



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13433.000830/2001-88  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-003.403 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2019  
**Matéria** PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ILL  
**Recorrente** USIBRAS USINA BRAS. DE ÓLEOS E CASTANHA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992, 1993

SOCIEDADE LIMITADA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE ILL. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS IMEDIATA. DISPOSIÇÃO EXPRESSA NO CONTRATO SOCIAL. INEXISTÊNCIA.

Para efeito de pedido de restituição de Imposto Sobre o Lucro Líquido - ILL, exigido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com base no artigo 35 da Lei n° 7.713/88, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n° 172.058/SC, a mera previsão no Contrato Social da possibilidade de distribuição de lucros aos sócios, com base na própria essência da sociedade empresária, sem que haja determinação expressa da imediata/automática realização dos lucros pelos sócios, não é capaz de justificar a tributação do imposto em epígrafe, afastando a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Rogério Aparecido Gil (relator) e Maria Lúcia Miceli. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Ailton Neves da Silva (Suplente Convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão nr. 11-36.893, de 30/04/2012, da 4ª. Turma da DRJ Recife (DRJ/REC) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992, 1993

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO.

Não comprovada a existência de pagamento indevido ou a maior, não se reconhece o direito creditório do contribuinte.]

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992, 1993

ILL. SOCIEDADE LIMITADA. HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE

O entendimento do RE 172.058/SC e da jurisprudência que se lhe seguiu, foi no sentido de ser inconstitucional a exigência do ILL em relação aos sócios quotistas de sociedade limitada somente quando: a) o contrato social for omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois, nesta hipótese, aplicar-se-á a legislação das sociedades anônimas e, por conseguinte, o entendimento dado aos acionistas; e b) o contrato preveja a possibilidade de outra destinação dos lucros que não a sua distribuição, e que a deliberação quanto isto seja independentemente da manifestação de todos os sócios. Nesta segunda hipótese, havendo dependência da manifestação dos sócios quotistas, há que se considerar a disponibilidade jurídica caracterizada e, por conseguinte, incidente o ILL.

ILL. PREVISÃO DE DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO. TRIBUTAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Ao especificar que os ganhos (lucros) são comuns a todos os sócios na proporção da cota integralizadas, sem especificar possibilidade de outra destinação não passível de manifestação deles, está evidente que o contrato social se subsume à situação para a qual o STF considerou constitucional a norma de incidência do ILL, ou seja, de que há previsão contratual de distribuição dos lucros aos sócios.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Adoto os seguintes trechos do acórdão recorrido, tendo em vista que descrevem de forma objetiva os fatos e fundamentos em questão:

Tratam os autos de **pedido de restituição** apresentado pelo contribuinte acima identificado em 20 de novembro de 2001, à fl. 01, instruído com os documentos às fl. 02 a 28, onde é pleiteado suposto crédito relativo a **valores pagos de Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL) nos anos de 1990 a 1993, cumulado com pedido de futura compensação com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal.**

2. O interessado argumenta que estava obrigado ao recolhimento do ILL em função do disposto no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, o qual, entretanto, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tendo o Senado Federal, por intermédio da Resolução nº 82, de 1996, suspenso os seus efeitos, e a Instrução Normativa (IN) SRF nº 63, de 1997 esgotado o assunto no âmbito da Fazenda Nacional.

3. Em função disto, requer a restituição dos valores pago a título de ILL com atualização monetária até a data do pedido que, conforme demonstrativo à fl. 04, alcança um total de R\$ 614.210,55.

4. Este pedido foi apreciado pela autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal em Mossoró (DRF/MOS), atual Delegacia da Receita Federal do Brasil em Mossoró, que expediu em 12 de abril de 2002 o despacho decisório às fl. 30 a 35, indeferindo o pleito. Para tanto baseou-se nas seguintes considerações:

4.1. o prazo para o contribuinte pleitear restituição de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contado da data da extinção do crédito tributário. Este entendimento está em consonância com o disposto no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999;

4.2 a data do último pagamento verificou-se em 31 de maio de 1993, enquanto o pedido de restituição foi protocolado em 20 de novembro de 2001, ou seja, além do prazo de cinco anos;

4.3. mesmo considerando que o argumento do contribuinte estivesse correto, ainda assim **o pleito não poderia ser atendido**, vez que a Resolução do Senado Federal, de 18 de novembro de 1996, foi publicada no Diário Oficial da União em 19 de novembro do mesmo ano, iniciando-se nesse dia o **prazo prescricional para repetição do indébito**. Como o pedido de restituição foi protocolado no dia 20 de novembro de 2001, **já havia transcorrido o prazo de cinco anos**;

4.4. não se vislumbra no ordenamento jurídico em vigor dispositivos legais que amparem o pleito, pois a suspensão em parte da execução da Lei nº 7.713, de 1988, foi apenas no que diz respeito ao acionista, não se aplicando às sociedades por cota de responsabilidade limitada.

5. Cientificado do despacho decisório em 26 de abril de 2002, consoante cópia do Aviso de Recebimento (AR) à fl. 37, em 17 de maio de 2002 o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade às fl. 38 a 48, instruída com os documentos às fl. 49 a 56, onde repisou seus argumentos quanto à prescrição, reiterando que a doutrina e jurisprudência são pacíficas no sentido de que o prazo

para requerer conta-se da decisão do STF, para as partes envolvidas, e, com efeitos *erga omnes*, da resolução do Senado Federal. Então, no seu entender, como a resolução foi publicada em 22 de novembro de 1996, seu pedido teria observado o quinquênio legal.

6. Após encaminhados os autos para esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/PE) em agosto de 2002, conforme despacho à fl. 57, o interessado protocolou requerimento em 06 de fevereiro de 2003, às fls. 59 a 60, onde apontou demora na apreciação do seu pleito, que estaria acarretando dificuldades de caixa para a empresa. Pediu uma rápida manifestação da DRJ/REC, permitindo, assim, que ele pudesse iniciar procedimento de compensação tutelado pela IN SRF nº 210, de 2002.

7. Em 27 de agosto de 2004, o contribuinte apresentou o requerimento à fl. 62, onde mais uma vez ressaltou a demora no julgamento, em descumprimento ao disposto no art. 49 da Lei nº 9784, de 1999, concernente ao prazo de trinta dias para julgamento de processos administrativos.

8. Após apreciação da manifestação de inconformidade, a 3ª Turma desta DRJ/REC proferiu o Acórdão nº 11.871, de 15 de abril de 2005, às fls. 65 a 71, decidindo por indeferir a solicitação, mantendo o entendimento da DRF/MOS quanto à preclusão do direito de pleitear o reconhecimento do direito creditório, vez que todos os recolhimentos foram efetuados antes de 20 de novembro de 1996. Quanto às razões de mérito, entendeu-as prejudicadas em face da decadência confirmada.

9. O interessado foi cientificado do acórdão em 03 de junho de 2005, conforme cópia do AR à fl. 74, e, inconformado com a decisão, apresentou o recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf) às fls. 75 a 86, em 30 de junho de 2005, instruído com os documentos às fls. 87/97, o qual está resumido a seguir:

9.1. seu pedido de restituição está dentro do prazo prescricional, pois apresentado antes de completados cinco anos da publicação da IN SRF nº 63, de 1997, e que, mesmo que assim não fosse, o prazo para pleitear restituição é de dez anos, segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça (STJ): teste dos "cinco mais cinco";

9.2. o montante a ser restituído deve ser corrigido monetariamente segundo índices que efetivamente reflitam a inflação do período, incluídos os expurgos inflacionários cometidos pelo Governo Federal.

10. Em 07 de dezembro de 2005, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu o Acórdão nº 104-21.228, às fls. 101 a 111, que **negou provimento ao recurso**, por considerar que **o direito a pleitear a restituição havia sido fulminado pela decadência**. Segundo o voto condutor, o **prazo decadencial teve início a partir da publicação da Resolução do Senado Federal, em 19 de novembro de 1996**, mesmo para as empresas constituídas sob a forma de sociedade limitada. Então, **a data limite para o pedido de restituição foi em 19 de novembro de 2001**, sendo que o **pleito foi formalizado** um dia após, em **20 de novembro de 2001**.

11. O interessado foi cientificado pessoalmente do acórdão em 28 de novembro de 2006, conforme documento à fl. 115. Em 14 de dezembro de 2006 apresentou **recurso especial** à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), às fls.

119 a 135, instruída com os documentos às fl. 136 a 165, cujo teor está sintetizado a seguir:

11.1. o julgado recorrido negou vigência às disposições do art. 1º, par. único, da IN SRF n° 63, de 1997, divergindo da jurisprudência administrativa quanto ao marco inicial do prazo decadencial para requerer a restituição do ILL aplicável às sociedades limitadas;

11.2. houve alteração da jurisprudência do STJ no sentido de afastar qualquer outro termo inicial para contagem de prazos prescricionais ou decadenciais previstos no CTN.

12. Por intermédio do Despacho n° 104-227/2007, às fl. 172 a 174, a Presidente da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial, **para ser reexaminada a questão do *dies a quo* do prazo decadencial relativamente ao pedido de restituição do ILL.**

13. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões ao recurso especial mencionado em 22 de agosto de 2007, às fl. 176 a 183, onde requereu o não provimento deste, rechaçando, para tanto, o termo inicial do direito à restituição do ILL, seja baseado na Resolução do Senado Federal ou na IN SRF n° 63, de 1997, para sustentar que o **termo inicial é a data da extinção do crédito tributário**, citando, para tanto, o art. 168, I, do CTN.

14. Acrescentou, ainda, que a Lei Complementar n° 118, de 2005, dissipa dúvidas acerca da interpretação conferida ao art. 168 do CTN, no sentido de que o prazo para repetição de indébito tributário tem início quando do pagamento antecipado, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

15. Em 27 de maio de 2008 houve o pronunciamento da CSRF que, por meio do Acórdão n° 104-147.184, **deu provimento ao recurso especial e determinou o retorno dos autos à DRF de origem para análise do mérito.** O colegiado, por maioria de votos, **entendeu que o prazo decadencial começou a fluir a contar da publicação da IN SRF n° 63, de 1997.**

16. Inconformada com o julgado, em 09 de setembro de 2008 a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Extraordinário, requerendo remessa ao Pleno da CSRF. Este recurso está às fl. 195 a 203, instruído com os documentos às fl. 204 a 210.

16.1 A recorrente alegou divergência jurisprudencial entre Turmas da CSRF em relação ao marco inicial do prazo decadencial para solicitar restituição no caso de declaração de inconstitucionalidade. Segundo a procuradoria, o julgado recorrido entende que **o prazo conta-se a partir do reconhecimento pela Administração da inexigibilidade do tributo, enquanto o acórdão paradigma se posiciona no sentido de que o prazo inicia-se a partir do pagamento antecipado.**

17. Por intermédio do Despacho n° 437, de 10 de outubro de 2008, às fl. 212 e 213, o Presidente da CSRF admitiu a peça recursal, dando seguimento ao recurso e determinando a ciência ao contribuinte, informando-o da possibilidade de apresentar contra-razões no prazo de quinze dias.

18. Intimado do referido despacho e do recurso extraordinário em 26 de janeiro de 2009, conforme cópia do AR à fl 216, o interessado apresentou

contra-razões em 30 de janeiro de 2009, às fl. 218 a 227, instruída com os documentos às fl. 228 a 237.

19. Com o Acórdão nº 9900-00210, às fl. 238 a 246, o Pleno da CSRF decidiu, por maioria, **não conhecer do recurso extraordinário** interposto, haja vista **não ter configurado a divergência** entre o julgado recorrido e o paradigma.

20. Em 27 de julho de 2011, por meio do comunicado à fl. 252, com AR à fl. 257, a DRF/MOS deu ciência ao contribuinte do acórdão acima, **intimando-o a proceder o pagamento ou parcelamento do débito**, por considerar que não foi dado seguimento ao recursos especial, não cabendo mais recurso na esfera administrativa.

21. Em função da informação contida no comunicado ser incompatível com a realidade processual, o interessado protocolou em 30 de agosto de 2011 petição onde fez os seguintes esclarecimentos (fl. 253 a 256):

21.1. o acórdão referido negou provimento a recurso extraordinário da Fazenda Nacional;

21.2. o presente processo trata de pedido de restituição e não de lançamento de ofício ou de declaração de compensação, não havendo, portanto, crédito tributário a ser satisfeito;

21.3. o mérito do pedido inicial ainda não foi apreciado em razão de decisões da DRF/MOS, da DRJ/REC e da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes terem decidido pela decadência;

21.4. tais decisões foram reformadas pela CSRF, quando deu provimento ao recurso especial da empresa, para afastar a decadência;

21.5. com a negativa de seguimento do recurso extraordinário da Fazenda Nacional, **cabe à DRF/MOS apreciar no mérito o pedido inicial de restituição do ILL.**

22. Reconhecido o equívoco pela DRF/MOS, por meio de novo comunicado à fl. 258, expedido em 06 de setembro de 2011, **os autos foram encaminhados para o Núcleo de Arrecadação e Cobrança (Nurac) para apreciação do mérito do pedido de restituição.**

23. Em cumprimento à decisão proferida pela CSRF, **o pleito do contribuinte foi apreciado no mérito**, sendo proferido o Despacho Decisório Nurac/RFB/MOS nº 386, de 17 de outubro de 2011, às fl. 260 a 266, que o indeferiu. Foram feitas as seguintes considerações na decisão:

23.1. o direito de crédito postulado advém da inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1998, declarada pelo STF, consubstanciada na Resolução do Senado Federal nº 82, de 1996. Esta inconstitucionalidade foi aplicada à expressão "acionista", porém a IN SRF nº 63, de 1997, **estendeu o seu alcance ao sócio cotista**, com a condição de o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não prever a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata, do lucro líquido apurado;

23.2. o contrato social, datado de 07 de março de 1979, fl. 08 a 13, apresentado em anexo ao pedido de restituição, em seu item "6. DO

EXERCÍCIO SOCIAL E DO BALANÇO", estabelece que os sócios manifestam-se acerca do balanço patrimonial e das contas. Porém não há menção à destinação dos lucros. Estes são destinados aos sócios, na razão de sua participação, sem qualquer condição ou particularidade quanto ao livre acesso ao ganho;

23.3. este contrato era vigente no período a que se refere o alegado crédito, e mesmo na data do pedido de restituição.

23.4. está claro que os sócios decidem sobre o balanço patrimonial e das contas de resultado do exercício, mas quanto a destinação dos lucros não há previsão, mas apenas que os mesmos serão disponibilizados na razão da participação do sócio.

23.5. **na manifestação de inconformidade** apresentada contra o despacho decisório anteriormente proferido foi alegado que **o contrato social não previa a distribuição automática dos lucros**, citando que este foi anexado ao recurso. Tal contrato é um aditivo de 24 de fevereiro de 2005, portanto, **posterior ao período do alegado crédito e à data do pedido de restituição**. Neste, na cláusula décima primeira consta previsão de que **"os lucros líquidos verificados, tanto poderão ser partilhados entre os sócios proporcionalmente ao respectivo capital, quanto levados à créditos de conta de reserva para posterior incorporação o capital social"**.

23.6. em fase de recurso especial foi apresentada nova versão do contrato social, datada de 05 de abril de 2008, fl. 229 a 237, posterior ao alegado crédito e ao pedido de restituição. Na cláusula décima primeira consta que os sócios se reuniriam para tomar as contas dos administradores, deliberar sobre o balanço patrimonial e de resultado econômico, e para deliberar sobre a distribuição dos lucros;

23.7. da leitura dos contratos mencionados, extrai-se que no período do crédito o **contrato social colocava à disposição dos sócios o lucro, sem submeter sua obtenção a nenhum fato, condição, e nem apresentava outra forma de destinação. Apenas em momentos posteriores foram efetuadas alterações nos contratos que criaram formas distintas de destinação dos lucros;**

23.8. observe-se que no **contrato social alterado de 2008** são informados, entre outros, dois objetivos da reunião de sócios que demonstram haver diferença entre "deliberar sobre o balanço patrimonial e de resultado econômico" e **"deliberar sobre a distribuição dos lucros"**. De fato, uma coisa é analisar se o resultado apresentado é real e condizente com os documentos contábeis, e outra é a destinação do resultado;

23.9. no período do crédito postulado os sócios deliberariam sobre o balanço e as contas de resultado quanto a sua correção. Porém **os lucros estariam disponíveis sem nenhuma ressalva, salvo é claro o fato de haver resultado positivo. Havendo lucros, estes estavam ao alcance dos sócios de forma imediata;**

23.10. a IN SRF nº 63, de 1997, fala em **disponibilidade imediata** e não em distribuição automática. Disponibilizar é tornar acessível,

distribuir é entregar. Os sócios tinham acesso ao lucro, e o contrato não fala em distribuir, mas tornar o lucro acessível;

23.11. portanto, **o contribuinte não se enquadra no conceito abrangido pela resolução do Senado, por não ser sócio acionista, e também não se enquadra na concessão da Receita Federal, via IN, porque não atende a condição descrita no parágrafo único desta.**

24. A ciência da decisão ocorreu em 25 de outubro de 2011, consoante cópia do AR à fl. 268, tendo o contribuinte apresentado a **manifestação de inconformidade** às fl. 337 a 340, instruída com os documentos às fl. 341 a 374, onde argumentou que:

24.1. é puro sofisma o fato de a decisão sustentar que tal exigência não tem relevância para a destinação dos lucros e que, por isso, estes estariam disponíveis aos sócios imediatamente, não obstante reconhecer que o contrato social **exigia a manifestação dos sócios para a aprovação do balanço e dos demonstrativos dos resultados;**

24.2. somente após a aprovação do balanço patrimonial e do demonstrativo de resultados é possível aos sócios saber o montante dos lucros disponíveis;

24.3. além disso, o contrato não estabelece, textual e expressamente, como exige a IN SRF nº 63, de 1997, a imediata disponibilidade do lucro aos sócios. Conforme jurisprudência da CSRF, bem representada pelo acórdão 9202-00.792, de 2010, **a tributação pelo ILL somente é possível quando houver determinação expressa da imediata/automática realização dos lucros pelos sócios.** Este precedente se amolda ao caso, vez que aqui, também, o contrato prevê apenas que os lucros serão repartidos na proporção da sua participação, sem, contudo, estabelecer que estarão imediatamente disponíveis;

24.4. ademais, no caso, **os lucros não foram distribuídos aos sócios ao final dos exercícios de 1990 a 1993, mas sim, bem depois disso, foram utilizados para aumentar o capital, conforme alterações contratuais nº 18 a 22;**

24.5. pede que seja deferida a restituição pleiteada

A recorrente foi intimada da decisão da DRJ, em 07/08/2012 (fl. 397) e interpôs recurso voluntário tempestivamente, em 29/08/2012 (fls. 400/405). Em suas razões, a recorrente reapresentou os argumentos que embasaram sua manifestação de inconformidade, por meio das quais espera ser deferido o seu pedido, as quais apreciarei no voto a seguir.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Conheço do recurso voluntário à vista de sua interposição tempestiva e do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Verifica-se que a recorrente sustenta seu pedido de restituição, com base nos seguintes fundamentos:

1. Trata-se de pedido de restituição e compensação de imposto sobre a renda sobre o lucro líquido (ILL), inicialmente negado pela autoridade local com fundamento em suposta decadência.
2. Após decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, afastando a decadência, o processo retornou à Delegacia de Julgamento de Mossoró/RN, para análise do mérito.
3. Segundo o parecer que ampara o despacho decisório NURAC/RFB/MOS nº 386/2011, a ora recorrente, uma sociedade limitada, não faria jus à restituição de ILL pleiteada em razão de as cláusulas 6.1 e 6.2 da versão do seu contrato social vigente nos anos de 1990 a 1993 supostamente preverem "a disponibilidade imediata do lucro".

A ora recorrente, então, apresentou manifestação de inconformidade, sustentando que:

- (i) a cláusula 6.1 do seu contrato social, ao prever a necessidade de aprovação do balanço e do demonstrativo de resultados em até 90 (noventa) dias após o término do exercício, por si só impedia a imediata disponibilidade do lucro pelos sócios;
- (ii) que a cláusula 6.2 do seu contrato social apenas previa que os lucros seriam comuns aos sócios na proporção da sua participação societária, sem, contudo, estabelecer que os mesmos estariam imediatamente disponíveis aos mesmos, como exige a IN-SRF 63/97;
- (iii) que está provado que não foram distribuídos lucros aos sócios ao final dos exercícios de 1990, 1991, 1992 e 1993, tendo os mesmos, bem depois disso, sido utilizados para aumentar o capital social da empresa, como provam as alterações contratuais nºs 18, 19, 20, 21 e 22, juntadas ao processo com a manifestação de inconformidade de folhas 337 a 340.

5. A 4ª Turma de Julgamento da DRJ no Recife, PE, sem se manifestar sobre os termos da cláusula 6.1 do contrato social da recorrente e, ainda, omitindo-se sobre o fato de os lucros apurados nos exercícios de 1990/1993 comprovadamente não terem sido distribuídos aos sócios, indeferiu a manifestação de inconformidade.

#### CONTRATO SOCIAL NÃO PREVÊ DISPONIBILIDADE IMEDIATA DOS LUCROS

6. Reconhece o v. acórdão recorrido que, para as sociedades limitadas, foi inconstitucional a exigência do ILL 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 esse tipo de sociedade; b) o contrato prever, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição".

7. Neste sentido, faz alusão o aresto recorrido ao acórdão proferido pelo STF no RE 172.058/SC, cuja ementa, sintetizando o que então se decidiu, expressa que o ILL foi inconstitucional quando o contrato social previa "a disponibilidade

econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data de encerramento do período base'.

8. Fazendo leitura parcial do RE 172.058/SC, e, repita-se à exaustão, omitindo-se solertemente sobre a cláusula 6.1 do contrato social da recorrente e, ainda, quanto ao fato de os lucros dos exercícios de 1990 a 1993 comprovadamente não terem sido distribuídos, decidiu o aresto recorrido que o contrato social vigente à época dos fatos geradores preveria a disponibilidade imediata dos lucros aos sócios.

9. (...)

10. O primeiro grande equívoco do v. acórdão recorrido decorre da sua propositada omissão sobre a cláusula 6.1 do contrato social da recorrente, cujo exame, mormente quando efetuado em conjunto com o da cláusula 6.2, revela que, no caso, falar em disponibilidade imediata dos lucros pelos sócios, "na data de encerramento do período base", como decidiu o STF no RE 172.058/SC, é absoluta e inteiramente irreal.

11. Veja-se o que estabeleciam as referidas cláusulas contratuais:

"6.1. O exercício social da empresa terá início no primeiro dia de janeiro de cada ano e terminará no último dia de dezembro do ano respectivo.

O balanço será levantado por ocasião do encerramento do exercício social, com observância das prescrições legais pertinentes, e cada sócio deverá receber, mediante protocolo, até 60 (sessenta) dias após a sua conclusão, exemplar completo do balanço patrimonial e das contas do resultado do exercício, manifestando-se sobre o mesmo durante os 30 (trinta) dias seguintes ao seu recebimento, ficando automaticamente aprovado se houver silêncio, a respeito da matéria, dentro desse período.

6.2. Os ganhos e perdas são comuns a todos os sócios, na razão proporcional dos respectivos capitais integralizados, prevalecendo, para esse fim, a integralização feita até o último dia útil do mês de junho, de cada exercício."

12. Se o item 6.1 previa a necessidade de aprovação do balanço e do demonstrativo de resultados, que deveriam ser apresentados aos sócios em até 60 (sessenta) dias após o encerramento do exercício, é evidente a impossibilidade jurídica e factual de haver disponibilidade imediata dos lucros pelos sócios,

13. Isto porque, é óbvio, somente com a aprovação do balanço patrimonial e do demonstrativo de resultados, era possível aos sócios saber o montante dos lucros disponíveis!

14. Ademais, segundo o decidiu o STF no RE 172.058/SC, firmando jurisprudência seguida desde então, como se vê do voto do Ministro Néri da Silveira no RE 200.430-8, reproduzido no v. acórdão recorrido [folha 387), para as sociedades por cotas, a exigência do ILL só seria constitucional caso o contrato social previsse a disponibilidade imediata dos lucros aos sócios "na data de encerramento do período base".

15. No caso, uma vez que a cláusula 6.1 expressa e textualmente previa a necessidade de o balanço e o demonstrativo de resultados serem enviados aos sócios,

para aprovação, em até 60 (sessenta) dias após a conclusão do exercício social, concedendo, ainda, prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, é evidente a total e incontornável impossibilidade de os lucros terem sido disponibilizados aos sócios "na data de encerramento do período base", conforme decidiu o STF no RE 172.058/SC e no RE 200.430-8 e em todos os seus julgados sobre a matéria.

16. Essa incontornável impossibilidade de os lucros estarem disponíveis aos sócios "na data de encerramento do período base", conforme decidiu o STF no RE 172.058/SC, decorrente do procedimento estabelecido na cláusula 6.1 do contrato social, por si só implica na inconstitucionalidade da exigência do ILL no caso concreto.

17. Ainda que desconsiderado o disposto na cláusula 6.1, o fato é que a cláusula 6.2 apenas estabelecia que os lucros eram comuns aos sócios, não estabelecendo, textual e expressamente, como exige a IN-SRF 63/97, a imediata disponibilidade desses lucros ao sócio.

18. Conforme pacífica jurisprudência da CSRF, bem representada pelo acórdão 9202-00.792, de 14 de abril de 2010, a tributação pelo ILL só é possível quando "haja determinação expressa da imediata/automática realização dos lucros pelos sócios" (anexo 1).

19. Veja-se, por esclarecedora, a seguinte e definitiva passagem do voto condutor do citado acórdão 9202-00.792:

"Na hipótese dos autos, consoante se positiva do exame do Contrato Social da contribuinte, às fls. 239/245, encontra-se prevista a possibilidade de distribuição dos lucros, após o encerramento do período base, em 31 de dezembro do respectivo ano, quando serão levantados balanços anuais e/ou intermediários periódicos, a critério dos sócios, como segue:

#### CLÁUSULA SÉTIMA

O exercício social será encerrado em 31 de janeiro de cada ano, quando serão levantados balanços anuais, podendo também a critério dos sócios ser levantados Balanços intermediários periódicos, para atender possíveis conveniências, da Sociedade. PARÁGRAFO ÚNICO - Os lucros ou prejuízos verificados em balanço serão distribuídos ou suportados pelos sócios, na mesma proporção da subscrição do Capital Social."

Extrai-se da cláusula encimada, constante do Contrato Social da contribuinte, inexistir à toda evidência disposição expressa da imediata distribuição de lucros aos sócios da empresa, o que nos leva a concluir que aludida providência será ou não levada a efeito a critério dos sócios cotistas, dependendo, assim, da manifestação destes em relação a quando e quanto será distribuído, uma vez não constar da disposição contratual retro qualquer determinação da divisão automática/imediata dos lucros.

Trata-se, pois, de uma expectativa de direito que somente será consolidada após manifestação dos sócios cotistas, que poderão realizar o lucro no todo ou em parte, ou replicá-lo na empresa.

Na esteira desse entendimento, inexistindo a expressa imposição de distribuição imediata/automática dos lucros apurados, caberia à fiscalização, com base na documentação ofertada pela contribuinte, analisar se houve ou não referida distribuição aos sócios.

Assim não o tendo feito, descabe negar direito à contribuinte com base em uma presunção arrimada em Contrato Social que não traz expressamente em seu bojo o dever de imediata distribuição de lucros, mas tão somente a possibilidade de fazê-lo na importância e tempo que os sócios decidirem."

20. O precedente acima se amolda, com precisão, ao caso em exame, onde, também, o contrato social, na sua cláusula 6.2, apenas previa que os lucros seriam comuns aos sócios na proporção da sua participação societária, sem, contudo, estabelecer que estariam imediatamente disponíveis, como exige a IN-SRF 63/97.

21. Não bastasse isso, o fato é que, no caso, **os lucros não foram distribuídos aos sócios ao final dos exercícios de 1990, 1991, 1992 e 1993, mas sim, bem depois disso, foram utilizados para aumentar o capital da empresa, como provam as alterações contratuais nºs 18, 19, 20, 21 e 22, já juntadas aos processos e, agora, novamente apresentadas por cópia (anexo 2)**, sobre as quais o v. acórdão recorrido não se manifestou.

O **acórdão recorrido** registra as seguintes razões de decidir:

26. Conforme detalhado no relatório que acompanha este voto, o interessado apresentou pedido de restituição de suposto crédito relativo a valores pagos de ILL nos anos de 1990 a 1993, justificando seu pleito na inconstitucionalidade da incidência deste tributo declarada pelo STF, confirmada pela IN SRF nº 63, de 1997.

27. Vencida a questão preliminar quanto à decadência do direito de pleitear a restituição, levantada pela DRF/MOS ao apreciar o pleito, por decisão da CSRF favorável ao contribuinte, o objeto de contenda atualmente refere-se ao **alcance da disposição contida na referida IN SRF nº 63, de 1997**.

28. O recorrente entende que, no caso de sociedade por cota de responsabilidade limitada, a possibilidade de incidência do ILL foi restringida pela IN à **hipótese em que haja determinação expressa da imediata realização dos lucros pelos sócios cotistas**.

29. Assim, **em virtude de não haver esta determinação expressa no seu contrato social, entende que a incidência do ILL é inconstitucional**, o que dá ensejo a considerar indevidos os pagamentos efetuados nos períodos antes referidos e, por conseguinte, considerar devida a restituição integral dos valores recolhidos.

30. O art. 35 dessa lei dispunha que:

*Art. 35. O sócio quotista, o 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.*

31. Dentre as três categorias membros/titulares de sociedades apontadas pelo dispositivo legal, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE

172.058/SC, ocorrido em 30 de junho de 1995, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 35 acima transcrito relativamente aos acionistas, a sua constitucionalidade em relação ao titular de empresa individual, e, **quanto ao sócio quotista**, que nos interessa no presente processo, **declarou a constitucionalidade da norma quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelo sócio, do lucro líquido apurado ao final do período-base**. Transcreve-se a ementa do acórdão na parte de interesse:

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 à pertinência do princípio da despersonalização.

32. Em decorrência dessa decisão do STF, o Senado Federal houve por bem suspender a execução do citado art. 35, da Lei 7.713, de 1988, para o que editou a **Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996**, apenas no que diz respeito aos acionistas, pois, no tocante ao sócio quotista, a interpretação conforme a Constituição efetivada pelo STF estabeleceu a necessidade da análise para o caso concreto, observando-se a especificidade do contrato social de cada sociedade, conforme se depreende dos seguintes trechos dos votos do relator, Ministro Marco Aurélio, e do Ministro Sydney Sanches:

*Ministro Marco Aurélio*

*c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo.*

*Ministro Sydney Sanches*

*Assim, somente ao ensejo do exame dos casos concretos, no controle difuso de constitucionalidade, é que poderá o Judiciário decidir se o imposto é exigível, ou não.*

33. Com o intuito de dar efetividade a tais comandos, o Secretário da Receita Federal editou a **IN SRF nº 63, de 1997**, com a finalidade de evitar litígios em processos administrativo e judiciais, sobre as matérias tidas por inconstitucionais pelo STF. Deixou evidente que a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, restringiu-se às sociedades por ações, em qualquer hipótese, e às sociedades limitadas, quando o contrato social não prever a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado:

*O SECRETARIO 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.*

*Art. 2º Ficam os Delegados e Inspetores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional.*

*Art. 3º Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.*

*Art. 4º O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica às empresas individuais.*

*Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação. Art. 6º Revoga-se as disposições em contrário.*

34. Em virtude da edição desta IN ser decorrente da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF e da publicação de resolução pelo Senado Federal, para um adequado entendimento do alcance da disposição nela contida relativamente aos sócios cotistas, sua **interpretação não pode ampliar os conceitos e limites estabelecidos pelo STF**. Então, torna-se necessário verificar o teor dos votos dos Ministros no referido RE.

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

36. Na hipótese "a", o entendimento foi consoante com o estabelecido no Decreto nº 3.708, de 1919, vigente à época, que regulou a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Neste foi fixado que as disposições da Lei das Sociedades Anônimas seria aplicável subsidiariamente às sociedades limitadas, ou seja, o que não fosse regulado no contrato social seria regido pelas regras daquela lei.

*Art. 18. Serão observadas quanto às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas.*

37. Já a hipótese "b" referiu-se à situação em que o contrato social não é omissivo, porém estabelece destinação dos lucros distinta de distribuição aos sócios quotistas e independente da manifestação destes. *Contrario sensu*, se o contrato social prevê que a destinação dos lucros depende de pronunciamento de todos os sócios, a incidência do ILL **não é inconstitucional no entender do ilustre Ministro**. Coerente esse entendimento pois a determinação do momento da entrada do rendimento no patrimônio dos sócios dependerá do seu assentimento, **restando caracterizada a disponibilidade jurídica da renda**.

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 ar.t 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 (...)

41. A jurisprudência que se seguiu é unânime na mesma linha de entendimento adotada no RE antes comentado. Veja-se por exemplo, o voto do Ministro Néri da Silveira no RE 200.430-8, de 13 de maio de 1996:

*Quanto ao sócio quotista, cumpre verificar o que estabelece o contrato social: se este previr a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base, é válida a incidência do art. 35 da Lei nº 7713/1988; se o sócio quotista, entretanto, seja por norma expressa no contrato social, seja pela aplicação subsidiária da lei das sociedades anônimas, não tiver a destinação do lucro líquido, sobre o qual caberá, porém, decidir órgão societário, não é possível considerar existente a imediata disponibilidade jurídica ou econômica do lucro líquido apurado, ut art. 43 do CTN, aos fins do imposto de renda na*

*fonte, porque a determinação do momento da entrada do rendimento no patrimônio dos sócios não dependerá do assentimento de cada sócio. Importará, pois, no que concerne às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, verificar, caso a caso, quanto ao enquadramento, ou não, no âmbito da validade do art. 35 da Lei nº 7713/1988. Como anotou, no julgamento aludido, o ilustre Ministro Celso de Mello, há, "em princípio, em tal situação, e no que concerne aos sócios quotistas, uma hipótese de plena disponibilidade tributável. Os sócios quotistas titularizam, ordinariamente, situação configuradora de disponibilidade jurídica de rendimento, pois o lucro apurado no balanço constitui direito de que se acham eles irrecusavelmente investidos. Assim, os sócios quotistas de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ressalvada disposição convencional em sentido contrário, têm um crédito revestido de liquidez e certeza."*

42. Por sua vez, o Ministro Celso de Mello, seguindo o precedente do Tribunal, **esclareceu** de forma bastante didática e simples **a interpretação que deve ser dada ao conceito de disponibilidade jurídica imediata dos rendimentos dos sócios cotistas**, e, por consequência, o alcance do decidido no RE antes referido, conforme trecho de seu voto no RE 198.143-1, de 25 de março de 1997, transcrito a seguir:

*Cumprе observar neste ponto, por necessário, que existe, em princípio, no que concerne aos sócios-quotistas, uma hipótese de plena disponibilidade tributável. Os sócios-quotistas titularizam, ordinariamente, situação configuradora de disponibilidade jurídica de rendimentos, pois a percepção do lucro apurado no balanço constitui direito de que se acham irrecusavelmente investidos.*

*Assim, os sócios-quotistas, ressalvada disposição convencional em sentido contrário, possuem, no contexto ora em análise, um crédito revestido de liquidez e certeza.*

*Esse direito somente não se materializará, inviabilizando, em consequência, a possibilidade de válida incidência do art. 35 da Lei 7.713/88, se o sócio-quotista, em virtude de cláusula expressa constante do contrato social ou em decorrência da aplicação supletiva da legislação concernente às sociedades por ações, não for, ele próprio, o destinatário imediato do lucro líquido, hipótese em que não será lícito reconhecer, quanto a ele, a existência de situação caracterizadora de imediata disponibilidade jurídica ou econômica do lucro líquido apurado.*

43. Então, *ad conclusum*, o entendimento do RE 172.058/SC e da jurisprudência, que se lhe seguiu, foi no sentido de **ser inconstitucional a exigência do ILL SOMENTE quando**: a) o contrato social for omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois, nesta hipótese, aplicar-se-á a legislação das sociedades anônimas e, por conseguinte, o entendimento dado aos acionistas; e b) o contrato preveja a possibilidade de outra destinação dos lucros que não a sua distribuição, e que a deliberação quanto isto seja independentemente da manifestação de todos os sócios. Nesta segunda hipótese, havendo dependência da manifestação dos sócios quotistas, há que se considerar a disponibilidade jurídica caracterizada e, por conseguinte, incidente o ILL.

44. Observe-se que é nesse sentido que se deve interpretar o disposto no parágrafo único do art. 1º da IN SRF 63/97, haja vista que essa instrução normativa, como dito antes, apenas veio dar maior eficácia à decisão do STF, prevenindo litígios. **Esta norma não pretendeu, em momento algum, dispor contra a decisão desse tribunal ou ampliar seus conceitos.** A interpretação restritiva do parágrafo único, na forma pretendida pelo contribuinte, presente na jurisprudência administrativa de 2ª instância por si carreada aos autos, conduz indubitavelmente a uma ampliação da decisão do STF.

45. Na espécie, o contrato social vigente à época dos recolhimentos efetuados dispunha em seu item 6 o que segue:

#### 6. DO EXERCÍCIO SOCIAL E DO BALANÇO

6.1. (...)

6.2. *Os ganhos e perdas são comuns a todos os sócios, na razão proporcional dos respectivos capitais integralizados, prevalecendo, para este fim, a integralização feita até o último dia útil do mês de junho, de cada exercício.(grifei)*

46. Ao especificar que os ganhos são comuns a todos os sócios na proporção da cota integralizadas, sem especificar possibilidade de outra destinação não passível de manifestação deles, está evidente que o contrato social se subsume à situação para a qual o STF considerou constitucional a norma de incidência do ILL, ou seja, de que há previsão contratual de distribuição dos lucros aos sócios. Isto porque:

46.1. estabelecer que os ganhos caberão aos sócios, **é o mesmo que especificar a disponibilidade do lucro líquido imediata, pois independente de qualquer condição alheia à vontade dos sócios.** O termo ganhos tem o mesmo sentido de lucros, conforme pode ser verificado na disposição contida no art. 1054, c/c o 997 do Código Civil:

*Art. 1.054. O contrato mencionará, no que couber, as indicações do art. 997, e, se for o caso, a firma social.*

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

(...)

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

46.2. não restou caracterizada a ausência de informação quanto à distribuição do lucro, primeira condição estabelecida pelo Ministro relator, situação na qual seria passível de aplicação a lei das sociedades anônimas;

46.3. **o contrato não previu a possibilidade de outra destinação dos lucros que não a sua distribuição**, e que a deliberação quanto esta destinação independeria da manifestação de todos os sócios.

47. Inclusive, ad argumentandum, em alterações posteriores do contrato foi estabelecido competir aos sócios deliberar sobre a distribuição dos lucros, abrindo-se, assim, a possibilidade de outras destinações diferentes desta mediante a manifestação de todos os cotistas. Mesmo com esta redação ainda seria devida a incidência do ILL conforme entendimento do STF, pois a destinação do lucro estaria dependente da vontade direta dos sócios, sem exceção, subsumindo-se à segunda hipótese descrita no voto do Ministro relator.

48. **Somente na ausência do subitem 6.2, estar-se-ia diante da falta de regra de distribuição de lucro, sendo aplicável subsidiariamente a Lei da S.A..** Nesta situação **estaria caracterizada a inconstitucionalidade** da norma a teor da decisão do STF.

49. Analisada, pois, a **especificidade do contrato social do contribuinte, conforme posicionamento do STF, conclui-se pela constitucionalidade da incidência do ILL, o que conduz a considerar improcedente o pleito de restituição dos valores recolhidos a este título por ausência de indébito.**

50. No que se refere às decisões do Carf, carreadas pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, é devido esclarecer que, consoante o art. 100, II, do Código Tributário Nacional, as decisões dos órgãos colegiados de jurisdição administrativa não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vinculam a administração, haja vista não existir lei que lhes confira a efetividade de caráter normativo. Ademais, trata-se de uma interpretação na contramão dos conceitos adotados pelos Ministros do STF, implicando em ampliação indevida do alcance da IN SRF nº 63 de 1997.

Dessa forma, à vista dos fundamentos expostos pela DRJ, constata-se que o presente caso não se enquadra na referida hipótese de inconstitucionalidade. Sendo assim, não vejo como acolher o pedido de restituição da recorrente.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

## Voto Vencedor

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Em decisão colegiada, quando do julgamento do Recurso Voluntário apresentado neste processo administrativo pela ora Recorrente, USIBRAS Usina Bras. de Óleos e Castanha Ltda., a maioria dos julgadores entendeu por bem dar provimento ao apelo do contribuinte, para deferir o pedido de restituição do ILL, que havia sido indeferido originariamente pela Receita Federal do Brasil. Indeferimento este confirmado pela instância de julgamento *a quo*.

Coube a este conselheiro a confecção do voto vencedor, para externar a convicção formada pela maioria dos julgadores naquela assentada. Assim, pedindo vênias ao ilustre relator, que, como se observa acima, negava provimento ao Recurso Voluntário, passe-se a demonstrar as razões pelas quais deve ser dado provimento ao apelo do Recorrente.

Como se observa do relatório acima, o presente processo administrativo teve início com o pedido de restituição de crédito relativo a valores pagos de Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL) nos anos de 1990 a 1993, com base na inconstitucionalidade da incidência deste tributo declarada pelo STF e que foi confirmada pela IN SRF nº 63, de 1997.

Entretanto, aos olhos da fiscalização, o contrato social do contribuinte, vigente nos anos de 1990 a 1993, previa, supostamente, a disponibilidade imediata dos lucros aos sócios e, por isso, não haveria como se aplicar a inconstitucionalidade declarada pela STF.

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

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

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicercado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do*

*inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social preve a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - 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 13-10-1995 PP-34282 EMENT VOL-01804-08 PP-01530 RTJ VOL-00161-03 PP-01043)*

Como se observa da decisão proferida pelo STF, ficou claro que "*a norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social preve a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base*".

Por outro lado, na mesma assentada, aquela Corte entendeu como inconstitucional a exigência do ILL em relação aos sócios quotistas de sociedade limitada somente quando: a) o contrato social for omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois, nesta

hipótese, aplicar-se-á a legislação das sociedades anônimas e, por conseguinte, o entendimento dado aos acionistas; e b) o contrato preveja a possibilidade de outra destinação dos lucros que não a sua distribuição, e que a deliberação quanto isto seja independentemente da manifestação de todos os sócios.

A própria Receita Federal do Brasil, encampando o posicionamento do STF, editou a Instrução Normativa SRF nº 163, de 25/07/1997, na qual estendeu o entendimento fixado nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058/SC, às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, nos casos em que o Contrato Social da entidade, à época do encerramento do período-base, não contemplasse a distribuição imediata dos lucros. Confira-se:

*"Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, em relação às sociedades por ações.*

*Parágrafo único: O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos que o contrato social, na data do encerramento do período base de apuração, não previa disponibilidade, econômica ou jurídica, **imediata** ao sócio cotista, do lucro líquido apurado."*

No caso em comento, quando se analisa no contrato social do Recorrente (fls. 417 a 437) vigente à época dos pedidos de restituição - 1990 a 1993 - é fácil perceber que o pacto firmado pelos sócios não previa a disponibilidade imediata dos lucros da sociedade.

Notadamente, o que se verifica é que, em que pese o contrato social da Recorrente ter a previsão de que haveria a distribuição proporcional dos lucros aos sócios (item 6.2), este mesmo contrato tinha a previsão de que os lucros só seriam distribuídos após a aprovação do balanço e das contas do exercício pelos sócios da entidade. Confira-se a redação das cláusulas contratuais neste sentido:

## *6. DO EXERCÍCIO SOCIAL E DO BALANÇO*

*6.1. O exercício social da empresa terá início no primeiro dia de janeiro de cada ano e terminará no último dia de dezembro do ano respectivo*

*O balanço será levantado por ocasião do encerramento do exercício social, com observância das prescrições legais pertinentes, e cada sócio deverá receber, mediante protocolo, até 60 (sessenta) dias após a sua conclusão, exemplar completo do balanço patrimonial e das contas do resultado do exercício, manifestando-se sobre o mesmo durante os 30 dias seguintes ao seu recebimento, ficando automaticamente aprovando se houver silêncio, a respeito da matéria, dentro desse período.*

*6.2. Os ganhos e perdas são comuns a todos os sócios, na razão proporcional dos respectivos capitais integralizados, prevalecendo, para este fim, a integralização feita até o último dia útil do mês de junho, de cada exercício*

A interpretação dos dispositivos acima transcritos não pode ser outra, senão a de que somente com a aprovação dos sócios - tácita ou expressamente - do balanço patrimonial e das contas do resultado do exercício é que haveria a distribuição dos lucros de forma proporcional ao capital integralizado. Não havia nenhuma pactuação entre os cotistas no sentido de a distribuição dos lucros ser imediata.

E o fato de haver distribuição proporcional dos lucros não é motivo para afastar o entendimento do STF. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, inclusive, já enfrentou essa matéria e assim decidiu. Veja-se:

*IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 1990, 1991 ILL SOCIEDADE LIMITADA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. PRAZO.*

*Tratando-se de pedido de restituição/compensação de Imposto Sobre o Lucro Líquido - ILL, exigido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058/SC, com decisão publicada em 03/08/1995, o termo a quo do prazo prescricional de 05 (cinco) anos para o pleito da contribuinte é a data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63, de 25/07/1997, que atribuiu efeito erga reconhecendo a não incidência de aludido tributo, ampliando a suspensão daquele dispositivo legal, contemplada na Resolução do Senado Federal nº 82/1996. Recurso especial negado. (acórdão 9202-00.791, de 14/04/2010 - Processo nº 11610.016143/2002-41)*

Assim, pedindo-se mais uma vez venia ao ilustre Relator, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para, reformando-se a decisão da DRJ, deferir o pedido inicial de restituição do ILL feito pelo Recorrente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias