



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



**Processo nº** 13433.000830/2001-88  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.472 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 13 de maio de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** USIBRAS USINA BRAS. DE ÓLEOS E CASTANHA LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992, 1993

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ILL. RESTITUIÇÃO. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático diferente, concernente a sociedade com disposições contratuais distintas das analisadas no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIAMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-003.403, na sessão de 21 de fevereiro de 2019, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.º 7.713/88, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 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.

O litígio decorreu do indeferimento de pedido de restituição de Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL pago nos anos-calendário de 1990 a 1993, vez que ultrapassado o prazo prescricional na data do pedido, em 20/11/2001, e também porque a suspensão parcial da execução da Lei n.º 7.713/88 favoreceria apenas o acionista, e não os sócios de sociedade de quotas de responsabilidade limitada. A prescrição foi reafirmada na decisão de 1ª instância (e-fl. 126/132), bem como no Acórdão n.º 104-21.227 (e-fls. 162/172), mas afastada em sede de recurso especial, no Acórdão n.º CSRF/04-00.943 (e-fls. 247/252), contra o qual ainda foi interposto recurso extraordinário, que restou inadmitido nos termos do Acórdão n.º 9900-00.210 (e-fls. 300/313).

Os autos retornaram à Unidade de Origem, que reafirmou o indeferimento do pleito sob o fundamento de que *no período do crédito postulado – pagamentos realizados no período de 30/04/1990 a 31/05/1993 – o contrato social colocava à disposição dos sócios o lucro sem submeter sua obtenção a nenhum fato, condição e nem apresentava nenhuma outra forma de destinação*. Concluiu, assim, que a Contribuinte *não se enquadra no conceito abrangido pela RSF n.º 82/96, por não se tratar de sócios acionistas, e não se enquadra na concessão da RFB porque não atende a condição descrita no parágrafo único da IN-SRF n.º 63/1997*. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve o indeferimento (e-fls. 376/389). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário (e-fls. 446/468).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 03/04/2019 (e-fl. 469) e em 04/04/2019 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 470/484 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 505/513, do qual se extrai:

Feitas estas considerações, passamos ao exame das matérias de divergência invocadas.

A Recorrente invoca dissídio nos seguintes termos:

[...]

Observe-se que a divergência suscitada guarda estreita relação com as particularidades do contrato social citado, tal como descritas pela Recorrente.

Pode-se dizer que a matéria de divergência suscitada é quanto a *se* a previsão contratual da *possibilidade* de distribuição de lucros aos sócios é suficiente para caracterizar a “*imediata disponibilidade dos lucros*”, tornando constitucional a exigência do ILL.

Passamos à análise da divergência suscitada, começando pelo exame do acórdão recorrido. A respectiva Ementa já foi transcrita no início deste despacho; consideramos útil a transcrição de trechos do voto condutor:

[...]

Verifica-se que o principal fundamento da decisão recorrida é o entendimento de que, no caso concreto, o contrato não previa disponibilidade imediata dos lucros, uma vez que a distribuição dos lucros dependeria de evento anterior – aprovação tácita ou expressa, pelos sócios, do balanço patrimonial e da apuração do resultado.

Passamos ao exame do paradigma. Transcrevemos trechos relevantes do respectivo voto condutor:

*“A autoridade julgadora de primeira instância manteve o indeferimento do pedido de restituição sob os fundamentos a seguir sumariados:*

*- Detendo-se no exame da exigibilidade ou não do imposto, vê-se que a cláusula décima-quinta do contrato social, folhas 183, indica que “A 31 de dezembro de cada ano proceder-se-á ao Balanço Geral da Sociedade e ao levantamento da conta Lucros e Perdas, cujos resultados caberão aos sócios-cotistas na exata proporção de suas cotas” e que a cláusula décima primeira, folhas 119, registra que “O exercício financeiro da sociedade encerra em 31 de dezembro de cada ano, quando será realizado o Balanço Geral da sociedade, cabendo os lucros ou prejuízos aos sócios na exata proporção de suas participações societárias”;*

*- O fato de não constar na declaração “lucros distribuídos, pagos ou creditados” não é prova suficiente de que os lucros não foram pagos ou creditados aos sócios;*

*- É estranho os quotistas suportarem durante vários anos, sem receberem suas quotas de participação nos lucros da empresa;*

*- Como prova de que houve lucro pago ou creditado, está o fato de a empresa ter recolhido o imposto de que trata o art. 35 da Lei n.º 7.713/88;*

*- O Supremo Tribunal Federal vinculou a constitucionalidade do art. 35 da Lei n.º 7.713/88, para o caso de sociedade por cotas limitada, à existência no contrato social de disposição que destine os lucros apurados quando do encerramento do exercício;*

*Portanto, há previsão de disponibilidade econômica imediata aos sócios quotistas do lucro líquido, estando o imposto em questão fora da hipótese de cancelamento nos termos do parágrafo único IN SRF n.º 063/97.*

*O contribuinte defende a tese de que a disponibilidade econômica ou jurídica, para definição do fato gerador do Imposto de Renda, somente se configuraria na aptidão para dispor da renda, isto é, a possibilidade de usá-la, consumi-la ou transferi-la segunda a vontade de sue titular;*

*Engana-se o contribuinte em tal assertiva, pois o lucro somente, teria outra destinação, diferente da prevista no contrato social, caso houvesse deliberação expressa por parte dos sócios quotistas dando-lhe outra finalidade; como por exemplo, para aumentar capital social.*

*Não sendo o caso, a disponibilidade jurídica está configurada na cláusula do contrato social que determina a distribuição dos lucros.*

*Não havendo deliberação contrária à distribuição, pressupõe-se a disponibilidade jurídica imediata aos sócios, de acordo com a cláusula contratual.*

*(...)*

*(...) em relação às empresas cujos contratos sociais estabelecem a distribuição obrigatória dos lucros, a exigência do imposto foi considerada legítima. De outra nota, foi considerada inconstitucional a exigência do gravame das empresas cujos contratos não previam a mencionada distribuição.*

*Assim, tendo apurado lucro líquido referente aos períodos de apuração dos anos-calandário de 1989 e 1990, como demonstra o resultado do exercício, conforme Declaração de Rendimentos, e verificando-se a previsão contratual para distribuição aos sócios, ocorreu a disponibilidade econômica ou jurídica. Desta forma considera-se ocorrido o fato gerador na data do encerramento do período — base de apuração, nos termos do artigo 43 do C.T.N.*

*Nada mais havendo a ser acrescentado, adoto os fundamentos anteriormente transcritos e voto por acatar a preliminar de decadência e no mérito negar provimento ao recurso.”*

(destacamos)

Em que pese o fato de as decisões cotejadas terem chegado a suas conclusões com base em cláusulas específicas de contratos diferentes, entendemos que há suficiente similitude entre as referidas cláusulas – e por conseguinte, entre as situações fáticas julgadas – para justificar a divergência suscitada.

Ambos contratos contêm cláusulas que preveem a distribuição dos lucros aos sócios. O paradigma adotou os fundamentos da decisão antecedente, sendo um deles a assertiva de que o próprio recolhimento do imposto (ILL) era prova do pagamento/creditamento do lucro aos sócios (disponibilidade econômica), na forma do art. 35 da Lei nº 7.713/88; já o acórdão recorrido não adotou tal entendimento. O paradigma entendeu que, existindo cláusula que prevê a distribuição obrigatória dos lucros, e na ausência de disposição em contrário, já se configura a disponibilidade jurídica imediata aos sócios; o acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que o fato de a distribuição depender de prévia aprovação – tácita ou expressa – do balanço e das contas de resultado já impede que se considere a disponibilidade imediata.

Neste passo, entendemos que o paradigma nº 106-12.491 comprova o dissídio alegado frente ao acórdão recorrido.

#### **IV - Conclusão**

Propomos que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda:

À consideração da Sra. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A PGFN argumenta que a divergência jurisprudencial está caracterizada quanto ao art. 35 da Lei nº 7.713/88, considerando que:

a) 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.

b) 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, 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;

c) não restou caracterizada a ausência de informação quanto à distribuição do lucro;

d) assim, considerando tais fatos, aplicando-se o entendimento trazido no PARADIGMA, teríamos que NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte;

e) portanto, a divergência jurisprudencial entre o referido paradigma e o v. acórdão ora recorrido se dá, no momento em que este, mesmo diante das peculiaridades contratuais acima mencionadas, reconhece o direito de restituição formulado pelo contribuinte.

No mérito, a PGFN discorda do entendimento da Contribuinte de que *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*. Observa que na interpretação do Supremo Tribunal Federal ao art. 35 da Lei nº 7.713/88, no que se refere ao sócio quotista foi declarada *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*, e, sob esta orientação, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 63/97. De toda a sorte, complementa que:

18. 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.

19. 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.

20. Na hipótese “a”, o entendimento foi consonante 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.

21. Por sua vez, na 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. Contrário 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.

22. O eminente 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 societário e não da vontade individual de cada cotista, ou de todos os cotistas.

23. 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 prever 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.

24. 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 (...)

25. 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 200.4308, de 13 de maio de 1996:

Quanto ao sócio quotista, cumpre verificar o que estabelece o contrato social: se este prever 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.”.(grifei)

26. 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 198.1431, de 25 de março de 1997, transcrito a seguir:

Cumpra 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. (grifei).

27. 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.

28. 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.

29. Na espécie, como já mencionado, do contrato social vigente à época dos recolhimentos efetuados, 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.

30. 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.

31. Concluindo, em face da especificidade do contrato social do contribuinte, conforme posicionamento do STF, conclui-se pela constitucionalidade da incidência do ILL, devendo ser reformado o v. acórdão ora recorrido.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, restabelecendo-se a decisão de 1ª instância.

Cientificada em 16/10/2019 (e-fls. 525), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 31/10/2019 (e-fls. 529/541) nas quais expõe que o indeferimento à restituição decorre do fato 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”*.

Relata ter argumentado, em recurso voluntário, *em resumo, 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 es tá 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 n.ºs 18, 19, 20, 21 e 22, juntadas ao processo com a manifestação de inconformidade de folhas 337 a 340.*

A PGFN, porém, contesta o entendimento do acórdão recorrido, segundo o qual *seu contrato social, à época dos fatos geradores, não previa a disponibilidade imediata dos lucros da sociedade, especialmente em razão do disposto na cláusula 6.1.*

Inicialmente pede o não conhecimento do recurso especial por ausência de demonstração analítica da divergência, dado que a PGFN *simplesmente colaciona os acórdãos n. acórdãos n. 302-38.388 e 202-12.635, sem realizar qualquer exame analítico do conteúdo destes, sendo que todo o exame dialético para a demonstração de divergência jurisprudencial foi levado a termo no despacho de admissibilidade, mas não pela recorrente, a quem inegavelmente incumbia tal ônus. Defende não ser suficiente a transcrição da ementa do acórdão paradigma, sendo absolutamente imprescindível a demonstração analítica da divergência, mediante a “indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido”, o que clara e manifestamente não foi feito no caso concreto.*

Argumenta, também, que o recurso especial não se presta ao reexame de provas e, *no caso, o recurso especial fazendário, inegavelmente, envolve o revolvimento do material probatório, mais precisamente a análise dos termos do contrato social da recorrida vigente à época dos supostos fatos geradores.* Por fim, indica inexistir similitude fática entre os acórdãos comparados, vez que tratam de *disposições contratuais distintas, pois, enquanto no paradigma o contrato social dispunha tão somente que em 31 de dezembro de cada ano seria realizado o Balanço Geral e que os lucros ou prejuízos caberiam aos sócios na exata proporção de suas cotas – indicando, tal qual exige a IN SRF 63/97, a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, aos sócios, do lucro líquido apurado, na data de encerramento do período base – o contrato social da recorrida, diferentemente, não previa a disponibilidade imediata dos lucros.*

Afirma, ainda, que *a União, deliberadamente, omite relevante trecho do contrato social da recorrida para chegar às suas equivocadas conclusões, no caso, a cláusula 6.1 do contrato social. Compara excertos do acórdão recorrido e do recurso especial e assevera:*

29. Ou seja, beirando a litigância de má-fé, a União – não obstante afirmar que a interpretação da questão deve ser baseada no que dispunha o contrato social vigente à época – pauta toda sua argumentação em redação parcial do contrato da ora recorrida.

Por fim, aduz que o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência da CSRF, indicando os Acórdãos n.º 9202-007.150 e 9202-00.792 e transcrevendo trechos deste último para argumentar:

32. Dos trechos abaixo transcritos, ademais, verifica-se, que, assim como o contrato social analisado no acórdão 9202-00.792, no presente caso, a cláusula 6.2 do contrato social 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:

“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 reaplicá-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."

Finaliza pleiteando que o acórdão recorrido seja mantido por seus próprios fundamentos, mas que, antes, seja negado conhecimento ao recurso especial da PGFN.

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial apontando: i) falta de demonstração da divergência jurisprudencial; ii) impossibilidade de se promover reexame de prova em sede de recurso especial; iii) dessemelhança fática entre os acórdãos comparados.

Inicialmente constata-se que a demonstração do dissídio jurisprudencial está presente no recurso fazendário. Apesar de a PGFN reproduzir, apenas, a ementa do paradigma n.º 106-12.491 – distintamente do que a Contribuinte aponta em contrarrazões, este é o único paradigma indicado pela PGFN - há neste excerto conteúdo suficiente para compreensão do questionamento posto, cumprindo avaliar, apenas, se há similitude suficiente para que o recurso especial não se preste, como contesta a Contribuinte, ao reexame de provas.

Como bem observado no exame de admissibilidade, o acórdão recorrido pautou-se no *entendimento de que, no caso concreto, o contrato não previa disponibilidade imediata dos lucros, uma vez que a distribuição dos lucros dependeria de evento anterior – aprovação tácita ou expressa, pelos sócios, do balanço patrimonial e da apuração do resultado*. Já o paradigma expressa que *a existência de cláusula no contrato social de distribuição do lucro caracteriza, por si só, a disponibilidade jurídica dos lucros para os sócios quotistas*. Assim, se os acórdãos comparados se pautaram em contratos com cláusulas semelhantes, presente estará a divergência jurisprudencial acerca da legislação que rege a matéria no âmbito societário e, assim, afeta as repercussões do art. 35 da Lei n.º 7.713/88.

O voto vencido do acórdão recorrido endossou o entendimento assim expresso na decisão de 1ª instância:

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.**

Nestes termos, portanto, a cláusula 6.2 do Contrato Social da Contribuinte seria suficiente para caracterizar a distribuição de lucros independentemente de deliberação. Contudo, outro foi a interpretação expressa no voto vencedor, de lavra do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, que conclui de forma diversa ao expandir a análise das disposições contratuais para a cláusula 6.1:

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. Confirma-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.

O paradigma nº 106-12.491, de seu lado, expressa que:

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o indeferimento do pedido de restituição sob os fundamentos a seguir sumariados:

- Detendo-se no exame da exigibilidade ou não do imposto, vê-se que a cláusula décima-quinta do contrato social, folhas 183, indica que **"A 31 de dezembro de cada ano proceder-se-á ao Balanço Geral da Sociedade e ao levantamento da conta Lucros e Perdas, cujos resultados caberão aos sócios-cotistas na exata proporção**

**de suas cotas"** e que a cláusula décima primeira, folhas 119, registra que **"O exercício financeiro da sociedade encerra em 31 de dezembro de cada ano, quando será realizado o Balanço Geral da sociedade, cabendo os lucros ou prejuízos aos sócios na exata proporção de suas participações societárias"**;

- O fato de não constar na declaração "lucros distribuídos, pagos ou creditados" não é prova suficiente de que os lucros não foram pagos ou creditados aos sócios;

- É estranho os quotistas suportarem durante vários anos, sem receberem suas quotas de participação nos lucros da empresa;

- Como prova de que houve lucro pago ou creditado, está o fato de a empresa ter recolhido o imposto de que trata o art. 35 da Lei n.º 7.713/88;

- O Supremo Tribunal Federal vinculou a constitucionalidade do art. 35 da Lei n.º 7.713/88, para o caso de sociedade por cotas limitada, à existência no contrato social de disposição que destine os lucros apurados quando do encerramento do exercício;

Portanto, há previsão de disponibilidade econômica imediata aos sócios quotistas do lucro líquido, estando o imposto em questão fora da hipótese de cancelamento nos termos do parágrafo único IN SRF n.º 063/97.

O exame de admissibilidade partiu da compreensão de que *a matéria de divergência suscitada é quanto a se a previsão contratual da possibilidade de distribuição de lucros aos sócios é suficiente para caracterizar a "imediata disponibilidade dos lucros", tornando constitucional a exigência do ILL*. E, tendo em conta que *o principal fundamento da decisão recorrida é o entendimento de que, no caso concreto, o contrato não previa disponibilidade imediata dos lucros, uma vez que a distribuição dos lucros dependeria de evento anterior – aprovação tácita ou expressa, pelos sócios, do balanço patrimonial e da apuração do resultado*, embora reconhecendo terem as decisões comparadas *chegado a suas conclusões com base em cláusulas específicas de contratos diferentes*, concluiu haver similitude suficiente porque:

Ambos contratos contêm cláusulas que preveem a distribuição dos lucros aos sócios. O paradigma adotou os fundamentos da decisão antecedente, sendo um deles a assertiva de que o próprio recolhimento do tributo (ILL) era prova do pagamento/creditamento do lucro aos sócios (disponibilidade econômica), na forma do art. 35 da Lei n.º 7.713/88; já o acórdão recorrido não adotou tal entendimento. O paradigma entendeu que, existindo cláusula que prevê a distribuição obrigatória dos lucros, e na ausência de disposição em contrário, já se configura a disponibilidade jurídica imediata aos sócios; o acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que o fato de a distribuição depender de prévia aprovação – tácita ou expressa – do balanço e das contas de resultado já impede que se considere a disponibilidade imediata.

Contudo, esta referência do paradigma ao fato de que *o próprio recolhimento do tributo (ILL) era prova do pagamento/creditamento do lucro aos sócios (disponibilidade econômica), na forma do art. 35 da Lei n.º 7.713/88* consta na reprodução dos fundamentos da decisão de 1ª instância, sendo que este fundamento específico não é reiterado no voto condutor do paradigma, que se estende em afirmar a previsão de disponibilidade jurídica dos lucros em razão do disposto na cláusula contratual ali especificamente analisada. Aliás, se o recolhimento do ILL representasse prova de pagamento ou creditamento do lucro, dispensável seria a análise de qualquer disposição contratual no âmbito de pedidos de restituição/compensação de ILL pago por sociedades de quotas de responsabilidade limitada.

Excluída esta circunstância, portanto, o que se tem são acórdãos que analisaram cláusulas contratuais distintas: no paradigma as cláusulas afirmam a distribuição dos lucros na proporção das cotas dos sócios, sem interpor qualquer operação entre esta ocorrência e a apuração dos lucros em 31 de dezembro de cada ano; no recorrido, depois da apuração do

resultado em balanço há previsão de sua submissão aos sócios para aprovação em prazo ali estabelecido, e esta circunstância foi determinante para o Colegiado *a quo* concluir contra a existência de distribuição imediata dos lucros.

Assim, tem razão a Contribuinte quanto aponta a inexistência de similitude fática entre os acórdão comparados. Consequência disto seria que a abordagem demandada pela PGFN passaria, primeiramente, pela definição dos efeitos da disposição contratual que, ausente no paradigma, resultou em decisão desfavorável à Fazenda Nacional.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

**EDELI PEREIRA BESSA - Relatora**