



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.010322/2002-22  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.473 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de maio de 2021  
**Recorrente** DROGARIA SÃO PAULO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 1989, 1990, 1992

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (ILL). SOCIEDADE LIMITADA. INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO.

Em relação à tributação dos lucros das sociedades limitadas, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do ILL previsto na Lei nº 7.713/88 na hipótese do Contrato Social da empresa não prever a disponibilidade imediata do lucro apurado aos sócios.

Nessa situação fática, o Contrato Social dispunha que caberia à Assembleia Geral o poder de destinação do lucro aferido, fato este que não se confunde com a sua disponibilização imediata.

Ainda que sejam os próprios sócios os integrantes da Assembleia Geral, o lucro somente se considera disponível após a deliberação. Até que isso não ocorra, não há que se falar em *renda disponível* ou em *fato gerador do ILL*.

Dessa forma, à luz de jurisprudência vinculante, o ILL recolhido constitui pagamento indevido (*indébito*) passível de restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: (i) rejeitar a arguição de incompetência suscitada pela Recorrente; (ii) conhecer do Recurso Especial; e (ii) no mérito, dar-lhe provimento. Os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, quanto ao mérito, acompanharam o voto do relator por suas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 851/877) interposto pela contribuinte DROGARIA SÃO PAULO S/A. em face do Acórdão nº **2201-005.074** (fls. 833/844), o qual, por *voto de qualidade*, negou provimento ao *recurso voluntário* com a seguinte ementa:

### ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1989, 1990, 1992

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO ILL. SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA.

O ILL é devido sobre os lucros disponibilizados aos sócios quotistas de sociedades empresárias limitadas, nos casos em que o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base.

SOCIEDADE POR QUOTAS LIMITADAS. PODER DE DECISÃO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

No caso, o fato de os sócios, em uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, poderem dispor ou participar da deliberação sobre a destinação do lucro líquido caracteriza disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

De acordo com o despacho decisório de fls. 484/491:

Trata-se de pedido de restituição (fl.01) de valores recolhidos a título de Imposto sobre Lucro Líquido (ILL) apurado nos anos de 1989, 1990 e 1992, no montante de R\$ 2.591.852,15, sob o argumento de que os recolhimentos foram indevidos pelo fato do mencionado imposto ter sido declarado inconstitucional, conforme Resolução do Senado Federal nº 82/96 e o disposto na Instrução Normativa SRF nº 63/97.

2. Por meio do Despacho Decisório às fls.153/155, o pedido de restituição não foi conhecido devido à ocorrência da decadência, uma vez que os pagamentos foram efetuados durante os anos de 1991, 1992, 1993 e 1994 e o processo protocolado em 18/07/2002.

3. Insatisfeita, a interessada apresentou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, fls.160/169, que foi indeferida pela Autoridade Julgadora (Acórdão DRJ/SPOI n.º 7.518, de 14 de julho de 2005, fls.181/187).

4. O contribuinte, então, apresentou recurso voluntário (fls.194/211), provido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, que afastou a decadência e determinou o retorno à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo para enfrentamento do mérito (Acórdão n.º 106-16.623 às fls.321/330).

5. A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 386/395) contra acórdão não unânime, que teve o provimento negado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n.º 9202-00.790 – 2ª Turma, fls. 399/405).

6. Foram opostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional (fls. 408/410), acolhidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls.413/420), para sanear a contradição apontada no Acórdão Embargado, n.º 9202-00.790 e rerratificar o resultado do julgamento de maneira a Conhecer do Recurso Especial da Procuradoria e Negar-lhe Provimento, mantendo incólume a decisão recorrida.

7. Assim o presente processo foi devolvido a esta Divisão para análise do mérito.

#### **Do ILL (Lei n.º 7.713/88, art.35)**

8. Os recolhimentos à título de imposto de renda na fonte sobre lucro líquido, conforme cópias dos DARF às fls.116/136, foram confirmados no SINCOR – Consulta dados do pagamento (telas às fls.476/483). Apenas com relação ao DARF de valor Cr\$ 11.896.750,80, a confirmação ocorreu por meio de verificação em microficha n.º 1258, pág. 338.139. O valor total atualizado até 01/01/1996 é de R\$ 1.199.760,12.

(...)

9. O artigo 35 da Lei n.º 7.713/88, que instituiu o imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido – ILL, assim dispunha:

*“o sócio quotista, acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda Retido na Fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base”.*

10. Referido artigo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja eficácia, no que diz respeito à expressão “o acionista”, foi suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 82/96. Já a Instrução Normativa SRF n.º 63 de 24/07/97, vedou a constituição de créditos tributários concernente ao ILL no tocante às sociedades anônimas e “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 quotista, do lucro líquido apurado”.

11. A questão já foi abordada pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia de Campinas/SP no Acórdão n.º 1.866, de 15 de agosto de 2002, donde reproduzo o trecho que trata do assunto.

(...)

12. Pelo exposto, depreende-se que o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido, de que trata o art.35 da Lei n.º 7.713/1988, é devido para a sociedade por quotas de responsabilidade limitada que tenha em seu contrato social cláusula que preveja a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado no período-base.

13. Conforme petição inicial, fls.03/16, contribuinte alega que, embora a empresa seja originalmente uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, seu contrato social continha cláusula que submetia a destinação do lucro líquido e a distribuição de dividendos à deliberação dos sócios em assembléia geral. Para comprovar, juntou cópia do contrato social (Doc.nº 11).

14. Segue abaixo transcrição do Capítulo XII – Do Balanço Geral, Lucros e Sua Distribuição do contrato social (Doc. nº11):

*Artigo 38 O Balanço Geral será levantado no dia 30 de junho de cada ano e levará, obrigatoriamente, a assinatura da Diretoria. Feitas as necessárias amortizações e provisões, do lucro líquido apurado deduzir-se-ão:*

*a) 10% (dez por cento) para Fundo de Reserva especial, até que este atinja o valor igual ao do Capital Social;*

*b) 12% (doze por cento) para serem distribuídos à Diretoria, a título de quotas de administração e aos empregados da sociedade, como gratificação, cabendo à Diretoria fixar o valor das quotas e da gratificação;*

*c) o saldo do lucro líquido ficará à disposição da Assembléia Geral, que determinará a sua destinação, respeitando-se as limitações legais e as cláusulas do presente contrato social.*

*Parágrafo primeiro – é lícito à Assembléia Geral criar fundos de reservas.*

*Parágrafo segundo – no exercício social em que não for distribuído um dividendo mínimo de 6% (seis por cento) sobre o valor do Capital Social, não será aplicado o disposto na letra “b” deste artigo.*

*Artigo 39 Os dividendos serão distribuídos aos sócios, proporcionalmente ao número de quotas de cada um.*

*Parágrafo único – poderá, à critério da Diretoria, ser feita distribuição antecipada de dividendos, que deverá ser posteriormente homologada pela Assembléia Geral.*

15. Pelo artigo 38, item b, e artigo 39, verifica-se que há a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado ao final de cada exercício, conforme exposto no item 11, sendo, portanto, devido o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

16. Pelo exposto, todos os recolhimentos efetuados à título de ILL são devidos e não podem ser objeto de restituição.

A contribuinte apresentou *manifestação de inconformidade* (fls. 496/519), alegando, em síntese, que:

- a simples apuração do lucro líquido não importa necessariamente aquisição patrimonial por parte do sócio quotista da empresa, ou seja, não há o fato gerador do Imposto Sobre Lucro Líquido a mera apuração de valores no período-base.

- no caso em tela não ocorreu o fato gerador do Imposto sobre Lucro Líquido, haja vista a ausência de disponibilidade imediata, seja jurídica ou econômica, ao sócio quotista do lucro líquido da empresa.

- dentre as destinações possíveis, o resultado apurado de lucro líquido ficará destinado ao fundo de reserva legal, distribuição à Diretoria e empregados e o restante ficará à disposição da Assembleia Geral para destinação futura, que poderá, de acordo com o contrato, criar fundos de reserva, o que demonstra, mais uma vez, a indisponibilidade imediata do lucro líquido aos sócios-quotistas, ficando, sim, à disposição da Assembleia Geral.

- no caso em tela o contrato social sequer prevê disponibilização ao sócio quotista de valores referentes ao Lucro Líquido auferido, cabendo notar que o item "3" do artigo 38 do contrato social é claro em determinar que o restante do saldo do lucro líquido ficará à disposição da Assembleia Geral para futura destinação, ou seja, os valores sujeitar-se-ão a futuras deliberações sobre a sua destinação que poderão, por exemplo, ser destinado a novos investimentos.

- No parágrafo 15 de seu decisório, a Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em São Paulo argumenta que o item "b" do artigo 38 e o artigo 39 do contrato social demonstram a disponibilidade econômica ou jurídica, do lucro líquido apurado ao final de cada exercício, todavia, o faz de forma inconclusiva e distorcida da realidade.

- O artigo 38, § 2º é claro ao determinar que no exercício social em que não for distribuído um dividendo mínimo de 6% (seis por cento) sobre o valor do capital social, não será aplicado o disposto na letra "b" do mesmo artigo, qual seja, a distribuição, a título de quotas de participação, à diretoria e aos empregados.

- em nenhum momento o comando prevê a imediata disponibilidade de recursos aos sócios quotistas, seja esta econômica ou jurídica, do montante apurado, elencando apenas travas de segurança à saúde financeira da empresa. Ao delimitar o comando, optou-se por tomar como base o CAPITAL SOCIAL da empresa e não a apuração do lucro líquido, já prevendo que a destinação do montante denominado lucro líquido ficaria a disposição da Assembleia Geral, conforme descrito no artigo 39, alínea "c" do contrato social.

- de igual forma, o artigo 39 prevê que haja uma distribuição de dividendos antecipada, mas que deverá ser posteriormente homologada pela Assembleia Geral, demonstrando, assim, a intenção em resguardar o montante apurado como lucro líquido para designação futura, haja vista que a antecipação dos dividendos em nada coaduna com a apuração do lucro líquido, pois este somente apurar-se-á após o fim do exercício social da empresa.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ, em decisão (fls. 605/616) que foi assim ementada:

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 1989, 1990, 1992

ILL. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DO LUCRO. FATO GERADOR. É vedada a constituição de créditos tributários concernente ao ILL no tocante às sociedades anônimas e às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período base de apuração, não preveja a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio quotista, do lucro líquido apurado.

SOCIEDADE POR QUOTAS LIMITADAS. PODER DE DECISÃO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. O fato de os sócios, em uma “sociedade por quotas de responsabilidade limitada”, poderem dispor, ou participar da deliberação, do destino do “lucro líquido” caracteriza a “disponibilidade imediata, seja jurídica ou econômica.

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 623/650), julgado improcedente pelo referido Acórdão n.º **2201-005.074** (fls. 833/844).

Em seguida foi apresentado o recurso especial (fls. 851/877), o qual foi admitido pelo despacho de fls. 939/944 nos seguintes termos:

O apelo do contribuinte suscita interpretação divergente na matéria **Imposto Sobre o Lucro Líquido (ILL) - previsão de distribuição automática de lucros**.

Para comprovar a divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos n.º 9202-007.150 e n.º 1302-003.403, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do especial não tinham sido reformados.

(...)

Em relação ao **primeiro paradigma (Acórdão n.º 9202-007.150)**, os acórdãos cotejados analisaram situações semelhantes, visto que ambos discutiram se a previsão no contrato social de que os sócios deliberariam sobre a distribuição dos lucros, poderia ser considerada previsão expressa de distribuição automática de lucros, levando à incidência de Imposto sobre Lucro Líquido.

Apesar de analisarem situações semelhantes, os Colegiados expuseram entendimentos opostos. O que se extrai do recorrido é que, pelo contrato social o lucro líquido ficaria à disposição da Assembleia Geral que deliberaria sobre a destinação. Diante disso, o Colegiado entendeu que sendo esta composta pelos sócios, em verdade estes que deliberariam sobre a destinação dos lucros, e assim sendo, os lucros estariam disponíveis a eles, o que demonstrava que havia disposição expressa no contrato social sobre distribuição imediata de lucros, a ensejar a tributação do lucro líquido.

Por outro lado, o que se extrai do paradigma é que, o contrato social estabelecia que a distribuição de lucros seria deliberada pelos sócios. Diante disso, a Turma entendeu que, mesmo que o contrato social trouxesse tal previsão, isso não poderia ser considerado previsão expressa de distribuição imediata de lucros, porque a destinação ainda demandaria uma reunião dos sócios para deliberarem a respeito, não ocorrendo imediata disponibilidade econômica ou jurídica, e, assim, não deveria incidir ILL.

Portanto, verifica-se a divergência de entendimento entre as Turmas cotejadas. Enquanto a recorrida entende que a previsão contratual de que a distribuição de lucros será deliberada pelos sócios é considerada previsão de distribuição imediata de lucros; a paradigmática entende que não.

Dessa forma, esse primeiro paradigma demonstra a divergência suscitada.

Em relação ao **segundo paradigma (Acórdão n.º 1302-003.403)**, compulsando sua íntegra, o que se extrai é que, naquele caso, o contrato social estabelecia que a distribuição dos lucros dependia da aprovação do balanço e das contas pelos sócios. Diante disso, o Colegiado entendeu que como os sócios ainda teriam que deliberar sobre a destinação dos lucros, não teria ocorrido imediata disponibilidade econômica ou

jurídica, e, assim, não se poderia dizer que haveria expressa disposição no contrato social de imediata distribuição de lucros, com isso, não deveria haver incidência de ILL.

Portanto, verifica-se que recorrido e paradigma, ao tratarem de casos semelhantes, expuseram entendimentos opostos. Enquanto no recorrido, a Turma entendeu que a previsão em contrato social de que a distribuição dos lucros dependeria de deliberação dos sócios, seria considerada previsão expressa de distribuição automática de lucros, para fins de incidência de ILL; no paradigma, o Colegiado entendeu que não.

Assim, esse segundo paradigma também demonstra a divergência suscitada.

Chamada a se manifestar, a *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (“PGFN”) ofereceu *contrarrazões* (fls. 946/951). Não questiona o seguimento do apelo, manifestando-se apenas pela manutenção do entendimento que prevaleceu no acórdão recorrido.

Distribuídos os autos a minha relatoria, a contribuinte apresentou petição (fls. 956/960), formalizando o seguinte pedido:

(...)

8. Por esta razão, a Recorrente requer seja imediatamente declinada a competência para julgamento do presente recurso especial à C. 2ª Turma deste E. CSRF, em razão de sua competência absoluta em razão da matéria – ILL, espécie do gênero IRRF – por determinação expressa do artigo 9º, inciso II c/c artigo 3º, inciso III do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/2015, sob pena de nulidade de eventual decisão proferida por esta C. 1ª Turma.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## Preliminar

Sobre o questionamento do contribuinte quanto à incompetência deste Colegiado para julgamento de caso que envolve ILL (Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido), cumpre esclarecer que, por meio da Portaria Carf nº 146/2018, foi estendida, *temporariamente*, à 1ª Seção de Julgamento a especialização estabelecida no art. 3º, inciso II, do Anexo II, do RICARF, quando o requerente do direito creditório ou o sujeito passivo do lançamento for pessoa jurídica.

Afasto, contudo, a arguição de incompetência.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos legais, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>, conheço do presente recurso apenas em relação ao primeiro paradigma, nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 10.035/10.040.

Quanto ao segundo *paradigma* (Acórdão nº 1302-003.403), entendo inexistir a necessária semelhança fática entre os julgados, uma vez que, naquele caso, o contrato social estabelecia que a distribuição dos lucros dependia da aprovação do balanço e das contas pelos sócios, o que significa dizer que o próprio lucro inicialmente registrado poderia sofrer alteração.

Ou seja, naquela situação a discussão não se restringe ao momento de disponibilização, envolvendo também a própria definição da base de cálculo. É justamente por isso que entendo que esse segundo julgado não é capaz de demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

### Mérito

Conforme relatado, a controvérsia diz respeito ao direito ou não do alegado indébito oriundo de valores recolhidos pelo contribuinte a título de Imposto sobre o Lucro Líquido ILL, previsto no artigo 35 da Lei 7.713/88<sup>2</sup>, em face da declaração de inconstitucionalidade exarada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.0581/SC, ratificada pela Resolução do Senado Federal nº 82/1996 e pela Instrução Normativa SRF nº 63/1997.

Com efeito, o STF: **(i)** declarou a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88 tão somente quanto à expressão “acionistas”; e **(ii)** entendeu que “*a norma insculpida no artigo 35 da Lei n.º 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*”.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Veja-se, neste sentido, a ementa do julgado proferido pela Suprema Corte:

Como bem notou o voto vencido do *segundo paradigma* (Acórdão 1302-003.403):

35. Consoante voto do relator, Ministro Marco Aurélio, somente seria inconstitucional a exigência do tributo nas seguintes situações: a) o contrato social ser omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois no caso aplicar-se-ia a Lei das Sociedades Anônimas, e por decorrência a solução adotada para este tipo de sociedade; b) o contrato prever, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição:

*Relativamente às 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*

---

“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 como 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 prevê 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 - ACIONISTA. 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 insertas 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)”.

*subsidiária, a depender do silêncio do contrato social e à compatibilização ante as regras mínimas previstas do Decreto 3.708/19.*

(...)

38. O Ministro Sepúlveda Pertence, corroborando o voto do relator, esclareceu que a inconstitucionalidade da incidência do ILL somente restaria caracterizada quando, por expressa determinação do contrato social, ou em caso de sua ausência, por aplicação subsidiária da Lei das Sociedades Anônimas, a destinação do lucro líquido dependesse de decisão de um órgão societário e não da vontade dos cotistas:

*Com relação ao cotista, que é a única norma de relevo para o caso, também estou de acordo em que não há inconstitucionalidade a declarar, em tese. Na hipótese da sociedade por cotas a lei, em princípio, será constitucional, salvo naquela em que, seja por norma expressa do contrato social, seja pela aplicação subsidiária da lei das sociedades anônimas, a destinação do lucro líquido penda de decisão de um órgão societária e não da vontade individual de cada cotista, ou de todos os cotistas.*

39. Esclarecedores, também, os votos dos Ministros Sydney Sanches e Carlos Veloso, que seguiram a conclusão do relator:

*Ministro Sydney Sanches*

*Quanto ao sócio quotista, a apuração de seu crédito vai depender do que se dispuser no contrato. Pode ser que este determine que o lucro tenha uma certa destinação, ao invés da imediata distribuição, segundo as quotas dos sócios. Se o contrato previr distribuição imediata, ou seja, em seguida à apuração, então, sim, o tributo incidirá desde logo.*

*Ministro Carlos Veloso*

*Agora, vejamos se esta inconstitucionalidade ocorre referentemente ao sócio cotista ou ao titular da empresa individual sócio cotista numa sociedade por cota de responsabilidade limitada. Nestes dois casos, a solução da questão depende do exame do contrato. Casos haverá em que a disponibilidade econômica do lucro líquido é posta, expressamente, no contrato. Nestes casos, não haveria inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713/88.*

40. O extrato de ata do julgamento torna ainda mais claro o entendimento da decisão:

*(...) 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 (...) grifos nossos.*

Nesse contexto, a questão que se coloca é a seguinte: o Contrato Social da Recorrente previa ou não previa a disponibilidade econômica ou jurídica **imediate** do lucro líquido apurado, no encerramento do exercício, aos sócios?

Caso a resposta seja positiva, isto é, uma vez constatado que o Contrato Social de fato previa a disponibilidade imediata do lucro apurado aos sócios, o ILL deve ser considerado devido e, consequentemente, não há indébito a este título. Por outro lado, sendo a resposta negativa, ou seja, verificado que não há previsão no Contrato Social de disponibilidade imediata do lucro aos sócios, o ILL recolhido constitui pagamento indevido passível de restituição com fundamento na referida decisão do STF.

De acordo com os artigos 5º, 10, 13, 20, 38 e 39 do Contrato Social (fls. 564/578) vigente à época dos fatos:

#### CAPÍTULO V

##### Da Administração

**Artigo 5º** - A Sociedade será administrada por uma Diretoria constituída de quatro membros, sócios, sendo um deles Diretor-Superintendente e os outros Diretores-Adjuntos, eleitos pela Assembléia Geral, com mandado de três anos, podenmdo ser reeleitos.

(...)

#### CAPÍTULO VI

##### Da Assembleia Geral

**Artigo 10** - A Assembléia Geral é a reunião dos sócios, convocada e instalada na forma deste contrato, a fim de deliberar sobre matéria de interesse social.

(...)

**Artigo 13** – Compete à Diretoria a convocação da Assembléia Geral.

(...)

#### CAPÍTULO VII

##### Da Assembleia Geral Ordinária

**Artigo 20** - Haverá anualmente, uma Assembléia Geral Ordinária, que tomará as contas da Diretoria, examinará e discutirá o balanço, sobre eles deliberado.

Parágrafo único. A Assembléia Geral Ordinária realizar-se-á nos quatro primeiros meses após terminação do exercício social.

(...)

#### CAPÍTULO XII

##### Do balanço Geral, Lucros e Sua Distribuição

**Artigo 38** - O Balanço Geral será levantado no dia 30 de junho de cada ano e levará, obrigatoriamente, a assinatura da Diretoria. Feitas as necessárias amortizações e provisões, do lucro líquido apurado deduzir-se-ão:

- a) 10% (dez por cento) para Fundo de Reserva especial, até que este atinja o valor igual ao do Capital Social;
- b) 12% (doze por cento) para serem distribuídos à Diretoria, a título de quotas de administração e aos empregados da sociedade, como gratificação, cabendo à Diretoria fixar o valor das quotas e da gratificação;
- c) o saldo do lucro líquido ficará à disposição da Assembléia Geral, que determinará a sua destinação, respeitando-se as limitações legais e as cláusulas do presente contrato social.

Parágrafo primeiro – **é lícito à Assembléia Geral criar fundos de reservas.**

Parágrafo segundo – no exercício social em que não for distribuído um dividendo mínimo de 6% (seis por cento) sobre o valor do Capital Social, não será aplicado o disposto na letra “b” deste artigo.

**Artigo 39** - Os dividendos serão distribuídos aos sócios, proporcionalmente ao número de quotas de cada um.

Parágrafo único – poderá, à critério da Diretoria, ser feita distribuição antecipada de dividendos, que deverá ser posteriormente homologada pela Assembléia Geral.

Após transcrever os artigos 20, 38 e 39, o voto vencido do Acórdão ora recorrido concluiu que:

Da análise das cláusulas transcritas, podemos verificar que não há a disponibilidade imediata, seja jurídica ou econômica.

No caso, pelas cláusulas do contrato social, para que haja a disponibilização aos sócios quotistas, apenas após a deliberação da assembleia geral, de modo que não é possível se considerar como disponibilidade imediata, jurídica ou econômica.

Já o voto vencedor se manifestou em sentido contrário, *in verbis*:

(...) na essência, quando o Contrato Social prevê que a destinação do lucro é determinada pela Assembleia Geral, expressa que tal deliberação decorre de reunião de seus sócios cotistas.

Assim, a disponibilização do lucro aos sócios cotistas para que estes promovam a destinação que melhor atender aos interesses próprios e societários configura disponibilidade jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, evidenciando a explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Não discute nos autos se o lucro em questão teria sido ou não efetivamente distribuído. Contudo, tal fato, neste caso específico, é irrelevante para se configurar a disponibilidade jurídica para fins de tributação pelo ILL, já que, como regra, a apuração de lucro no balanço do exercício constitui, para os sócios cotistas, direito que se acham investidos de forma irrenunciável.

Portanto, neste caso, o Imposto sobre o Lucro Líquido é devido, não havendo que se falar em recolhimento indevido a amparar o direito creditório pleiteado.

Pois bem.

Conforme visto, o STF julgou constitucional o ILL em relação a lucros apurados por sociedades limitadas apenas quando o Contrato Social preveja a **imediata** disponibilização desse resultado aos sócios.

Por *imediato* entende-se a ausência de qualquer condição. “Opondo-se ao *mediato*, assim se diz de tudo o que se segue, sem solução de continuidade. É o *que vem logo*, sem intermeio de qualquer pessoa. Imediato dá, pois, a ideia de *instantâneo*, sem que o ato e o efeito medeie qualquer coisa”<sup>4</sup>.

Aos olhos do Direito Societário, pode-se dizer que a *imediata disponibilidade* de lucros apurados por sociedades limitadas se faz presente apenas nos casos onde os contratos sociais já preveem a sua *distribuição automática* aos sócios, na linha do entendimento espelhado no *primeiro paradigma* (Acórdão 9202-007.150<sup>5</sup>) e como atestam os trechos dos votos de alguns dos Ministros acima citados e sublinhados.

Nesse caso específico, porém, não há nenhuma cláusula no Contrato Social da Recorrente que preveja a *distribuição automática* ou *disponibilização imediata* dos seus lucros aos sócios, fato este que afasta a incidência do ILL sem maiores celeumas.

Dizemos “sem maiores celeumas” porque o artigo 38 do Contrato Social – base da divergência do Acórdão recorrido e que foi determinante para afastar o direito creditório pleiteado pelo contribuinte – é categórico ao prever que o lucro líquido apurado pela Recorrente “ficará à disposição da Assembleia Geral, que determinará a sua destinação”.

Nesse contexto, o raciocínio empregado no voto vencedor foi o seguinte: como o Contrato Social confere o poder de destinar o lucro líquido apurado à Assembleia Geral e esta é composta pelos sócios, resta caracterizada a disponibilidade jurídica e econômica dos sócios sobre a renda representada por este lucro e, conseqüentemente, cabível a exigência do ILL.

Nenhum reparo cabe ao raciocínio, não fosse, é certo, um “detalhe” da maior relevância: tal entendimento vai de encontro com o que restou decidido pelo STF, quando julgou inconstitucional a exigência de ILL em relação ao lucro de sociedade limitada na hipótese, como é a presente, de inexistir previsão no Contrato Social acerca de sua disponibilidade imediata aos sócios.

Reitera-se, aqui, que a decisão do Supremo considerou o ILL devido tão somente nas situações fáticas nas quais o próprio Contrato Social já prevê a distribuição/disponibilização automática do lucro aos sócios sem qualquer condição, o que não ocorre no presente caso, onde claramente o destino do lucro dependia de uma deliberação em Assembleia.

---

<sup>4</sup> Cf. De Plácido e Silva. "Vocabulário Jurídico". Rio de Janeiro: Editora Forense. 2002. Página 408.

<sup>5</sup> Ementa:

“IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO ILL. SOCIEDADE LIMITADA. INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO.

Nos casos de sociedade limitada, o Egrégio Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do ILL nos casos em que o contrato social não prevê distribuição automática de lucros. Na hipótese, o contrato social vigente na data do encerramento do ano-calendário não previa que os lucros apurados seriam automaticamente distribuídos”.

E o fato da Assembleia Geral ser composta exclusivamente pelos sócios a meu ver não tem o condão de tornar o ILL devido, não só em face da decisão do Supremo, mas também em face do próprio direito societário e do conceito de renda.

Enquanto órgão da sociedade, devidamente tipificada no âmbito do direito privado, o próprio ordenamento prescreve que sem a deliberação assemblear quanto ao destino do lucro, os sócios não podem se apoderar desses resultados.

Ora, uma coisa é o poder de decidir sobre o destino do lucro. Outra coisa é a disponibilidade dessa renda aos sócios.

Até que o exercício de controle seja exercido, não há que se falar em disponibilidade da renda. Uma coisa é o *poder de deliberar a distribuição*, o que cabe à Assembleia Geral, outra coisa é o resultado efetivo do exercício deste poder em favor dos sócios.

Nas palavras de Humberto Ávila ("Disponibilidade Jurídica e Poder Decisório". In Direito Tributário. Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda. Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: 2019. IBDT. Página 87):

(...) o direito potestativo não provoca o surgimento do direito à renda. Este segundo direito só surge quando o primeiro for exercido de modo a causar o surgimento de um direito de crédito que, uma vez exercido, coloca o contribuinte na posição de ter acesso atual e direto à renda (disponibilidade jurídica), que pode surgir com o efetivo acesso atual e direto à renda (disponibilidade econômica). Afirmar que a empresa controladora tem disponibilidade jurídica apenas porque tem o poder de decidir o que fazer com os lucros é confundir o direito potestativo com a consequência que o seu exercício pode eventualmente provocar, qual seja, o surgimento de um direito de crédito que, uma vez exercido, coloca o seu titular na condição de ter acesso ao seu objeto. Noutro dizer, é confundir poder de decidir com o direito decorrente do seu exercício. É *baralhar* causa com eventual *efeito*.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Fl. 15 do Acórdão n.º 9101-005.473 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 10880.010322/2002-22