



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13607.000485/2001-43
Recurso nº. : 146.374
Matéria : IRF/LL - Ex(s): 1989 a 1992
Recorrente : CERÂMICA BRAÚNAS LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 26 DE ABRIL DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.468

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS EFETUADOS - JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - INOVAÇÃO - INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA - Somente com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL - RESTITUIÇÃO DE VALORES REFERENTES AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PRAZO DECADENCIAL - Quando o indébito se exterioriza a partir do reconhecimento da administração tributária deve-se tomar a data da publicação da norma que veiculou ser indevida a exação como o *dies a quo* para a contagem do prazo a que estava submetido o contribuinte para pleitear a restituição do indébito gerado com o entendimento veiculado por ela. Assim, em se tratando de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, para que não seja atingido pela decadência, o pedido de reconhecimento do direito creditório deve ter sido apresentado até cinco anos contados da data da publicação da IN SRF nº 63, de 25/07/1997.

SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - Estando demarcado no contrato social a previsão da disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período base de apuração, devido o recolhimento do ILL.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERÂMICA BRAÚNAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

J

MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 29 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, GONÇALO BONET ALLAGE, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

Recurso nº : 146.374
Recorrente : CERÂMICA BRAÚNAS LTDA.

RELATÓRIO

Iniciou o presente processo de pedido de restituição, protocolizado em 16/11/2001, referente ao imposto sobre a renda incidente sobre o lucro líquido (ILL), nos anos-calendário 1989 a 1992, exercícios 1990 a 1993.

2. A autoridade fiscal indeferiu o pedido, sob a fundamentação de que a Instrução Normativa nº 63, de 1997, não trata de restituição ou de pagamento indevido de tributo, mas tão somente da constituição de crédito tributário com fulcro na Lei nº 7.713, de 1988, portanto, não auxilia o sujeito passivo, vez que desta hipótese não se trata o caso ora analisado.

3. Cientificada em 09/12/2002, a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, em 24/12/2002, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:

I – os pagamentos efetuados à Secretaria da Receita Federal apresentados juntamente com o pedido inicial foram analisados e aceitos, comprovando o recolhimento do ILL;

II – o ILL não é devido quando o contrato social não preveja expressamente a distribuição do lucro apurado, e, o contrato social da empresa não previa a disponibilidade econômica ou jurídica imediata dos lucros aos sócios;

III – na espécie, há a comprovação de que não houve a distribuição aos sócios, conforme documentos anexados.

4. Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) acordaram por indeferir a solicitação da interessada por entenderem que, para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, como na espécie, a incidência do ILL é constitucional, quando, segundo o contrato social, dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

que não a distribuição. Por outro lado, a peticionante, na qualidade de fonte pagadora, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, devido exclusivamente na fonte, necessária a comprovação de ter assumido o ônus tributário ou estar autorizada pelos que o suportaram para ser permitida a restituição.

5. Cientificado em 02/05/2005, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, onde, em preliminar, levanta a nulidade do acórdão de primeira instância, por cerceamento ao seu direito de defesa, pois que a autoridade administrativa houvera negado o seu pedido sem considerar os documentos apresentados, mas com base em errônea interpretação da decisão constitucional. E, o colegiado julgador de primeira instância trouxe outros fundamentos, inovando, sem que fosse reaberto prazo para defesa.

6. No mérito, argumenta que a inconstitucionalidade do ILL para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada está exatamente na questão da não distribuição dos lucros, pois a disponibilidade não se presume, e os documentos apresentados demonstram que os lucros não foram efetivamente distribuídos, bastando ver os demonstrativos dos resultados nas declarações de imposto sobre a renda.

7. Também afirma que a comprovação de que o ônus não foi transferido a terceiros, para a restituição de indébitos, somente é necessária quando se trata de tributos indiretos, o que não é o caso.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O dissídio posto nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhida a tese de que os valores recolhidos a título de imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido (ILL), nos anos-calendário de 1989 a 1992, exercícios 1990 a 1993, cuja incidência se dera por determinação do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, sejam considerados indevidos, isto para que seja concedida a restituição de tais valores.

Fundamenta-se a peticionante no argumento de que a incidência do tributo em questão estaria em desconformidade com as determinações do artigo 43 do Código Tributário Nacional, por não se constituir renda, quando não distribuído, o que implicaria no direito à restituição dos valores pagos a título de ILL.

Por se tratar de pedido de restituição de indébitos, é curial que seja analisado se ocorreu a decadência do direito ao pleito.

O dispositivo legal que embasou os recolhimentos aqui discutidos foi o já referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que tem a seguinte dicção:

Art. 35. O sócio-quotista, o acionista ou titular de empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculada com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE nº 172.058-1/SC, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" ali grafada. Posteriormente, o Senado Federal fez publicar a Resolução nº 82, em 19/11/1996, que suspende a execução do referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida, retirando-o do mundo jurídico. Sendo que, por sua restrição apenas aos acionistas, tal dispositivo aplicou-se imediatamente apenas para os participantes das sociedades por ação.

Contudo, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 25/07/1997, que no seu artigo 1º assim preceitua:

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 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único: O disposto neste artigo se aplica às demais 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.

A determinação emanada da Administração Tributária exara o entendimento de que para as demais sociedades, e não apenas para as sociedades por ações, sujeitando a 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, foi reconhecido a não obrigatoriedade pelo recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido.

Na espécie, trata-se de empresa por cotas de responsabilidade limitada. Tal fato, somado à expedição do ato administrativo da Secretaria da Receita Federal, reconhecendo a não incidência da exação em tais casos, por meio da Instrução Normativa SRF nº 63, de 1997, é de fundamental importância para a determinação do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição do tributo pago indevidamente.

A contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição de possíveis tributos pagos a maior deve obedecer às regras do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

II - na hipótese do inciso III do art. 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.

Por sua vez, o artigo 165 do mesmo diploma legal determina:

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 art. 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 identificação 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.

Da leitura dos dispositivos legais trazidos à colação bem se pode concluir não haver dispositivo específico para tratar da restituição de indébito quando tal fato decorra de reconhecimento da improcedência da exação pela Administração Tributária, superveniente ao pagamento.

Há o entendimento de que não se deve ter tal caso como um simples pagamento indevido e se contar o prazo para exercício do direito de reclamar o indébito após cinco anos da data do pagamento. Isto porque, até a expedição da norma reconhecendo que o tributo era indevido, os recolhimentos efetuados eram pertinentes, vez que em cumprimento de exigência legal.

Antes do reconhecimento da improcedência do tributo, tanto a administração tributária quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Entretanto, reconhecida a inexigibilidade do tributo por ato do próprio órgão que o administra, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento da exação, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente.

Diante de tais situações fáticas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda tem entendido que, embora o Código Tributário Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

estabeleça que o prazo para pleitear a restituição seja sempre de cinco anos, o *dies a quo* da contagem deve ser considerado de acordo com cada situação jurídica.

No caso de reconhecimento da Administração Tributária da impertinência da exação, tem entendido aquele Colegiado Superior que tal posicionamento veio trazer uma nova situação jurídica, o que torna coerente a aplicação da regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "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" (art. 168, II, do CTN).

Embora não haja no diploma legal a previsão específica para os casos de reconhecimento da improcedência do tributo pela Administração Tributária, tal hipótese guarda grande similitude com o disposto no artigo 165, I, do Código Tributário Nacional, pelo que, para a cobrança se tornou indevida em face da legislação tributária que passou a ser inaplicável à situação, daí que o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional deve ser contado a partir do momento em que o conflito é sanado.

Isto porque, antes do reconhecimento da improcedência do tributo, tanto a Administração Tributária quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Entretanto, reconhecida a inexigibilidade do tributo por ato que retira do mundo jurídico a norma que o impõe, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento do tributo, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente. A partir deste momento devem ser considerados os prazos para pleitear a restituição deste indébito.

Esse parece ser o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas nos artigos 168 e 165 do Código Tributário Nacional.

Assim, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda muito bem se aplica à espécie dos autos, pelo que o acato e tomo como fundamento para me posicionar no sentido de que o prazo decadencial para a repetição do indébito tratado nos autos deve ter seu *dies a quo* como 24/07/1997, vez que apenas a partir de tal data, por meio da Instrução Normativa SRF nº 63, a Administração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

Tributária reconheceu a improcedência do tributo para as demais empresas que não as sociedades por ação.

Na espécie, o pedido de restituição foi protocolizado em 16 de novembro de 2001, portanto, antes de transcorridos os cinco anos da data da expedição da referida instrução normativa, pelo que entendo não ter ocorrido a decadência do direito à restituição pleiteada.

Ultrapassada a análise da decadência do pedido de restituição, resta-nos enfrentar as demais discussões destes autos.

O colegiado julgador de primeira instância acordou por indeferir a solicitação da interessada por entender que, para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, como na espécie, a incidência do ILL é constitucional, quando, segundo o contrato social, dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição. Por outro lado, a peticionante, na qualidade de fonte pagadora, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, devido exclusivamente na fonte, necessária a comprovação de ter assumido o ônus tributário ou estar autorizada pelos que o suportaram para ser permitida a restituição.

Em contraposição, a recorrente levanta a nulidade do acórdão de primeira instância, por cerceamento ao seu direito de defesa, pois que a autoridade administrativa houvera negado o seu pedido sem considerar os documentos apresentados, mas com base em errônea interpretação da decisão constitucional. E, o colegiado julgador de primeira instância trouxe outros fundamentos, inovando, sem que fosse reaberto prazo para defesa.

No mérito, argumenta que a inconstitucionalidade do ILL para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada está exatamente na questão da não distribuição dos lucros, pois a disponibilidade não se presume, e os documentos apresentados demonstram que os lucros não foram efetivamente distribuídos, bastando ver os demonstrativos dos resultados nas declarações de imposto sobre a renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

Preliminarmente, devem ser analisadas as considerações da nulidade do acórdão de primeira instância, por cerceamento de direito de defesa e inovação dos fundamentos de decidir.

O rito do processo administrativo fiscal, nos pedidos de restituição, apresenta uma peculiaridade, que é o pronunciamento do órgão fiscal acerca da regularidade do pedido.

Entretanto, após a oitiva do órgão fiscal, o sujeito passivo, em caso de não concordância, apresenta a manifestação de inconformidade, que é submetida a julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente para tal.

No tocante ao processo administrativo fiscal, a fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento – artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 – e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária.

Isso significa que, com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao sujeito passivo as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

Com efeito, não há que se falar em inovação de fundamentos de julgamento, pois, a manifestação do órgão fiscal não tem o caráter de ato de julgamento, funcionando mais como uma análise fática acerca do pedido de restituição.

Por outro lado, não é cabível a argumentação acerca do cerceamento ao direito de defesa, pois que a autoridade administrativa houvera negado o seu pedido sem considerar os documentos apresentados, mas com base em errônea interpretação da decisão constitucional.

O julgador administrativo forma a sua livre convicção à vista dos elementos constantes no processo adequando os fatos à interpretação da lei. O fato de o entendimento exarado pelo órgão *a quo* ser contrário àquele que o sujeito passivo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

defende não quer dizer que seja errôneo. E não há cerceamento de direito de defesa, pois, como fez, pode o sujeito passivo insurgir-se contra esse posicionamento, por meio do recurso voluntário.

Dessarte, não devem ser acatadas as considerações acerca da nulidade do acórdão de primeira instância.

Ultrapassada a preliminar, passamos à análise das questões de mérito.

Para sustentar o seu direito, argumenta a recorrente que a inconstitucionalidade do ILL para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada está exatamente na questão da não distribuição dos lucros, pois a disponibilidade não se presume, e os documentos apresentados demonstram que os lucros não foram efetivamente distribuídos, bastando ver os demonstrativos dos resultados nas declarações de imposto sobre a renda.

Como antes enfatizado, o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que foi o suporte legal da exigência tributária ora em discussão, previa que o sócio-quotista, o acionista ou titular de empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculada com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" ali grafada, que foi retirada do mundo jurídico com a Resolução nº 82, de 19/11/1996.

Contudo, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 25/07/1997, que, no seu artigo 1º, assim preceitua a vedação da 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 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações. E o parágrafo único veicula que o disposto neste artigo se aplica às demais 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13607.000485/2001-43
Acórdão nº : 106-15.468

Com efeito, para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, como na espécie, estando demarcado no contrato social a previsão da disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período base de apuração, permanece a obrigatoriedade pelo recolhimento do ILL.

Por seu turno, somente quando não estiver previsto no contrato social da empresa que os lucros, ao final do período-base, terão distribuição automática, poderá o contribuinte pedir a restituição das parcelas pagas do imposto sobre o lucro líquido.

In casu, o Contrato Social vigente à época dos fatos geradores (fls. 56 a 57), a cláusula quinta determina:

CLÁUSULA QUINTA – Anualmente, a 31 de dezembro, proceder-se-á ao balanço geral da sociedade. Os lucros ou prejuízos apurados serão divididos, igualmente, entre ambos os sócios.

Da norma contratual, resta clara, portanto, a distribuição automática dos lucros aos sócios, caso em que não se aplicam as determinações do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 63, de 25/07/1997, não tendo ocorrido o indébito tributário.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA