007.676 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROMA AGROPASTORIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1992

ILL. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DIRETO. ARTIGO 166, DO CTN. NÃO APLICAÇÃO.

Como a recorrente é uma sociedade por ações, não se sujeita ao disposto nº artigo 35, da Lei nº 7.713/1988, tendo em vista o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 172.058-1-SC que declarou a inconstitucionalidade da alusão feita ao termo “o acionista”.

No mesmo sentido, a Resolução do Senado Federal nº 82/96 que suspendeu, em parte, a execução do mencionado dispositivo, naquilo em que faz menção ao referido vocábulo.

Tendo comprovadamente efetuado, às suas expensas, o recolhimento do tributo declarado inconstitucional, a recorrente é parte legítima para pleitear a repetição do indébito, via compensação com obrigações tributárias de sua responsabilidade perante a Fazenda Federal, não se lhe aplicando as disposições do artigo 166, do CTN, posto enquadrar-se o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL) na categoria dos “tributos diretos”, não atingidos pelo dispositivo do Código, conforme pacificado na jurisprudência do CARF e do STJ.

Recurso voluntário provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela ZENIT REALTY S.A., CNPJ nº 72.051.675/0001-70, na qualidade de sucessora por incorporação da ROMA AGROPASTORIL S.A., CNPJ nº 15.348.600/0001-12, contra o Acórdão nº 04-45.149, proferido em 22 de fevereiro de 2018 pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS (DRJ-CGE). O referido acórdão julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, mantendo o indeferimento do pedido de restituição do Imposto na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL) relativo ao ano-calendário de 1991, sob o fundamento de ilegitimidade ativa.

A ROMA AGROPASTORIL S.A. (“Contribuinte Original”), contribuinte de direito do ILL, recolheu o referido tributo no exercício de 1992, referente ao ano-calendário de 1991, conforme comprovação nos autos.

Em 19 de novembro de 1996, o Senado Federal promulgou a Resolução nº 82, que suspendeu a execução do Art. 35 da Lei nº 7.713/88 no que diz respeito à expressão “o acionista”, com base em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso (RE nº 172.058-1/SC).

Em 29 de abril de 1997, a ROMA AGROPASTORIL S.A. foi incorporada pela GLOBO AGROPECUÁRIA S/A (Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 29/04/1997, Fl. 8-9).

Em 24 de outubro de 2001, o Contribuinte Original, por meio de seu advogado, protocolou pedido de restituição do ILL recolhido indevidamente em 1992, no montante de 225.059,571 UFIR, equivalente a R\$ 413.672,23 (Fl. 3, 70).

Em 12 de julho de 2006, a Delegacia da Receita Federal em Cuiabá/MT (DRF/CBA) emitiu o Despacho Decisório nº 606, indeferindo o pedido de restituição. A fundamentação principal para o indeferimento foi a decadência do direito de pleitear a restituição, argumentando que o prazo de cinco anos deveria ser contado a partir da data do pagamento (1992), expirando antes do pedido de restituição (2001) (Fl. 70-72).

Contra essa decisão, a ROMA AGROPASTORIL S.A. apresentou Manifestação de Inconformidade em 14 de setembro de 2006, sustentando que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, em casos de inconstitucionalidade declarada em controle difuso, deveria ser a data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 82/96 (19/11/1996), o que tornaria seu pedido tempestivo (Fl. 78-84).

Em 24 de novembro de 2006, a 2ª Turma da DRJ-CGE, por meio do Acórdão nº 04-10.842, manteve o indeferimento do pedido, ratificando a tese da decadência com base na vinculação ao Ato Declaratório SRF nº 096/1999 (Fl. 86-90).

Inconformada, interpôs Recurso Voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes contra o Acórdão da DRJ (Fl. 94-102).

9. Em 03 de fevereiro de 2009, o Primeiro Conselho de Contribuintes (Segunda Turma Especial), por meio do Acórdão nº 192-00.187, deu provimento ao Recurso Voluntário, afastando a decadência.

O colegiado firmou o entendimento de que o dies a quo para a contagem do prazo decadencial é a data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 82/96 (19/11/1996), e determinou o retorno dos autos à unidade de origem (DRF/CBA) para análise das demais questões do mérito (Fl. 104-107).

Em 30 de novembro de 2009, a GLOBO AGROPECUÁRIA S.A. (empresa que havia incorporado a ROMA AGROPASTORIL S.A.) foi incorporada pela ZENIT REALTY S.A. (Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 30/11/2009, Fl. 162-164, 184-186), sendo esta última a atual sucessora e Recorrente no processo.

Após o retorno dos autos, em 17 de agosto de 2011, a DRF/CBA emitiu o Despacho Decisório nº 1477. Desta vez, embora reconhecesse o afastamento da decadência pelo CARF, indeferiu o pedido de restituição sob o novo fundamento de ilegitimidade ativa da ROMA AGROPASTORIL S.A. A nova tese da fiscalização era que o ônus financeiro do ILL recaía sobre os acionistas, e não sobre a pessoa jurídica, conforme o Art. 121 do CTN (Fl. 110-117).

A ZENIT REALTY S.A., na qualidade de sucessora, apresentou Manifestação de Inconformidade em 30 de janeiro de 2012, contestando a tese de ilegitimidade ativa, refutando a

aplicação do Art. 166 do CTN ao ILL e invocando o princípio da segurança jurídica devido à mudança de fundamentação (Fl. 134-145).

Em 22 de fevereiro de 2018, a 2ª Turma da DRJ-CGE, por meio do Acórdão nº 04-45.149, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o indeferimento por ilegitimidade ativa.

A DRJ fundamentou que a Recorrente não teria comprovado ter arcado com o ônus financeiro do ILL nem possuir autorização dos acionistas (que seriam os verdadeiros contribuintes de fato), conforme o Art. 166 do CTN (Fl. 252-257) e reitera que o Art. 35 da Lei nº 7.713/88 estabeleceu o sócio quotista, acionista ou titular da empresa individual como contribuinte do ILL, cabendo à fonte pagadora (a pessoa jurídica) a responsabilidade pela retenção e recolhimento (Fl. 256).

Invoca o Art. 121 do CTN para diferenciar contribuinte de responsável tributário e considera o Art. 166 do CTN aplicável e fundamental. Afirma que o contribuinte original não comprovou ter arcado com o encargo financeiro do ILL nem possuir autorização expressa dos acionistas (que seriam os verdadeiros contribuintes de fato), condição essencial para a restituição.

Menciona o item 5 da IN SRF nº 139/1989, que determina o registro do ILL a débito da conta de lucros ou prejuízos acumulados, resultando na redução do valor a ser distribuído aos acionistas. Conclui que, se para acionistas imunes ou isentos o valor é creditado, são os acionistas não imunes ou isentos que arcam com o ônus do imposto, pois os lucros já estariam reduzidos pelo ILL retido e pago (Fl. 256).

Inconformada com essa decisão, a ZENIT REALTY S.A. interpõe o presente Recurso Voluntário ao CARF em 01 de junho de 2018 (Fl. 333-378).

A Recorrente, ZENIT REALTY S.A., em suas razões recursais, pleiteia a reforma do Acórdão da DRJ, baseando seus argumentos nos seguintes pontos:

1. Da Legitimidade Ativa e Inaplicabilidade do Art. 166 do CTN: defende sua plena legitimidade ativa para pleitear a restituição. Argumenta que o Art. 35 da Lei nº 7.713/88, ao instituir o ILL, abarcava diferentes situações (sócio quotista, acionista e titular de empresa individual), e que a inconstitucionalidade declarada pelo STF se deu especificamente em relação ao termo “o acionista”.

Sustenta que a ordem jurídica, conforme o Art. 43 do CTN e o Art. 132, II, da Lei nº 6.404/76, afasta a presunção de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros líquidos pelos acionistas no momento da apuração do balanço, pois a efetiva distribuição de dividendos depende de deliberação em assembleia geral e observância de reservas legais.

Alega que, no presente caso, conforme comprovam as Atas de Assembleias de 1992 e 1993 anexadas (doc. nº 01), não houve qualquer distribuição de lucros ou dividendos aos acionistas no período-base de 1991. O lucro líquido apurado (Cr\$ 2.324.183.311,00) foi utilizado

para cobrir prejuízos acumulados e, após a dedução do ILL (Cr\$ 131.7773.970,00), o saldo final de lucros acumulados (Cr\$ 169.038.285,00) não foi distribuído, mas absorvido por prejuízos apurados no período seguinte (1992). Isso demonstra, segundo a Recorrente, que o ônus financeiro do ILL foi suportado integralmente pela própria pessoa jurídica e não pelos acionistas (Fl. 343-345).

Afirma que o ILL, por ser um tributo direto, não comporta a transferência do encargo financeiro a terceiro, sendo, portanto, inaplicável o Art. 166 do CTN, que se destina a tributos indiretos.

Embora a DRJ tenha abordado essa questão na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente reitera que a mudança de fundamentação do indeferimento (da decadência para a ilegitimidade ativa) pela Fazenda Nacional, após anos de tramitação processual baseada na tese de decadência, viola o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, constituindo uma inovação da lide em desfavor do contribuinte (Fl. 141-142).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A controvérsia central do presente processo reside na ilegitimidade ativa da pessoa jurídica para pleitear a restituição do ILL, conforme entendimento da DRJ, que invocou o Art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) e a necessidade de comprovação de que a empresa suportou o ônus do tributo ou possui autorização dos acionistas, tidos como os verdadeiros contribuintes de fato.

Cumprе recordar, inicialmente, que a questão da decadência foi definitivamente afastada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 192-00.187), sendo o mérito do pedido de restituição remetido à instância de origem para análise das “demais questões”.

A tese da ilegitimidade ativa, adotada pela DRJ e contestada pela Recorrente, demanda uma análise aprofundada da natureza do ILL e dos fatos específicos deste caso.

DA NATUREZA DO ILL E DA INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN

O Art. 166 do CTN estabelece condições para a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro. Essa regra é

tipicamente aplicável aos tributos indiretos, onde o contribuinte de direito (aquele que recolhe o tributo aos cofres públicos) não é o mesmo que o contribuinte de fato (aquele que efetivamente suporta o ônus econômico).

No entanto, conforme entendimento pacificado deste Conselho e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Imposto na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL), instituído pelo Art. 35 da Lei nº 7.713/88, qualifica-se como tributo direto. A incidência do ILL se dava sobre o lucro líquido apurado pela pessoa jurídica, ou seja, sobre o seu próprio patrimônio antes de qualquer distribuição aos sócios ou acionistas.

Dessa forma, o ILL, por sua natureza, não se amolda à hipótese de tributo que comporte a transferência do encargo financeiro a terceiro, o que torna o Art. 166 do CTN inaplicável ao caso em comento. A pessoa jurídica é, no regime de tributo direto, o próprio contribuinte de fato, que suporta o ônus econômico.

Nesse sentido, voto vencedor do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, proferido no acórdão 1402-005.958:

Legislativamente, dispõe o artigo 35 acerca da instituição do nominado Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido (popularmente, “ILL”), naquilo que é pertinente:

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. (Vide RSF nº 82, de 1996)

§ 1º Para efeito da incidência de que trata este artigo, o lucro líquido do período-base apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

- a) adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;
- b) adição do valor da reserva de reavaliação, baixado no curso do período-base, que não tenha sido computado no lucro líquido;
- c) exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, na forma da alínea a, que tenham sido baixadas no curso do período-base, utilizando-se a variação do BTN Fiscal.

(Redação dada pela Lei nº 7.799, de 1989)d) compensação de prejuízos contábeis apurados em balanço de encerramento de período-base anterior, desde que tenham sido compensados contabilmente, ressalvado do disposto no § 2º deste artigo.

e) exclusão do resultado positivo de avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Incluída pela Lei nº 7.959, de 1989)f) exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluída pela Lei nº 7.959, de 1989)g)

adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido. (Incluída pela Lei nº 7.959, de 1989)

Pois bem, taxativamente a imposição (incidência) dar-se-ia sobre “o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base (...) com observância da legislação comercial (...) ajustado (...)”.

Ou seja, a tributação ocorreria: i) sempre que houvesse lucro líquido (ajustado, conforme citado nas alíneas do § 1º); ii) independentemente de sua distribuição.

Então, passou-se a ter uma figura presuntiva de “obtenção de renda”, isto é, mesmo que “o acionista” não recebesse um centavo ou não lhe fosse creditado qualquer valor em conta corrente no passivo da empresa para futura distribuição, haveria incidência do IRRF à alíquota de 8%.

Em outras palavras, só o fato de a pessoa jurídica obter lucro já era motivo da tributação, independentemente do animus de sua distribuição (isso foi depois reparado com a decisão do Supremo ao considerar inconstitucional parte do dispositivo).

Todavia, abstraindo esta decretação de inconstitucionalidade (para fins de desenvolvimento do raciocínio) e firmando posição apenas na situação fática que se estampava na entrada em vigor e vigência de tal dispositivo, o que se tinha era uma tributação sem que houvesse um “plus” no patrimônio do beneficiário, muito ao contrário, na esmagadora maioria das vezes não havia esse acréscimo patrimonial porque não havia distribuição do lucro, que era levado a “Reservas” da sociedade (no PL) e no futuro incorporado ao capital social, procedimentos sem qualquer tributação.

Em contraparte, CASO a companhia optasse por DISTRIBUIR lucros ou dividendos, haveria tributação na fonte das pessoas físicas beneficiárias às alíquotas de 23% a 25%, dependendo de quem fizesse a distribuição e 15% se as fontes pagadoras fossem empresas rurais; sendo beneficiária uma pessoa jurídica, a alíquota básica era de 23%, com exceções pontuais (bases legais – Decreto-lei nº 1790/1980, artigos 1º e 2º e Decreto-lei nº 2065/1983, artigo 1º, I).

Nesta hipótese (acima elencada), por haver efetiva disponibilização dos lucros e dividendos aos beneficiários, i) a tributação na fonte era imperativa, ii) à fonte pagadora cabia efetuar a retenção e iii) ao interessado competia dar-lhe o tratamento de antecipação do imposto devido na sua declaração de ajuste ou, alternativamente, optar pela tributação exclusiva (pessoas físicas) e compensá-lo com o que tivesse de reter na distribuição que fizesse a título de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses (pessoas jurídicas).

Então, naquele contexto, precedente ao ILL, era indiscutível que o contribuinte do tributo era o beneficiário, posto que recebia o rendimento (lucro/dividendos) JÁ COM DESCONTO NA FONTE.

Assim, tencionasse a pessoa jurídica (fonte pagadora) repetir-se de eventual indébito tributário por qualquer motivo (recolhimento a maior, por exemplo), necessitaria de expressa autorização do contribuinte que arcou com o ônus da imposição tributária, consoante disposto no artigo 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.

Em claro dizer, o beneficiário recebia (ou lhe era creditado) o valor do lucro/dividendo, seu patrimônio aumentava e, naturalmente, na forma do art. 43, do CTN, a tributação do Imposto de Renda, na fonte e/ou na declaração anual, era impositiva.

Sendo assim, só ele é que poderia autorizar um terceiro a pugnar pela repetição.

Diferentemente ocorreu com a mudança trazida pelo artigo 35, da Lei nº 7.713/1988 que não impunha distribuição alguma (efetiva ou mediante crédito a favor do beneficiário) para exigir o tributo. Quer dizer, bastava a empresa obter lucro para se impor uma tributação na fonte! E sobre valores que poderiam JAMAIS ser distribuídos!

Nesta estampa, era irrelevante a efetiva distribuição dos lucros, bastando para a incidência do imposto a sua simples apuração pela companhia e que poderia nunca o distribuir, pois dependente de uma decisão dos acionistas.

Tanto assim era que, na sequência, dispôs o artigo 36, da Lei nº 7.713/1988:

Art. 36. Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Então,

- i) Os lucros (apurados pela entidade);
- ii) Que fossem tributados na forma do artigo anterior (art. 35, por simples apuração de lucro da empresa);
- iii) QUANDO (e SE) DISTRIBUÍDOS;
- iv) , não estariam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Ou seja, para a legislação que criou o ILL, não haveria tributação quando EFETIVAMENTE o beneficiário recebesse os lucros e assim tivesse realmente um “plus” em seu patrimônio (artigo 43, do CTN) e tudo pelo simples fato de que, antes e presuntivamente, já sofrera uma tributação sem que lhe fosse distribuída/creditada qualquer importância.

Então, na dicção do artigo 36, ocorrendo a efetiva distribuição não haveria o que se tributar, posto que tributado antes e ainda que o beneficiário não houvesse recebido valor algum, já que, consoante artigo 35, havendo lucro,

automaticamente a empresa deveria calcular 8% sobre ele e recolher como IRRF às suas expensas, posto que a ela foi imposta tal obrigação.

Em suma, quem apurava o imposto de renda na fonte e o recolhia era a pessoa jurídica.

Pois bem, no caso tratado, temos como fonte pagadora uma sociedade anônima, cujos partícipes são “acionistas”, os quais, por força da decisão do Supremo, não poderiam sofrer a imposição de fonte, justamente porque não haveria essa “disponibilidade automática”.

Então, nesse cenário, sem nunca ter recebido qualquer valor de lucros ou dividendos, sem nunca ter arcado ou despendido um único centavo a título de Imposto de Renda na Fonte (totalmente assumido e recolhido pela Fonte Pagadora, às suas expensas), sem nunca ter sofrido o ônus de um tributo que não pagou, de uma renda que não recebeu, seria obrigatória a autorização deste acionista para que a fonte pagadora, que recolheu o imposto, às suas expensas, intentasse uma repetição de indébito? Penso que não.

Na verdade, e já caminhando para a conclusão do pensamento e para o desfecho do caso concreto, neste caso do ILL, não houve distribuição de lucro ou dividendo, os beneficiários não foram contemplados com verba alguma e não arcaram com nenhum tributo, ao revés, quem o assumiu foi integralmente a recorrente, como mostram os documentos encartados aos autos.

A ela, por raciocínio lógico, cabe a legitimidade de buscar a repetição de tal indébito expurgado do mundo jurídico.

A propósito e dando mais suporte a este entendimento, veja-se o disposto no artigo 1º, da Instrução Normativa (SRF) n.º 63, de 24 de julho de 1997, que tratou da matéria após a decisão do STF:

“Art. 1.º 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.

Pois bem, se o próprio Órgão Tributário determinou ficasse “vedada a constituição de créditos em relação às sociedades por ações a partir de 1997, em razão da decisão do STF, óbvio que, antes disso, tal lançamento poderia ser feito (e deve tê-lo sido pela Receita Federal), de modo que, se a fonte pagadora poderia ser autuada por não ter retido o imposto, na mesma senda e mesmo raciocínio dele pode se repetir se o reteve, recolheu e sua imposição foi declarada inconstitucional.

Em síntese, se era o sujeito passivo para arcar com um auto de infração pela não retenção, igualmente é parte legítima para requerer o quanto recolheu de tributo inconstitucional.

Precedentes do CARF conduzem nesta linha:

LEGITIMIDADE DA SOCIEDADE ANÔNIMA Nas sociedades anônimas, os acionistas somente adquirem disponibilidade financeira ou jurídica em relação ao lucro da empresa, após a deliberação de assembleia geral ordinária. Como o imposto incide sobre os lucros apurados e não distribuídos, o ônus econômico deste é suportado pela empresa, que, conseqüentemente, tem legitimidade para pleitear a restituição. Recurso provido.

(Primeiro Conselho, Quarta Câmara, acórdão nº 104-22.023, Relator Conselheiro Remis Almeida Estol, julgado em 08/11/2006)IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO LÍQUIDO 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 (Acórdão nº 104-18.984, de 18/09/2002)ILL – RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS POR SOCIEDADE ANÔNIMA – LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO – INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN.

A empresa que recolheu indevidamente valores a título de ILL tem legitimidade para pleitear a restituição do indébito, não se aplicando ao caso a regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional (Acórdão nº 106-16.587, de 07/11/2007)IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano calendário: 1990, 1991, 1992, 1993 ILL RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS POR SOCIEDADE ANÔNIMA.

LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO.

A pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima que recolheu indevidamente valores a título de ILL tem legitimidade para pleitear a restituição do indébito, não se aplicando ao caso a regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional, uma vez que a incidência do imposto ocorria na apuração do lucro líquido independentemente de distribuição dos valores aos acionistas (Ac. nº 2201-002.135).

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. (Ac. 2201003.509 –2ª Câmara/1ª Turma Ordinária Sessão de 15 de março de 2017-Relator – Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim).

Deste Acórdão, vale ver o preciso voto condutor do seu I. Relator, aqui adotado como uma das razões de decidir:

“A questão em discussão nestes autos reside em saber se a RECORRENTE possui direito à restituição do ILL pleiteada.

Não merece prosperar o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância que negou o direito de restituição do ILL pleiteada pela RECORRENTE, tendo em vista a não comprovação da negativa de assunção do ônus do imposto e à falta da autorização dos terceiros que porventura tenham assumido este encargo (art. 166 do CTN).

Contudo, o artigo 166 do CTN somente se aplica aos chamados tributos indiretos, em que há transferência do encargo financeiro.

Os tributos diretos, a exemplo do imposto de que aqui se trata(ILL), não estão sujeitos ao comando do dispositivo enfocado.

No caso do ILL, não há a chamada transferência do encargo financeiro a terceiros, na medida em que referido tributo incidia sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas apurado na data de encerramento do período. Ou seja, nos termos do art. 35, da Lei nº 7.713/88, a incidência do ILL ocorria antes mesmo da distribuição, não havendo que se falar em incidência do ILL sobre valores recebidos pelos sócios.

A própria RECORRENTE demonstra por meio de suas DIPJs que não houve distribuição de lucros no período objeto do pedido de restituição e, mesmo assim, foi recolhido o ILL relativo a cada ano-calendário”.

No STJ, a linha é a mesma:

RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE SOCIEDADE ANÔNIMA – LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO – AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA AOS ACIONISTAS DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA É legítima a sociedade anônima para pleitear a repetição/compensação do recolhimento indevido do imposto de renda na fonte (artigo 35 da Lei n.7.713/88), uma vez que os acionistas não tiveram disponibilidade econômica dos valores, a depender de manifestação da assembleia geral. Não se pode invocar o artigo 166 do CTN em amparo à pretensão fazendária. Nesse sentido, dentre outros, o REsp 29.579/SC, relator Min. Humberto Gomes de Barros, DJU 18.09.00. Recurso especial não conhecido.

(RESP 266.491/RS, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.11.2002, DJ 19.05.2003 p.159)TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA LUCRO LÍQUIDO – SOCIEDADE ANÔNIMA IMPOSTO RECOLHIDO ANTES DE O LUCRO SER POSTO À DISPOSIÇÃO DO SÓCIO REPETIÇÃO DO INDÉBITO LEGITIMIDADE DA PESSOA JURÍDICA – NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 166 DO CTN.

Se a sociedade anônima, antes de autorizada a distribuição de lucros aos acionistas, recolheu, em atenção ao Art. 35 da Lei 7.713/88, imposto de renda na fonte, ela está legitimada a repetir o indébito, sem necessidade da autorização prevista no Art. 166 do CTN. (RESP 229.579/SC, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17.08.2000, DJ 18.09.2000 p. 102).

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA.LUCRO NÃO DISTRIBUÍDO. LEI 7.713/1988.

LEGITIMIDADE ATIVA "AD CAUSAM" DA EMPRESA RECORRENTE.

I O art. 35 da Lei 7.713/1988 atribui a empresa a retenção do tributo em análise, fato que a transforma em responsável pelo pagamento do imposto, conforme dicção do par. único do art. 45, combinado com o art. 121, II, ambos do CTN. Dessa forma, a recorrente possui legitimidade para impetrar mandado de segurança.

II Recurso especial conhecido e provido. (RESP 68.216/MG, Rel.

Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 03.03.1998, DJ 23.03.1998 p. 61).

TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA LEI 7.713/88, ART. 35 – LEGITIMIDADE ATIVA DA EMPRESA. PRECEDENTES.

A pessoa jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária, tem legitimidade ativa para impugnar a cobrança do imposto a que se refere o art. 35 da LEI 7.713/88. Recurso provido (RESP 67.409/MG, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02.06.1997, DJ 18.08.1997 p.37811)TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ARTIGO 35 DA LEI NUM. 7.713/88. LEGITIMIDADE ATIVA DA EMPRESA PARA AFASTAR A EXIGÊNCIA.

Exigindo-se da pessoa jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária, o pagamento do tributo, tem ela legitimidade ativa para se insurgir contra a cobrança. (RESP101.219/PB, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21.10.1996, DJ 18.11.1996 p. 44885.

PROCESSO CIVIL IMPOSTO DE RENDA RETENÇÃO NA FONTE – LUCROS ATRIBUÍDOS AOS SÓCIOS LEGITIMIDADE DA PESSOA JURÍDICA PARA IMPETRAR MANDADO DE SEGURANÇA.

A pessoa jurídica obrigada a recolher imposto de renda retido na fonte, incidente sobre lucros atribuídos a seus sócios, tem legitimidade para impetrar mandado de segurança impugnando a exação. Inteligência da Lei 7.713/88 (art. 35) e do CTN (art. 121).

(RESP 79.372/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.03.1996, DJ 20.05.1996 p.16676)Concluindo, penso ser inteiramente coerente e consentâneo com os fatos narrados e documentos acostados que a recorrente tinha plena legitimidade ativa para propor a repetição

do indébito, sem necessidade da autorização prévia dos acionistas, não se aplicando, portanto, o disposto no artigo 166, do CTN.

Por fim, apenas como registro e para que não parem dúvidas, embora seja matéria já pacificada na jurisprudência no sentido de que o ILL não é tributo indireto, o que levaria à sua submissão ao mencionado artigo do Código, vale ver a decisão dada pelo STJ ao antigo e já expurgado do mundo jurídico “Adicional de Imposto de Renda”, em tudo bastante semelhante ao ILL e igualmente declarado “inconstitucional” pelo STF:

TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. ART. 166, DO CTN. REPETIÇÃO DE INDEBITO. JUROS DE MORA. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1- A prova de ausência da translação cogitada no art. 166 do CTN só se relaciona com tributos que comportam a incorporação direta ao preço, o que não é o caso do adicional de imposto de renda julgado inconstitucional pelo colendo STF.

2- Nem todos os tributos, por sua própria natureza, comportam transferência do respectivo encargo financeiro.

3- A identificação dos tributos que não comportam transferência do respectivo encargo financeiro dar-se-á com base em critérios normativos hauridos do ordenamento posto e não em razões de ciência econômica.

4- A transferência a que se refere o art. 166 do CTN e a transferência jurídica do encargo financeiro por agregação a relação subjacente de natureza civil, comercial ou semelhante, vinculando as partes (transferidor e destinatário da transferência).

5- A natureza do tributo é fornecida pelo seu fato gerador (aspecto material da hipótese de incidência), portanto na Constituição Federal, no Código Tributário e na legislação ordinária específico e que serão encontrados os elementos necessários a caracterização do critério a ser utilizado nessa identificação.

6. Comportam transferência:

6.1 Tributos cujo fato gerador envolve uma dualidade de sujeitos, ou seja, o fato gerador e uma operação, e 6.2 Cujo contribuinte e pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para o outro partícipe do mesmo fato gerador. (Março Aurélio Greco, in "repetição de indébito tributário - o IOF operações de câmbio ou importação de bens", citado por Lindemberg da Mota Silveira, pg. 77, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 8, Editora Resenha Tributária).

7- Os juros de mora, em se tratando de repetição de indébito, devem ser calculados a partir do trânsito em julgado da decisão que reconheceu procedente o pedido.

8- A correção monetária dos tributos deve ser feita pelo índice que melhor reflita o fenômeno inflacionário.

9- Recurso especial parcialmente provido apenas para se determinar a contagem dos juros de mora a partir do trânsito em julgado do decisório.

(STJ - REsp: 118488 RS 1997/0008688-7, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 04/09/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 06.10.1997 p. 49888)

Em prestígio ao excerto acima e pelo bom trabalho desenvolvido pelo conselheiro na elaboração do voto, quanto ao ponto, o adoto aqui como razões de decidir, de modo a integrá-lo a esse voto.

DA EFETIVA COMPROVAÇÃO DO SUPORTE DO ÔNUS ECONÔMICO PELA PESSOA JURÍDICA.

Mesmo que, *ad argumentando tantum*, se considerasse o Art. 166 do CTN aplicável, a Recorrente trouxe aos autos elementos robustos que demonstram ter suportado, de fato, o ônus econômico do ILL.

A Recorrente comprovou, por meio da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) do Exercício de 1992 (período-base de 1991), que o ILL (Cr\$ 131.7773.970,00) foi deduzido diretamente do lucro líquido da empresa.

Mais relevante ainda, as Atas de Assembleias Gerais Ordinárias e Extraordinárias da ROMA AGROPASTORIL S.A., realizadas em 1992 e 1993 (doc. nº 01, fls. 27-33), demonstram que não houve qualquer deliberação ou distribuição de lucros ou dividendos aos acionistas referentes ao período-base de 1991.

Ao contrário, o saldo final de lucros acumulados de Cr\$ 169.038.285,00, após a dedução do ILL e do abatimento de prejuízos anteriores, não foi distribuído, mas absorvido pelo prejuízo apurado no período-base seguinte (1992).

Essa circunstância fática é crucial: se os lucros não foram distribuídos aos acionistas, mas permaneceram no patrimônio da pessoa jurídica (e foram posteriormente consumidos por prejuízos), o ônus econômico do tributo não recaiu sobre os acionistas. A ausência de disponibilização econômica ou jurídica da renda aos acionistas no momento da apuração do balanço (que depende de deliberação em assembleia e observância de reservas legais) reforça que o prejuízo foi da empresa, não de seus acionistas.

Portanto, a própria pessoa jurídica foi quem suportou o encargo financeiro do ILL, o que lhe confere, sem dúvida, legitimidade para pleitear a restituição.

Conclusão:

Diante do exposto e considerando que o ILL é um tributo direto, inaplicável o Art. 166 do CTN, e que a Recorrente demonstrou, com base na documentação dos autos (DIPJ e Atas de Assembleia), que o ônus econômico do tributo foi efetivamente suportado pela própria pessoa jurídica, e não transferido aos acionistas, restam configuradas sua legitimidade ativa e a procedência de seu pleito.

Voto, portanto, por DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO para reconhecer a legitimidade ativa da Recorrente e o direito ao crédito pleiteado.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin