



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10120.009557/2009-40
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.066 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANDRE LUIZ BAPTISTA LINS ROCHA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2005

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Numa sociedade limitada, somente é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, quando houver expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembleia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa, cuja ata tenha sido devida e oportunamente arquivada e averbada competente órgão de registro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocada), Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de Auto de Infração para cobrança de IR e multa de ofício resultante da apuração de:

1 - Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada; e

2 – Classificação indevida de rendimentos da DIRPF.

O relatório fiscal encontra-se no corpo do próprio auto de infração às fls. 558/571

Impugnado o lançamento às fls. 592/690, a Delegacia da Receita Federal de julgamento em Brasília/DF julgou-o procedente em parte às fls. 1511/1541.

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário às fls. 1552/1653.

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara deu-lhe provimento parcial por meio do acórdão 2202-004.734 - fls. 1750/1767.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 1770/1779, pugnando, ao final, fosse conhecido e provido para restabelecer a tributação sobre a distribuição efetuada pela empresa AM Engenharia e Construção LTDA, por ter se dado de forma desproporcional à participação do sócio em seu capital social.

Em 7/5/19 - às fls. 1782/1786 - foi dado seguimento ao recurso da União, para que fosse rediscutida a matéria "**distribuição desproporcional de lucro**".

Intimado do Recurso Especial da Fazenda, bem como do acórdão de julgamento do recurso voluntário em 9/1/19 (fl. 1795), o sujeito passivo apresentou Embargos de Declaração às fls. 1798/1817, suscitando omissão no acórdão embargado, os quais foram parcialmente acolhidos pelo presidente da turma às fls. 1900/1904.

Em 24/1/19, o sujeito passivo **apresentou contrarrazões ao REsp da União** (fls. 1826/1830) onde requereu fosse negado provimento ao apelo fazendário. Na mesma oportunidade, **apresentou Recurso Especial** às fls. 1835/1870, propugnado pelo conhecimento e provimento de seu recurso, de forma a cancelar o crédito tributário lançado com base nos valores constantes dos seus extratos bancários.

Em 6/8/19, às fls. 1906/1917, o colegiado ordinário acolheu os Embargos, com efeitos infringentes, para excluir do lançamento o valor de R\$ 150.000,00 da infração omissão de rendimentos caracterizada por depósitos com origem não comprovada; do que foi dada ciência à Fazenda Nacional que reiterou os termos do REsp anteriormente apresentado.

Por sua vez, cientificado do julgamento desses aclaratórios, o autuado apresentou novos embargos às fls. 1932/1943, os quais, desta feita, foram rejeitados pelo presidente da turma em 13/2/20 às fls. 1949/1952.

Cientificado do acórdão de embargos em 1º/10/20, o sujeito passivo apresentou novo Recurso Especial às fls. 1960/1997, pugnando pelo conhecimento e provimento de seu recurso, de forma a cancelar o crédito tributário lançado com base nos valores constantes dos seus extratos bancários.

Em 10/12/20 - às fls. 2030/2034 - foi **negado** seguimento ao recurso do contribuinte, que, após intimado, apresentou Agravo às fls. 2041/2055, o qual fora rejeitado pelo presidente da CSRF às fls. 2058/2061.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-011.066 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10120.009557/2009-40

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 31/8/18 - fls. 1769), ciência presumida do acórdão recorrido em 30/9/18 e recurso apresentado em 24/9/19, consoante se infere de fls. 1780). Preenchido os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido no que tange à matéria "**distribuição desproporcional de lucro**".

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da infração o valor de R\$ 60.776,38, relativo ao erro material constatado no cálculo do montante exonerado pela decisão recorrida, bem como os valores referentes aos lucros distribuídos pela empresa A.M. Engenharia Construções Ltda., vencidas as conselheiras Rosy Adriane da Silva Dias e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez que deram provimento parcial em menor extensão. Votou pelas conclusões no que diz respeito aos lucros distribuídos o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Como já relatado, o recuso da fazenda visa rediscutir a temática da distribuição desproporcional de lucros, no importe de R\$ 120.688,06, em relação à participação do contribuinte na empresa A.M. ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

Isto porque, entendeu o colegiado *a quo*, após consignar que os sócios da A.M Engenharia e Construções Ltda teriam deliberados, em reunião realizada no dia 31/12/2004 (fls.716), por unanimidade, que a distribuição de lucros durante o exercício fiscal de 2004 seria feita de maneira diversa da que previa o contrato social da empresa, cabendo ao Recorrente a quantia de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil seiscentos e oitenta e oito reais e seis centavos), conforme estaria comprovado pela Ata de Reunião dos Sócios - sociedade limitada, lavrada em 31/12/2004 e **que não haveria norma que estabelecesse, como condição, fosse a Ata levada a registro**, que o artigo 1007 do código civil aceitaria como legítima a distribuição desproporcional à participação de cada sócio no capital social, desde que todos recebam parcela do lucro. Confira-se:

Dessa forma, uma vez comprovada a deliberação da distribuição desproporcional de lucros, não procede a objeção apontada na decisão recorrida no sentido de que a referida ata deveria ter sido levada a registro, uma vez que não há qualquer norma que estabeleça tal condição.

Em outras palavras, o colegiado recorrido admitiu a distribuição desproporcional dos lucros de maneira diversa da prevista no contrato social pelo fato de tal distribuição ter constado de uma Ata de Reunião dos Sócios que sequer fora levada a registro.

De sua vez, a recorrente se insurge contra a tese adotada no recorrido no sentido da aceitação da distribuição desproporcional não prevista no contrato, desde que assim houvesse

sido deliberado em Assembleia, cuja Ata, destaco, não havia sido levada a registro. Para tanto, indicou o acórdão paradigmático de nº **2301-003.371** como representativo da controvérsia a ser dirimida por este Colegiado.

Examinando-se o paradigma, onde se negou provimento ao apelo ordinário do sujeito passivo, notadamente os termos do voto vencedor, é de se notar ter havido uma convergência – entre os votos vencido e vencedor - quanto ao que se assentou no vencido no sentido de que *“nas sociedades limitadas regidas supletivamente pelas regras das sociedades simples, poderá haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária de cada sócio, desde que exista previsão expressa no contrato social sobre a forma de distribuição ou, então, cláusula dispondo que caberá à assembleia ou à reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa”*.

Lá, a divergência se deu em razão da não adequação do caso concreto à hipótese normativa acima definida. Veja-se, agora, excerto do voto vencedor:

Logo, o Relator concluiu que, numa sociedade limitada, é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, havendo expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembleia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa. Concordamos com a posição adotada pelo Relator, porém divergimos quanto à situação fática dos autos.

Entendeu o Relator que há previsão expressa no contrato social vigente até março de 2006 sobre a distribuição desproporcional à participação societária, porém observamos que na cláusula décima do contrato social vigente até aquela data, fls. 53, está estipulado que serão *“os resultados positivos ou negativos divididos ou suportados pelos sócios na proporção de suas quotas de participação”*. Logo em seguida há uma determinação de que 15% dos lucros tenham destinação específica e os 85% restantes sejam colocados à disposição da Assembleia dos Sócios. Porém, não há autorização para distribuição desses 85% de maneira desproporcional às quotas de participação.

Situação diferente encontramos no contrato social vigente a partir de março/2006. Na cláusula décima do novo instrumento contratual societária há a determinação de que *“os sócios participam dos lucros na proporção das respectivas quotas sociais e da suas contribuições em serviço para a sociedade*, fls. 73. Nitidamente nesse caso há autorização expressa para distribuição desproporcional de lucros, ao passo que no instrumento anteriormente vigente a referida permissão não existia.

De fato, como bem colocado pelo despacho de prévia admissibilidade, enquanto que a justificativa do recorrido para afastar a tributação foi a existência de deliberação em assembleia pela distribuição desproporcional dos lucros aos sócios, **sem necessidade de que houvesse essa previsão em contrato social**; no paradigma, asseverou-se a necessidade de que houvesse essa previsão.

Em suas contrarrazões, reafirmou o autuado a desnecessidade de que o permissivo para a distribuição desproporcional deva constar do próprio contrato social. Vejam-se os seguintes excertos:

Deve ser dito, em primeiro lugar, que não existe no art. 997 - e muito menos no art. 1.007 - do Código Civil qualquer previsão de que a distribuição desproporcional de lucros deve estar expressamente consignada no contrato social da sociedade empresária de responsabilidade limitada.

[...]

Se é assim, isto é, se o legislador não elegeu o contrato social como instrumento único a prever a distribuição de lucros aos sócios de uma sociedade empresária de responsabilidade limitada de forma desproporcional às respectivas cotas, não cabe ao intérprete da lei fazê-lo, sob pena de grave afronta ao princípio da legalidade.

Pois bem. Eis aí o dissenso.

Tenho como acertado o entendimento vazado no paradigmático ao interpretar as disposições do artigo 1.007 do CC/02. *Verbis*.

Art. 1007. **Salvo estipulação em contrário**, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da media do valor das quotas.

A interpretação do dispositivo acima em conjunto com a determinação contida no artigo 997 do mesmo diploma, conduz-me à conclusão que, como regra, a participação dos sócios deve ser proporcional às suas respectivas quotas na empresa, expressadas em seu contrato social.

Nesse ponto parece-nos não haver controvérsia, mas sim relação à exceção inaugurada pela expressão “salvo estipulado em contrário”.

O artigo 997 retro citado, aplicado de forma supletiva às sociedades limitadas por força dos artigos 1.053 e 1.054 do também CC/2002, estabelece que:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Veja-se, com isso, que há um imperativo legal a que no contrato social constem determinadas informações de interesse não apenas dos sócios, mas também dos de terceiros, razão pela qual há ainda a exigência normativa a que referido instrumento seja arquivado/levado a registro no órgão competente, a exemplo do que dispõem o § 2º do artigo 1062, onde se determina a averbação da nomeação do administrador no registro competente, e o § 2º do artigo 1075, no qual se impõe o arquivamento e averbação da Ata de assembleia/reunião de sócios no Registro Público de Empresas Mercantis.

Logo, não há dúvidas de que quando o artigo 1.007 estabelece, como regra, que “o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas”, está a se referir àqueles dados (quotas x capital) que devem constar do contrato social a teor do artigo 997 acima reproduzido.

Nesse rumo, resta-me lógico que a exceção, qual seja, **a que o sócio pode participa dos lucros e das perdas de maneira desproporcional às respectivas quotas**, deve igualmente observar as mesmas exigências que se tem para a regra. Vale dizer, deve também

constar de instrumento levado oportunamente a registro com vistas a produzir efeitos em relação aos terceiros que possam vir a ter interesse nessas informações, a exemplo do Fisco.

A propósito, o artigo 1.071 elenca nos incisos I a VIII as matérias que dependem de deliberação dos sócios, dentre as quais não se encontra a definição no tocante à distribuição desproporcional dos lucros. Todavia, o próprio dispositivo ainda traz para o âmbito dessa deliberação as matérias eventualmente indicadas na lei **ou no contrato social**, do que se extrai que o contrato social, alternativamente a ele próprio definir expressamente a desproporcionalidade, ainda pode, também expressamente, dedicar tal matéria à deliberação dos sócios.

Nesse contexto, penso que a exceção a que comporta o artigo 1.007 deve ser interpretada de maneira a se admitir a distribuição desproporcional dos lucros quando referidos critérios constarem expressamente no próprio instrumento contratual ou quando, ainda por expressa determinação nesse instrumento, for atribuída tal matéria à deliberação dos sócios, cuja ata de assembleia/reunião tenha sido devida e oportunamente arquivada e averbada no competente órgão de registro, o que não foi o caso dos autos.

Compulsando os autos, em especial a “XXX ALTERAÇÃO CONTRATUAL” da A.M. ENG e CONST LTDA (documento de nº 04 em anexo à impugnação - fls. 706/708) e a sua 32ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL (documento de nº 05 em anexo à impugnação - fls. 709/713, ladeadas à constatação fática promovida pelo julgador de primeira instância, no sentido de que “*O contrato social da empresa não prevê distribuição de lucros de forma desproporcional à participação de cada sócio, nem que a distribuição se dê conforme deliberação soberana dos sócios*”, penso assistir razão à recorrente.

Destarte, em não havendo prova de que os valores percebidos não se submetem à tributação, tenho que o valor deve ser adicionados à base de cálculo do tributo, forte nos artigos 1º a 3º da Lei 7.713/88, razão pela qual o recurso merece ser provido.

Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti