



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

<b>Processo nº</b>	10882.002043/2001-94
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-007.150 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	29 de agosto de 2018
<b>Matéria</b>	IRPF
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	EXTRASUL EXTRATOS ANIMAIS E VEGETAIS LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 1989, 1990

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÕES FÁTICAS SEMELHANTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

O Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido sempre que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora) e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que não conheceram do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2401-004.520, proferido pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de pedido de restituição do Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL, incidente sobre os lucros apurados nos anos-base de 1989 e 1990 e recolhidos por meio dos DARF de fls. 17 e 18, solicitado por pessoa jurídica identificada em epígrafe à Delegacia da Receita Federal do Brasil DRF em Osasco/SP.

A contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 50/63, que foi julgada improcedente pela DRJ/Campinas (SP), conforme acórdão acostado às fls. 790.

Inconformada, a contribuinte apresentou ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda o Recurso acostado às fls. 96/112.

Por meio do Acórdão nº 10615.648, de 22/06/2006 (fls. 114/123) a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes afastou a decadência do direito de pedir e determinou a remessa dos autos à origem para análise do pedido.

Em 28/05/2010, a Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT da DRF/Londrina (PR) exarando o despacho decisório de fls. 135/138, apreciou e indeferiu o pedido por entender que, à luz do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, o pagamento era devido.

A contribuinte foi cientificada em 18/04/2011 (fls. 125), e apresentou tempestivamente, em 17/05/2011, a manifestação de inconformidade de fls. 141/151.

A DRJ, às fls. 219/224, indeferiu o pedido de restituição formulado pelo Contribuinte.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, efls. 228/241, no qual foram reiterados os termos da impugnação.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 249/261, **DEU PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 1989, 1990

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.

Recurso Voluntário Negado.

Às fls. 262/263, por meio de **Embargos de Declaração**, opostos pelo próprio Conselheiro Relator do Acórdão de Recurso Voluntário, propôs a correção do acórdão face a contradição entre o dispositivo do acórdão e a conclusão do voto vencedor, tendo em vista que foi admitido o Recurso Voluntário, porém, constou como improposito do mesmo. Às fls. 264/268, os Embargos restaram acolhidos.

Às fls. 270/277, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: restituição de ILL. No caso dos autos, a cláusula décima segunda do contrato social, juntado às fls. 8 a 16, determina que a destinação dos lucros dependerá, única e exclusivamente, da vontade dos próprios sócios. O colegiado *a quo* entendeu que essa cláusula não indicava a distribuição imediata de lucros aos sócios. Diversamente, o acórdão paradigma entendeu que o ILL somente não será devido quando o contrato social, de forma clara, não preveja a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado na data de encerramento do período-base.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 280/284, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria restituição de ILL.

Cientificado à fl. 288, o Contribuinte apresentou as **Contrarrazões** às fls. 292/303, arguindo, preliminarmente, não haver qualquer discussão acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, pois a controvérsia diz respeito única e exclusivamente ao teor do contrato social da Recorrida, e rever esse entendimento demandaria a reanálise do contrato social da Recorrida, o que, por óbvio, extrapolaria a competência dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) para uniformizar a jurisprudência do CARF, atribuída pelo artigo 67 do RICARF. Ainda no âmbito preliminar, arguiu ausência de similitude fática com a situação discutida no acórdão paradigma. No mérito, ratificou os argumentos tecidos no acórdão recorrido.

Vieram os autos para julgamento.

É o relatório.

**Voto Vencido****DO CONHECIMENTO**

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, e quanto aos demais pressupostos de admissibilidade é necessário discutir apuradamente, nos termos já ponderados pelo despacho de admissibilidade:

*Conforme se observa, o voto vencedor do acórdão recorrido concluiu pela não incidência de ILL sobre o lucro distribuído, pois, em seu entendimento, a Cláusula Décima Segunda do contrato social não estabelece distribuição automática, ou seja, em que pese haver cláusula de distribuição de lucros no contrato, a distribuição não seria automática, pois essa mesma cláusula estabelece que, a critério dos sócios, os lucros podem ser distribuídos ou ficarem em reserva na sociedade.*

De outro lado o paradigma:

*Registre que é irrelevante o fato de tais lucros não terem sido distribuídos e permanecido na empresa em conta de lucros, conforme alegado pela recorrente. Ao adotar tal procedimento a empresa agiu em desacordo com seu contrato social. Bastava um simples instrumento particular de alteração contratual para incorporar tais lucros ao capital. Em verdade, o fato desses valores tendo permanecido sob a guarda empresa, não prejudicou sua disponibilidade jurídica aos sócios.*

O despacho de admissibilidade aduziu que:

*Como se nota na transcrição acima, em caso similar, mesmo constando no contrato social que o levantamento dos lucros, pelos sócios, dependerá de deliberação tomada em reunião de diretoria, por constar no contrato que tais lucros serão creditados aos quotistas, a decisão paradigmática concluiu pela subsunção dessa cláusula do contrato social à regra prevista na Lei 7.713/88, art. 35.*

Contudo, a meu ver esta foi uma conclusão equivocada, **no recorrido restou claro que a Cláusula Décima Segunda do contrato social não estabelece distribuição automática**, pois, esta dependeria de ato dos sócios, enquanto que no paradigma, embora na prática os sócios não tenham distribuídos, **a disponibilidade jurídica era automática, pois constava do contrato social**.

**Portanto, não conheço do Recurso interposto pela Fazenda Nacional.**

---

**CONTUDO, vencida quanto ao conhecimento pela maioria do colegiado,  
passo ao mérito.**

## **DO MÉRITO**

Trata-se o presente processo de pedido de restituição do Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL, incidente sobre os lucros apurados nos anos-base de 1989 e 1990 e recolhidos por meio dos DARF de e fls. 17 e 18, solicitado por pessoa jurídica identificada em epígrafe à Delegacia da Receita Federal do Brasil DRF em Osasco/SP.

O Acórdão recorrido deu provimento ao recurso ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante as peculiaridades do contrato social na discussão de distribuição de lucros, a qual afetaria a restituição de ILL.

Para fins de decisão acerca do tema me utilizei de alguns posicionamentos destacados no acórdão recorrido, aos quais adiciono meus apontamentos ao final:

*Repto, para melhor clareza, o acórdão do Supremo Tribunal Federal mencionado acima e que norteou o entendimento para a conclusão das razões do voto vencedor:*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL LIMITES. Alicerçado 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 constitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal de guarda maior da Carta Política da República.*

*TRIBUTO RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA RETENÇÃO NA FONTE SÓCIO COTISTA.*

A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social 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 é 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. Intelligência 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) (grifamos)*

No caso concreto, constato que o comando advindo da cláusula décima segunda do Contrato Social, juntado às fls. 8 a 16, determina que a destinação dos lucros dependerá, única e exclusivamente, da vontade dos próprios sócios. É o que constato a partir da leitura atenta da referida cláusula, a seguir transcrita:

*"CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA O ano social coincidirá com o ano civil, devendo a 31 de dezembro de cada ano ser levantado*

*o balanço geral da sociedade, obedecidas as prescrições legais e técnicas pertinentes à matéria. Os resultados serão divididos entre os sócios proporcionalmente às suas quotas de capital, podendo, a critério dos mesmos, serem distribuídos ou ficarem em reserva na sociedade. (grifei)*

*Nos termos da cláusula acima, a interpretação que adoto é divergente do voto vencido, pois entendo que esta não estabelece a distribuição automática dos lucros (o que não daria o direito ao contribuinte restituir o ILL pago), mas sim estabelece que haverá uma deliberação entre os sócios e, se deverá haver deliberação, entendo que não se trata de distribuição automática, amoldando-se assim, o caso concreto, ao estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade da incidência do ILL.*

*Por essas razões, entendo que a hipótese do presente caso está atingida pela constitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 172058 e, assim, o ora recorrente faz jus à restituição pleiteada.*

Desta forma, considerando que o contrato social vigente na data do encerramento do ano-calendário **não previa que os lucros apurados seriam automaticamente distribuídos, observa-se a impossibilidade de se exigir ILL**, face a decisão de constitucionalidade de sua cobrança decidida pelo STF.

Diante do exposto, **não conheço do Recurso Especial** interposto pela Fazenda Nacional, contudo, vencida no conhecimento passo ao mérito e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

## Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada

Peço licença para discordar da Conselheira Relatora no que tange ao cumprimento dos requisitos formais para o conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conforme mencionado no relatório, o recurso tem como objeto a discussão acerca da possibilidade de restituição de Imposto Sobre o Lucro Líquido - ILL por sociedade por quotas de participação de responsabilidade limitada. No entendimento do acórdão recorrido o Supremo Tribunal Federal já teria pacificado o entendimento no sentido de ser inconstitucional a incidência do imposto nos casos em que o contrato social não previa distribuição automática de lucros, inteligência do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC.

No caso concreto, concluindo que o contrato social vigente na data do encerramento do ano-calendário não previa que os lucros apurados seriam automaticamente distribuídos, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário do Contribuinte.

Citando como paradigma o acórdão 102-48.049, defende a Recorrente que em caso semelhante a mera existência de cláusula fazendo menção à distribuição, foi motivo determinante para caracterização da distribuição automática e incidência do imposto. Vejamos a delimitação feita pela Fazenda Nacional:

*DIVERSAMENTE, a Segunda Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes analisando caso semelhante, entendeu que o ILL somente não será devido, quando o contrato social, de forma clara, não preveja a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado na data de encerramento do período-base.*

Assim, para caracterização da divergência é essencial analisarmos as cláusulas dos respectivos contratos sociais, interpretando como essas tratam a distribuição dos lucros da sociedade.

No caso concreto, a cláusula décima segunda instrumento social (e-fls. 8 a 16), determinava que a destinação dos lucros dependeria, única e exclusivamente, da vontade dos próprios sócios, situação que levou o Colegiado recorrido a entender pela ausência de regra de distribuição automática. Vejamos a cláusula:

*CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA O ano social coincidirá com o ano civil, devendo a 31 de dezembro de cada ano ser levantado o balanço geral da sociedade, obedecidas as prescrições legais e técnicas pertinentes à matéria. Os resultados serão divididos entre os sócios proporcionalmente às suas quotas de capital, podendo, a critério dos mesmos, serem distribuídos ou ficarem em reserva na sociedade.*

No caso analisado pelo colegiado paradigmático, conforme a transcrição dos trechos do respectivo voto vencedor feito pelo exame de admissibilidade, o contrato social da pessoa jurídica também trazia uma condicionante, entretanto naquele cenário, concluiu-se que a condicionante não descharacterizaria a previsão de distribuição automática dos lucros. Vejamos as partes transcritas:

*Ora, no caso em tela, é cristalino que o instrumento contratual vigente à época dos fatos, juntado aos autos às fls. 24-30, previa a distribuição imediata dos lucros, anualmente, quando da elaboração das demonstrações contábeis, em 31 de dezembro, conforme transcrição da cláusula sexta, abaixo:*

*DO BALANÇO E DO RESULTADO DO EXERCICIO:*

*Fica designado o dia 31 de dezembro de cada ano, para a realização do balanço geral da sociedade. Os lucros verificados*

*em balanço geral serão creditados aos sócios proporcionalmente ao capital integralizado. Os lucros creditados aos quotistas, só poderão ser levantados se a situação financeira da sociedade assim o permitir e somente por deliberação tomada em reunião da diretoria. Os prejuízos verificados em balanço geral poderão ser suportados pelos sócios ou amortizados pelos lucros dos anos seguintes, c/ faculta a legislação do Imp. Renda para estas circunstâncias. (grifo no voto vencedor)*

*É de clareza solar o texto acima - destacado em negrito - os lucros apurados em balanço serão creditados aos sócios, o que configura a disponibilidade jurídica dos rendimentos. O comando seguinte da aludida cláusula, texto sublinhado, trata do pagamento desse lucro aos sócios, que somente poderia ser feito havendo recursos no caixa da empresa e com a concordância de todos os sócios. Frise-se que a cláusula não dispõe sobre outras destinações do lucro (reservas, investimentos, etc.), dispõe apenas sobre a apuração, creditamento aos sócios e estabelece condições para pagamento desses lucros.*

[...]

*Registre que é irrelevante o fato de tais lucros não terem sido distribuídos e permanecido na empresa em conta de lucros, conforme alegado pela recorrente. Ao adotar tal procedimento a empresa agiu em desacordo com seu contrato social. Bastava um simples instrumento particular de alteração contratual para incorporar tais lucros ao capital. Em verdade, o fato desses valores tendo permanecido sob a guarda empresa, não prejudicou sua disponibilidade jurídica aos sócios.*

Fazendo o cotejo das partes citadas o que temos nos dois cenários são contratos sociais cuja distribuição dos lucros, ao final do ano-calendário, somente ocorrida se os sócios assim deliberassem e aprovassem, ou seja, a distribuição dependeria de ato dos sócios. Neste cenário, o acórdão recorrido concluiu pela inexistência de previsão de distribuição automática enquanto que para o paradigma a mera vontade dos sócios em não distribuir em nada afetaria a caracterização da distribuição automática, afinal a distribuição seria uma etapa posterior ao reconhecimento do direito ao lucro, e esse direito seria automático sempre que os lucros fossem apurados.

Diante do exposto, entendendo pela semelhança fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, deve o recurso ser conhecido.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

