



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16098.000027/2008-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.617 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente BORLEM S A EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1990

ILL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FORMULADO PELA SOCIEDADE. IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ACIONISTAS CONTRIBUINTES. COMPROVAÇÃO DE ÔNUS ECONÔMICO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL DA SOCIEDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A sociedade não pode, na qualidade de responsável, pleitear restituição de tributos retidos na fonte devidos pelos sócios, a menos que comprove que arcou com o ônus econômico. Não havendo comprovação, falta à sociedade legitimidade processual para situar no polo ativo em procedimento e processo de restituição.

ILL. RESTITUIÇÃO. VALORES OBJETOS DA DISCUSSÃO SOMENTE SE APLICAM AOS VALORES QUE SOFREM A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIÇÃO AOS ACIONISTAS.

A restituição referente à declaração de ILL somente pode ter como objeto os valores que sofreram a incidência tributária, portanto, a exação tributária sobre os valores distribuídos aos acionistas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Evandro Correa Dias que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Luciano Bernart, Barbara Santos Guedes (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **467-472** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **14-64.020**, da 6ª Turma da DRJ/RPO (fls. **439-456**), em sessão realizada em 30 de janeiro de 2017, por meio do qual o referido órgão julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Contribuinte (fl. **362-372** e docs. anexos), de forma a não reconhecer o direito creditório em favor da Contribuinte.

I. PERDCOMP, Despacho Decisório (DD), Manifestação de Inconformidade e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o relatório do Acórdão da DRJ de fl. **440-445**.

Trata o presente processo de Pedido de Restituição, apresentado em 12 de abril de 1996, no valor original de NCz\$ 11.868.314,26, referente a recolhimentos que a interessada alega ter sido indevidos, efetuados a título do extinto Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL, na data de 15/02/1990, relativo ao período-base de 1989.

2. Transcreve-se em parte a petição inicial, apresentada pela interessada:

“A requerente, nos períodos discriminados na declaração anexa, recolheu indevidamente, a título de Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), os valores ali identificados, conforme comprova a inclusa cópia da guia DARF respectiva.

O recolhimento indevido já foi reconhecido em definitivo pelo Poder Judiciário, por meio de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em Seção Plenária, nos autos do RE n.º 172.058-1/SC, que declarou inconstitucional a tributação com base no art. 35 da Lei n.º 7.713/88, em se tratando de pessoas jurídicas como a requerente.

Portanto, impõe-se o reconhecimento de que a requerente é credora das importâncias contidas nos anexos, acima referidas, o que a habilita a pleitear a sua restituição.

II.

Sucedee, no entanto, que à requerente interessa a utilização dos créditos que possui mediante compensação de seu montante com os valores devidos a título de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), como lhe assegura o artigo 66, da lei n.º 8.383/91.

(...)

Aguarda, assim, nos termos em que assegurado pela Lei 8.383/91, que se aceite a plenitude da correção monetária, de modo a garantir a recomposição integral do valor da moeda corroído pela inflação, do mesmo modo que a requerente teria assegurado se tivesse utilizado a via, opcional, de repetição, vale dizer, IPC do IBGE até fevereiro de 1991 e INPC do IBGE a partir de então, até a criação da UFIR. Caso assim não fosse, estaria configurada exação com efeito de confisco, (...), como de resto já assentou a jurisprudência.”

3. A seguir, o Despacho Decisório formalizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo André, que reconheceu parcialmente o direito creditório pretendido:

“RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição no valor original de NCz\$ 11.868.314,26 (...), relativo a recolhimento que o interessado alega ter sido indevido a título de Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL, sob o fundamento de que a norma contida no artigo 35, da Lei n.º 7.713/1988 foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, e teve sua aplicação suspensa pelo Senado Federal, mediante a Resolução n.º 82/1996.

FUNDAMENTAÇÃO

Inicialmente, o processo supra foi indeferido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Guarulhos, sem exame do mérito do pedido (...), com fulcro no Ato Declaratório SRF n.º 96/1999, ou seja, o prazo decadencial para o contribuinte pleitear a restituição ou compensação de tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Inconformada com a decisão, o interessado ingressou com manifestação de inconformidade junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, que ratificou a decisão prolatada pelo Seort da Delegacia da Receita Federal em Guarulhos (fl. 57/65).

Interpôs Recurso Voluntário junto ao Conselho de Contribuintes que concluiu que o prazo para apresentação de requerimento para restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido conta-se a partir da publicação da Resolução do Senado federal n.º 82/96, em 19 de novembro de 1.996 (fl 98/113).

Afastada a decadência, foi determinando o retorno do processo à origem para apreciação do mérito. A empresa foi incorporada pela Maxion Wheels do Brasil Ltda. (...), em 01.10.2012, empresa sob jurisdição da delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo André-SP.

O caput do artigo 35 da Lei 7.713/88 assim dispõe:

“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.”

O Supremo Tribunal Federal – STF, via controle difuso, em diversas ações impetradas por contribuintes, declarou a inconstitucionalidade da expressão “acionista” (S/A) constante do caput do artigo 35 supracitado.

Posteriormente, o Senado Federal, através da Resolução n.º 82, de 18/11/1996, conferiu efeito erga omnes à declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, ao suspender a execução do artigo 35, da lei n.º 7.713, de 22/12/1988, no que diz respeito à expressão “o acionista”.

Dando cumprimento à resolução senatoria, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa SRF n.º 63/97, com a seguinte redação:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N.º 63, DE 24 de julho de 1997

Determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos que especifica.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e em vista do que ficou decidido pela Resolução do Senado No 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto No 2.194, de 7 de abril de 1997, resolve:

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 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.

(...)

Por seu turno, o artigo 36, da mesma Lei, preceitua:

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

Parágrafo único. Incide, entretanto, o imposto de renda na fonte:

a) em relação aos lucros que não tenham sido tributados na forma do artigo anterior;

b) no caso de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de lucros, quando o beneficiário foi residente ou domiciliado no exterior.

O referido artigo deixa claro que o imposto incidia independentemente da distribuição de lucros, bastaria o interessado comprovar que não pagou dividendos correspondente ao ano-calendário em questão para provar que assumiu o ônus do imposto.

Compulsando a cópia da Ata da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária realizada no dia 26 de abril de 1990 (fl. 319), está registrado que “Quanto ao lucro líquido do exercício, deduzidas as parcelas de NCz\$ 3.650.163,36 (...), para a constituição da Reserva legal, NCz\$ 5.022.813,60 (...), para dividendos, já distribuídos conforme deliberação do Conselho de Administração em sua 106 (Reunião no dia 14 de fevereiro de 1980 e NCz\$ 5.977.923,00 (...), que se refere ao Imposto de Renda calculado na forma da Instrução Normativa n.º 139/89, previsto na Lei n.º 7.713/88 e ao Imposto Adicional Estadual, resultou o saldo de NCz\$ 58.352.367,33 (...), cuja destinação propõe esta Diretoria, seja o mesmo transferido para a conta “Reserva para Aumento de Capital”, no grupo de “Reserva de Lucros”.

Conforme o quadro 13, da DIRPJ do ano-base de 1989 (fl. 346), o interessado apurou um Lucro Líquido no montante de R\$ 73.003.267,00 (...). Conforme registrado na Ata, foram distribuídos dividendos no importe de R\$ 5.022.813,60, correspondente a um percentual de 6,88% (...) do Lucro Líquido Apurado. Assim, proporcionalmente, o imposto que incidiu sobre os dividendos distribuídos corresponderia a 6,88% do imposto que incidiu sobre a totalidade do Lucro Líquido apurado.

Portanto, sobre 93,12% (...) do Lucro Líquido que foram destinados à Reserva Legal (NCz\$ 3.650.163,36) e Reserva de Lucros (R\$ 58.352.367,33) não incidiria o imposto sobre a renda retido na fonte, cujo recolhimento foi efetuado com fulcro no artigo 35, da Lei n.º 7.713/1988, c/c o artigo 36, da mesma lei.

Sendo assim, o interessada tem direito à restituição no montante de NCz\$ 11.051.774,24 (11.868.314,26 – 816.540,02 (6,885 ILULI), relativo ao imposto incidente sobre os lucros destinados à reserva legal e à Reserva de Lucros.

DECISÃO

Ante o exposto, proponho o deferimento do pleito no montante de NCz\$ 11.051.774,24, que, com base na Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08, de 27 de junho de 1997 (fl. 348), apurou-se o montante de R\$ 548.738,71 (...)"

3. Cientificada da decisão proferida em 16 de maio de 2016, a interessada, por seu representante legal, interpôs, em 10 de junho de 2016, manifestação de inconformidade de fls. 362/372, expondo em sua defesa as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

3.1. Afirma que o Despacho Decisório, que deferiu parcialmente seu pleito, desconsiderou a declaração de inconstitucionalidade total do ILL na hipótese examinada, razão pela qual limitou o indébito a 93,12% do montante originalmente recolhido. Além disso, deixou de computar a correção monetária plena, em evidente desacato à jurisprudência judicial e administrativa, que lhe asseguraria a integral recomposição do valor da moeda em situações como a presente.

3.2. Discorre sobre o cabimento do protocolo presencial da manifestação de inconformidade. Em suas palavras:

“Resta caracterizada, portanto, a indisponibilidade de que cuida os dispositivos indicados na IN 1.608 (Instrução Normativa RFB n.º 1.608, de 2016), razão pela qual pede e espera a Requerente seja o presente petitório aceito presencialmente, por intermédio de protocolo SVA, sob pena de indevida vedação ao exercício do direito de petição, constitucionalmente assegurado e sujeito às penas da lei (em especial responsabilidade civil do Estado e responsabilidade pessoal do agente atuante.)”

3.3. Alega que, sob a perspectiva da Delegacia da Receita Federal, seu pleito de restituição deveria ser deferido apenas parcialmente, para:

“A- no que tange ao ILL, devolver somente o imposto recolhido sobre a parcela não distribuída no ano-calendário considerado; e

B- no que se refere à correção monetária do indébito, limitá-lo aos índices reconhecidos pela NIE 8/97 e ao período compreendido entre o recolhimento indevido e 31/12/1995, ignorando o período que se estendeu entre essa data e o efetivo reconhecimento do crédito a ser devolvido.”

3.4. Recorre à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal referente ao Imposto sobre o Lucro Líquido-ILL (RE 172058, Rel. Min. Marco Aurélio, DJH 13-10-1995). E continua:

“Portanto, de acordo com o precedente firmado, em se tratando de sociedade limitada, como no caso, caberia o ILL e tão somente na hipótese de o contrato social da pessoa jurídica prever a distribuição automática de lucros ao cotista, o mesmo não sucedendo nos casos em que efetiva distribuição dependesse de deliberação por parte dos integrantes da pessoa jurídica.

Não por outra razão, com o advento da RSF n. 82/96 suspendendo em parte o dispositivo com eficácia erga omnes, a então Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, em conjunto com outros órgãos do Ministério da Fazenda, editou a Portaria n. 63/97, assim prevendo, no que tange ao ponto:

“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. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do período-base de

apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio quotista, do lucro líquido apurado.”

Logo, segundo o entendimento da própria Administração Tributária, o direito à restituição do ILL recolhido por sociedade limitada depende de prova de que o respectivo contrato social, “na data do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio quotista, do lucro líquido apurado.”

É justamente nesse aspecto que o decisum atacado discrepa do entendimento pacífico do E. STF, na medida em que limita o direito de crédito à parcela não distribuída do lucro líquido no período, quando a restituição deveria ser integral, provada que está a inexistência de cláusula de distribuição automática de lucros/dividendos, no caso vertente.[grifou-se]

5. No que se refere à atualização monetária do indébito, afirma que a Norma de Execução Conjunta nº 8, de 1997, não contempla os “expurgos inflacionários” ocorridos nos anos de 1989 a 1996, como também não inclui a correção monetária posterior a 01/01/1996. Em suas palavras:

“A pretensão da DRF/SEORT a quo, todavia, não pode prevalecer, estando de há muito pacificado o entendimento, inclusive na esfera administrativa, de que os indébitos tributários devem ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices aplicados pela Administração Federal aos créditos tributários lavrados em face do contribuinte.

É o que se verifica no Parecer PGFN/CRJ nº. 2.601/2008, lavrado nos seguintes termos:

(...)

Nesse sentido, ainda, o entendimento do E. CARF, manifestado inclusive em julgados recentes envolvendo indébitos de ILL, verbis:

(...)

Tanto é improcedente a negativa pela atualização do crédito, que a Instrução Normativa 1.200/12 (arts. 83 e 84), ato regulamentar de observância obrigatória pelas autoridades fiscais, determina que, para tributos indevidamente recolhidos até 31/12/1995, como no caso, a conversão em reais deveria se dar mediante a aplicação de índices superiores e, mais ainda, que, desde 01/01/1006, deveria ser aplicada SELIC sobre a importância tratada. Veja-se:

(...)

Portanto, é fora de dúvida que deve ser reformado o decisum atacado também no que se refere aos critérios de correção monetária a serem aplicados ao montante em discussão.

CONCLUSÃO E PEDIDO

Por todo o exposto, pede e espera a Requerente que seja conhecida e provida a presente manifestação de inconformidade, para o fim de se reconhecer o direito à restituição integral do ILL indevidamente recolhido, devidamente atualizado por índices que reflitam de modo pleno a perda do valor aquisitivo da moeda, isto é, mediante a aplicação da Portaria n. 2.601/2008 da PGFN, na linha dos julgados acima.”

3. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Manifestação, nos seguintes termos da Ementa (fl. 439).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1990

IMPOSTO RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. RESTITUIÇÃO. SOCIEDADE ANÔNIMA.

Em decorrência da suspensão, pelo Senado Federal, a execução do artigo 35, da Lei n.º 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista”, é cabível a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de Imposto na Fonte sobre o Lucro Líquido a quem prove haver assumido o referido encargo, ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo.

FATO GERADOR. EMPRESA SUCEDIDA. INCORPORAÇÃO.

Na época de ocorrência do fato gerador sobre o qual incidiu o ILL a interessada estava constituída na forma de Sociedade Anônima. Em vista desse fato, os atos legais e normativos editados aplicam-se ao caso concreto somente em suas disposições referidas ao “acionista”. As disposições referidas ao sócio-cotista somente são aplicáveis às pessoas jurídicas que estavam constituídas, à época do fato gerador do tributo, sob a forma de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada.

RESTITUIÇÃO. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Não cabe revisão de cálculo relativo à restituição de indébitos tributários, quando efetuado estritamente em consonância com os atos legais e normativos aplicáveis à espécie.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. Em suma, o Órgão julgador decidiu que o argumento “de que o ILL incidiria somente na hipótese de o contrato da pessoa jurídica prever a distribuição automática de lucros ao sócio cotista” não está em conformidade com a jurisprudência do STF. A argumentação da Recorrente se baseia em tratamento tributário diferenciado para sociedade limitada do que para a sociedade anônima, entretanto, na documentação constante nos Autos, bem como no sistema da Receita se percebe que a Recorrente se constituía, à época dos fatos e também depois, como sociedade anônima. A Contribuinte teria se tornado sociedade limitada apenas vinte e dois anos depois do fato gerador e ainda por força de incorporação. O art. 144 do CTN prevê que o lançamento se reporta à ocorrência do fato gerador. Mesmo que a Manifestante estivesse constituída sob a forma de sociedade limitada, houve a disponibilidade jurídica e econômica, o que justificaria a incidência do imposto e sua não restituição. Há ainda o fato de que a pessoa jurídica se constitui como responsável, sendo aplicável o art. 166 do CTN e Súmula 546 do STF, portanto, não há como restituir os tributos não suportados pela pessoa jurídica. Quanto ao fato de que a decisão não contemplou os expurgos inflacionários, ela está correta, pois aplicável a partir de 1996 a Selic.

II. Recurso Voluntário

5. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **a)** há direito à integral restituição do ILL recolhido, nos termos da jurisprudência pacífica do E. STF, com correção monetária plena; **b)** é parte legítima

para pleitear compensação ou restituição do indébito, não devendo ser aplicada a regra do art. 166 do CTN, nos termos da jurisprudência do CARF e do STJ; **c)** os indébitos tributários devem ser corrigidos pelos mesmos índices aplicados pela Administração federal aos créditos exigidos do contribuinte, devendo os expurgos inflacionários ser inseridos na Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 8/97; **d)** indica o parecer PGFN/CRJ n.º 2601/08 e jurisprudência do CARF. Ao final, requer a reforma do Acórdão da DRJ, de maneira que seja reconhecido o direito à restituição integral do ILL indevidamente recolhido, atualizado por índices que reflitam a perda do valor aquisitivo da moeda na linha da Portaria n.º 2601/08 da PGFN e dos julgados citados.

6. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

III. Apensos

7. Em razão do Despacho Decisório ter reconhecido, em 2016, uma parte do crédito pleiteado em favor da Contribuinte e não havendo a interposição de Recurso de Ofício, aquela apresentou dois pedidos de habilitação do referido crédito. Um foi registrado sob o n.º 10805.726212/2017-65 e o outro sob o n.º 10875.722277/2018-99. Ambos foram apensados aos presentes Autos, mas não demanda decisão do CARF.

8. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

IV. Tempestividade e admissibilidade

9. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **462 – 10/02/17**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **465 – 13/03/17**), conclui-se que este é tempestivo.

10. Quanto à admissibilidade, analisa-se a seguir.

11. A Recorrente alega que o Acórdão da DRJ “desconsiderou a declaração de inconstitucionalidade total do ILL pelo STF, limitando o indébito a 93,12% do montante originalmente recolhido”, além disso, seria parte legítima para pleitear a compensação ou restituição do indébito do montante de 6,88%, não sendo aplicada a regra do art. 166 do CTN.

12. O eventual direito ao crédito em favor da Contribuinte tem como origem e fundamento a declaração de inconstitucionalidade pelo STF do termo “acionistas” na redação do artigo 35 da lei 7.713/88. O termo também foi objeto de suspensão pela Resolução n.º 82, de 1996 do Senado Federal.

13. Sobre a possibilidade da Recorrente requerer o valor do indébito deve haver contextualização do tema aos fatos.

14. O DD concluiu que a Contribuinte tem como direito creditório o valor de R\$ 548.738,71 em seu favor. Como o valor reconhecido foi menor do que o pleiteado houve apresentação de Manifestação de Inconformidade pela Interessada. No julgamento da MI, a DRJ entendeu que seria o caso de aplicação do art. 166 do CTN e da Súmula 546 do STF, o que teria como efeito que a Manifestante não tivesse legitimidade para requerer o indébito. A impressão que se tem da decisão da DRJ, inclusive na conclusão (fl. **456**), é que o DD teria sido alterado para não conceder qualquer direito em favor da Contribuinte. Assim está a redação: 50. Em face do exposto, VOTO no sentido de JULGAR IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade, NÃO RECONHECER a existência de qualquer direito creditório.

15. Inicialmente há de se apontar que tanto o artigo 166 como a Súmula 546 não são aplicáveis diretamente ao caso, pois tais disposições se referem a tributos em que o encargo financeiro pode ser transferido. Em se tratando imposto sobre a renda e sua retenção na fonte, não se trata de transferência de encargo financeiro, mas sim de responsabilidade tributária prevista na legislação tributária. Assim, há o beneficiário dos valores recebidos e da realização do fato gerador, o acionista, portanto, contribuinte, e a pessoa definida pela legislação que tem a obrigação de reter e recolher o valor, a responsável, no caso a Requerente.

16. Como visto, a DRJ teria reformado o DD em desfavor da Interessada, o que recairia em *reformatio in peius*, inclusive com fundamento equivocado. De outro lado tem-se que

se a Recorrente é responsável tributário, na qualidade de substituta, então surge a dúvida se seria devido o direito reconhecido ou não no DD.

17. Tem-se que nenhum direito sobre esse valor deve ser reconhecido em favor da Recorrente, suprimindo-se, portanto e inclusive, a decisão no Despacho Decisório. Tal entendimento se fundamenta no fato de que a Recorrente não possui legitimidade ativa para constar no polo ativo processual. Pelo fato de ser responsável tributário requer algo que não lhe pertence. Ressalta-se mais uma vez que questionada sobre a comprovação de ter assumido o ônus do pagamento, não o fez, nem o conseguiria, pois reteve e recolheu valor de outrem, dos acionistas. No caso, por ser uma questão de ordem, que trata de uma das condições para o estabelecimento da relação processual (legitimidade), entende-se que ela se sobrepõe ao fato de que a Autoridade fiscal tenha reconhecido o direito. Até mesmo porque o reconhecimento de direito creditório a quem não fosse seu titular, geraria benefício indevido. Abaixo se transcreve decisões do STJ que ratificam o entendimento acima indicado, quanto à assunção do ônus.

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) (**destaque não consta no original**)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PESSOA JURÍDICA. PEDIDO DE DECLARAÇÃO DO DIREITO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCRO LÍQUIDO DEVIDO PELOS ACIONISTAS. **ARTIGO 35, DA LEI 7.713/88**. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DECLARADA PELO STF. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DA NÃO DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS AOS ACIONISTAS.

AUSÊNCIA. **CARÊNCIA DA AÇÃO. ILEGITIMIDADE AD CAUSAM DA PESSOA JURÍDICA**. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. INEXISTÊNCIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA.

1. O artigo 35, da Lei 7.713/88, dispõe que 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.

2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 172.058/SC, **declarou parcialmente inconstitucional o dispositivo legal em tela, "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"** (RE 172.058/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 30.06.1995, DJ 13.10.1995).

3. Consectariamente, **a pessoa jurídica tem legitimidade ativa ad causam para pleitear a compensação/repetição do indébito tributário relativo ao imposto de renda sobre o lucro líquido (artigo 35, da Lei 7.713/88), apenas quando comprovar que este não foi distribuído aos acionistas** (Precedentes do STJ: REsp 265.642/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 27.09.2005, DJ 17.10.2005; REsp 266.491/RS, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 19.11.2002, DJ 19.05.2003; e REsp 229.579/SC, Rel.

Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 17.08.2000, DJ 18.09.2000).

[...]

5. In casu, a pretensão engendrada no mandado de segurança ab origine esbarra em óbice intransponível, consubstanciado na ausência de direito líquido e certo, o que se infere de excerto do voto-condutor do acórdão hostilizado: "... a razão de o Excelso Supremo Tribunal Federal haver concluído, no recurso extraordinário n. 172.058-SC, pela inconstitucionalidade da alusão, no art. 35, da Lei 7.713/88, a 'o acionista', consta do d. voto do Eminentíssimo Relator, o Exmo. Sr. Ministro MARCO AURÉLIO, com os seguintes dizeres: '**(...) impossível é dizer da aquisição de disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o faz relativamente a situação que não extravasa o campo de interesse da própria sociedade. Ocorre, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador.**

(...)" **Em outros termos: o art. 35, da Lei 7.713/88 sujeitou o acionista ao imposto de renda retido na fonte incidente sobre o fato gerador** ('lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base'), **que não é alcançado pelo fato gerador do imposto de renda, definido no art. 43, do CTN**, 'aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior'), porquanto a apuração do lucro líquido pelas

pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base não configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica pelo acionista.

Tendo tal quadro presente, indago: - se tiver havido distribuição do lucro líquido apurado pela pessoa jurídica, no caso, a impetrante-apelante, na data do encerramento do período-base, por determinação assemblear, quem terá suportado o ônus do indébito tributário? O acionista ou a pessoa jurídica? O acionista, evidentemente. Ele receberá menos que o devido, mercê da retenção na fonte do imposto de renda, a que se refere o art. 35 da Lei 7.713/88. Se não houve a distribuição do lucro líquido aos acionistas, o indébito, sim, terá sido suportado pela pessoa jurídica. Necessário, assim, que, em qualquer ação, cujo objeto seja a declaração de compensabilidade do ILL, do art. 35, da Lei 7.713/88, com quaisquer outros tributos, administrados pela Receita Federal, a alegação de que não houve a distribuição do lucro apurado, nos exercícios a que se refere a ação; no caso dos autos, distribuição dos lucros apurados nos períodos-base de 1991 e 1992.

Tal alegação, porém, não consta dos autos. Nem, muito menos, qualquer documentação comprobatória do fato que daria à impetrante legitimidade - a ausência de distribuição dos lucros líquidos apurados nos períodos-base de 1991 e 1992.

Esta é uma condição da ação mandamental - a evidência, mediante prova documental pré-constituída, de que a assembleia geral ordinária deliberou investir os lucros líquidos apurados nos períodos-base de 1991 e 1992. Ausência de alegação e comprovação desse fato retira liquidez e certeza ao direito postulado. Tais predicados não decorrem do só fato do recolhimento do indébito...

Sem alegação de que não houve distribuição dos lucros líquidos apurados nos períodos-base de 1991 e 1992, não se pode concluir pela existência, quer da legitimidade ativa 'ad causam', quer do interesse processual." 6. Como é de sabença, a prova desempenha papel crucial no direito, porquanto é a linguagem que não apenas atesta a ocorrência de um evento, mas que, primordialmente, transmuda-o em fato jurídico, inserindo-o no mundo jurídico e comprovando a veracidade da argumentação da parte.

7. Por conseguinte, verifica-se que, não tendo a pessoa jurídica (responsável tributário) logrado comprovar que os lucros não foram distribuídos aos sócios, o que representa prova da não repercussão do ônus tributário, ressoa inequívoca a ausência de direito líquido e certo, sendo forçoso concluir pela inadequação da via eleita, em face da impossibilidade de dilação probatória.

8. Recurso especial desprovido.

(REsp 842.390/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/11/2008, DJe 18/12/2008) (**destaque não consta no original**)

18. O CARF já se manifestou a esse respeito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 1999, 2000 SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVA
COMPENSADA COM CRÉDITOS DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE
LUCRO LÍQUIDO - ILL. LEGITIMIDADE DA PESSOA JURÍDICA.
POSSIBILIDADE NA HIPÓTESE DE NÃO DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO. A
pessoa jurídica que recolheu o ILL pode ser parte legítima para pleitear o
indébito se provar não ter distribuído os lucros tributados. Afastadas as
preliminares de impossibilidade de utilização do crédito em compensação de
mesma espécie com débitos de IRPJ, bem como de prescrição, os autos devem
retornar à Unidade de Origem para que se prossiga na verificação da existência,
suficiência e disponibilidade do crédito utilizado para liquidação de estimativas
que integraram saldo negativo de IRPJ. (Acórdão n.º 9101-004.308, CSRF / 1ª
Turma, Sessão de 6 de agosto de 2019) (**destaque não consta no original**)

19. Como já havia tido a distribuição dos dividendos (fl. 353) e não houve a comprovação de assunção do ônus por parte da Requerente, entende-se que não há legitimidade para pedir a restituição/compensação, o que resulta no não conhecimento do Recurso sobre tal parcela, a de 6,88%.

V. Totalidade do valor

20. Em que pese haver sido proposto o não conhecimento do Recurso, por motivos regimentais, passa-se a analisar esse tópico.

21. A Requerente pretende que seja reconhecido como indébito todo o valor do lucro líquido, ao passo que o Despacho Decisório reconheceu apenas 6,88% da apuração total, pois tal percentual se referia ao montante distribuído a título de dividendos (fl. 353). Não merece acolhimento a pretensão da Requerente, pois, como se percebe da decisão que analisou a inconstitucionalidade do art. 35 da lei 7.713/88, a expurga não se deu na totalidade do artigo, mas tão somente à aplicação do termo “acionistas”. Tal afirmação pode ser confirmada no corpo do texto (destacado) da Decisão do STJ, colacionada acima (**REsp n.º 842.390/RJ**), e no extrato da ata da decisão do STF (**RE n.º 172.058/SC, destaque não consta no original**) que decidiu sobre a inconstitucionalidade.

Decisão: Por unanimidade de votos, o Tribunal conheceu do recurso extraordinário. Decidindo a questão prejudicial da validade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, nele, declarou-se a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista" e a constitucionalidade da expressão "o titular de empresa individual". Quanto às palavras "o sócio cotista", o Tribunal declarou sua constitucionalidade, salvo quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição. No mérito, deu-se provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal a quo, a fim de que o decida, conforme o julgamento de prejudicial de inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro Ilmar Galvão, que declarava a constitucionalidade integral do dispositivo questionado. Votou o Presidente. Falou: pela recorrente, a Dra. Sílvia Maria Carneiro Ribeiro, Procuradora da Fazenda Nacional, e pela recorrida, o Dr. André Martins de Andrade. Plenário. 30.06.95.

22. Assim, de acordo com os artigos 35 e 36 da lei 7.713/88 seria aplicável a declaração de inconstitucionalidade apenas aos valores distribuídos aos acionistas. Importante salientar que a Autoridade fiscal deu a oportunidade à Pleiteante de comprovar se tinha ou não efetuado o pagamento e se os valores foram ou não convertidos em dividendos, o que não foi feito. Assim, percebe-se que o raciocínio desenvolvido no Despacho Decisório está correto.

VI. Correção e expurgos inflacionários

23. Tendo em vista a ilegitimidade da Recorrente para se situar no polo processual, entende-se que o argumento sobre a correção e expurgos inflacionários ficou prejudicado.

VII. Conclusão

24. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte o Recurso Voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO nos termos acima. Com base na ilegitimidade processual da Requerente sobre o valor pago pelos acionistas, deve o Despacho Decisório ser alterado para negar em sua totalidade o direito creditório à Interessada.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

Voto Vencedor

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

Deixo de proferir o voto vencedor para o qual fui designado neste processo em razão do evidente equívoco que há entre o dispositivo do Acórdão (que mostra o que foi decidido pelo Colegiado) e as respectivas ementas, com o texto do voto do Ilustre Relator Luciano Bernart, mostrando ter havido problemas com o arquivo digital que continha referido voto.

Melhor explicando, o texto do voto é claramente pertinente a outro processo e não a este que aqui se aprecia.

Neste sentido, o próprio Relator se deu conta do engano e já formalizou perante este Conselheiro que também é presidente da Turma, os devidos “Embargos de Declaração”, na forma de “Inominados” e que foram por mim devidamente apreciados e admitidos, na forma dos artigos 65, § 1º, I e 66, do Anexo II do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:

I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

Desse modo, após a formalização do presente, dos embargos e de sua admissibilidade, o presente processo será redistribuído ao Relator para a formalização correta.

Na sequência, externarei meu voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone