



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13808.000397/99-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.407 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrente UNIMED PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 1992

IIL - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRATO SOCIAL DA EMPRESA. INEXISTÊNCIA DE DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS DE FORMA AUTOMÁTICA.

Quanto ao Imposto de Renda Retido da Fonte sobre o Lucro Líquido, exigido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058/SC, a mera previsão no Contrato Social da possibilidade de distribuição de lucros aos sócios, com base na própria essência da sociedade empresária, sem que haja determinação expressa da imediata/automática realização dos lucros pelos sócios, não é capaz de justificar a tributação pelo Imposto de Renda Retido da Fonte sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2202-009.407 - 2ª Sejl/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13808.000397/99-91

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13808.000397/99-91, em face do acórdão DRJ/SPOI nº 06.803, julgado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), em sessão realizada em 6 de abril de 2005, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata o presente processo de autuação contra a empresa em epígrafe, que resultou no lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre o lucro líquido - ILL (fls. 12 a 16), em decorrência de ajustes do lucro líquido do exercício.

2. No Termo de Verificação Fiscal (fl. 10), a Fiscalização informa que o contribuinte, através do Processo nº 13805.009748/96-15, impugnou o Lançamento Suplementar do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido - 1992, consubstanciado na notificação nº 03-02582 (fls. 03 e 04), decorrente da revisão sumária de sua declaração de rendimentos IRPJ — Exercício 1992 — Período-Base 1991, onde foi retificado o item 04 do Quadro 04 do Anexo 4.

3. O referido Lançamento Suplementar foi declarado nulo de ofício pela autoridade julgadora, em obediência ao disposto no artigo 6º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 94/1997, conforme Decisão DRJ/SPO/SP/Nº 16991/98 (fls. 05 e 06).

4. O contribuinte foi cientificado da decisão citada em 23/02/1999, conforme termo de fl. 02.

5. Com base nos dados extraídos do referido processo, a Fiscalização constatou que a DIRPJ/1992, continha, ainda, o seguinte equívoco: Anexo 4 (item 04/04) 4 não preenchimento do campo destinado a exclusão do valor "Ajustes por aumento no valor de Investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido", no valor de Cr\$ 19.882.267,00.

6. Por fim, foi elaborada pela Fiscalização tabela na qual estão contidos os ajustes efetuados no Anexo 04 — Quadro 04 da DIRPJ/1992 (fl. 11) em consequência da ação fiscal, tendo sido lavrado o auto de infração abaixo discriminado:

6.1. ILL — fls. 12 a 16 — FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — Enquadramento legal: Artigo 35 da Lei nº 7.713/1988, com as alterações do artigo 1º da Lei nº 7.959/1989.

7. Tendo tomado ciência da autuação em 05/05/1999 (fl. 15), a Autuada apresentou impugnação em 02/06/1999 (fls. 19 a 24), na qual, por meio de seu Diretor Presidente (fls. 25 a 57), alega, em síntese, que:

7.1. Ocorreu a decadência do direito do Fisco realizar o lançamento em 31/12/1996 ou, na pior das hipóteses, no dia 01/01/1997. A doutrina e o próprio Conselho de Contribuintes reconhecem que o ILL submete-se ao disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional — CTN, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação (fls. 22 e 23).

7.2 O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, declarou a cobrança do ILL inconstitucional, quando não há uma efetiva distribuição do lucro aos sócios.

7.3. Como se depreende do documento nº 04 — Balanço Social encerrado em 31.12.1991, a sociedade apurou um prejuízo de Cr\$ 215.743.038,66, que, somado ao prejuízo acumulado, importou, na data de 31/12/1991, em um saldo de prejuízo no valor de Cr\$ 916.795.208,46.

7.4. Por conseguinte, não ocorreu disponibilidade econômica ou jurídica passível de tributação pelo ILL, acarretando a inconstitucionalidade da cobrança.”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

“Logo, voto pela procedência em parte da autuação.”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 180/198, reiterando as alegações expostas em impugnação quanto ao que foi vencida.

O Recurso Voluntário foi apreciado por meio do Acórdão nº 2202-003.565, em 20 de setembro de 2016 (às fls. 323/331), em que se compreendeu por:

“Em conclusão, ocorrido o fato gerador em 31/12/1991, o lançamento efetuado em 05/05/1999 está alcançado pela decadência e, desta feita, VOTO por dar provimento ao recurso.”

Em 08/12/2016, às fls. 333/338, foi interposto Recurso Especial pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no que resultou Acórdão de Recurso Especial nº 9101-005.340, de 02 de fevereiro de 2020 (às fls. 410/417), que por maioria dos votos, deram parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para afastar a decadência.

Assim, com o retorno dos autos cabe a essa Turma apreciar as demais questões não apreciadas quando da primeira apreciação do recurso voluntário.

Vieram os autos para novo julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Além da alegação de decadência, sustentou a recorrente que o STF declarou inconstitucional o ILL, quando não há uma efetiva distribuição do lucro aos sócios. Ressalta que não ocorreu disponibilidade econômica ou jurídica passível de tributação pelo ILL, inexistindo fato gerador, ainda que de forma presumida, razão pela qual a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido não pode prevalecer.

Quanto a esta alegação, assim a DRJ se pronunciou:

“15. Com relação às alegações de inconstitucionalidade da cobrança do ILL, uma vez que não teria ocorrido disponibilidade econômica ou jurídica passível de tributação,

observe-se que a base de cálculo apurada pela Fiscalização foi positiva (Cr\$ 27.822.154,00), apesar da empresa ter apurado prejuízo contábil (fl. 11).

16. A decisão do STF, proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, reconhece a conformidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/1988 com a Lei Maior, *"salvo quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição"* (negritei).

17. Observe-se, ainda, que, 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 as 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."(destaque da transcrição)

18. 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, transcrito abaixo:

"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." grifei

19. Em face da Resolução do Senado nº 82/1996, a Instrução Normativa nº 63/1997 vedou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, de que trata o artigo 35 da Lei nº 7.713/1988, em relação As sociedades por ações (art. 1º, "caput", da IN nº 63/1997).

20. Essa vedação estende-se 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 (parágrafo único do art. 1º da IN nº 63/1997).

21. Desse modo, somente é indevido o ILL nos casos em que o contrato social prevê a obrigatoriedade de destinação do lucro líquido a finalidade diversa da distribuição.

22. *In casu*, o Contrato Social da empresa (fls. 25 a 56) determina que, após a constituição da Reserva Legal (5% do lucro líquido, não excedendo essa reserva a 20% do capital social) e Da Reserva de Investimento e Capital de Giro (10% do lucro líquido), o saldo remanescente ficará à disposição da Assembléia Geral, que poderá deliberar por sua capitalização, total ou parcial ou por sua distribuição entre os sócios (fls. 55 — Cláusula 29 do Contrato Social).

23. Não há que se falar, então, em inconstitucionalidade da exigência do ILL em relação a 85% do lucro líquido, devendo ser aplicado esse percentual no montante de ILL a ser mantido.

24. Logo, voto pela procedência em parte da autuação.”

No caso, verifica-se que toda a discussão perpassa no que restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 172.058/SC e na interpretação das cláusulas do contrato Social da Recorrente.

Veja-se, neste sentido, a ementa do julgado proferido pela Suprema Corte:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL LIMITES. Alicercado 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 a 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 preve 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 AÇIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 e 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 inseridas 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. (RE 172058, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/1995, DJ 13101995 PP34282 EMENT VOL0180408 PP01530 RTJ VOL0016103 PP01043)

Como se observa da decisão proferida pelo STF, ficou claro que "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".

Por outro lado, na mesma assentada, aquela Corte entendeu como inconstitucional a exigência do ILL em relação aos sócios quotistas de sociedade limitada somente quando: a) o contrato social for omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois, nesta hipótese, aplicar-se-á a legislação das sociedades anônimas e, por conseguinte, o entendimento dado aos acionistas; e b) o contrato preveja a possibilidade de outra destinação dos lucros que não a sua distribuição, e que a deliberação quanto isto seja independentemente da manifestação de todos os sócios.

A própria Receita Federal do Brasil, encampando o posicionamento do STF, editou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997, na qual estendeu o entendimento fixado nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058/SC, às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, nos casos em que o Contrato Social da entidade, à época do encerramento do período-base, não contemplasse a distribuição imediata dos lucros. Confira-se:

"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 1998, 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 disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado."

No caso em comento, quando se analisa no contrato social da recorrente, à época, como referido pela DRJ de origem, assim estabelecia:

"o Contrato Social da empresa (fls. 25 a 56) determina que, após a constituição da Reserva Legal (5% do lucro líquido, não excedendo essa reserva a 20% do capital social) e Da Reserva de Investimento e Capital de Giro (10% do lucro líquido), o saldo remanescente ficará à disposição da Assembléia Geral, que poderá deliberar por sua capitalização, total ou parcial ou por sua distribuição entre os sócios (fls. 55 — Cláusula 29 do Contrato Social)."

Portanto, verifica-se que o contrato social não previa a disponibilidade imediata dos lucros da sociedade.

Assim, quanto ao Imposto de Renda Retido da Fonte sobre o Lucro Líquido, exigido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058/SC, a mera previsão no Contrato Social da possibilidade de

distribuição de lucros aos sócios, com base na própria essência da sociedade empresária, sem que haja determinação expressa da imediata/automática realização dos lucros pelos sócios, não é capaz de justificar a tributação pelo Imposto de Renda Retido da Fonte sobre o Lucro Líquido.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator