



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10120.006935/2008-52
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-007.570 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2020
Recorrentes ONLINE INFORMÁTICA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 03/06/2008

NULIDADE. ERRO NA INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA AUTUAÇÃO. AFASTAMENTO.

Tendo o sujeito passivo perfeitamente compreendido todas as circunstâncias que envolveram a fiscalização efetivada e, por força disso, regularmente apresentado a sua defesa, descabe qualquer consideração a respeito do acolhimento da preliminar de nulidade apontada, relativa a suposto erro na indicação dos fundamentos da autuação.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO. DISTRIBUIR LUCROS ESTANDO EM DÉBITO COM A SEGURIDADE SOCIAL. LIMITAÇÃO NO VALOR DA MULTA.

Para aplicação da multa por distribuição da participação de lucros, necessária a observância das disposições do artigo 32 da Lei 4.357, de 16 de julho de 1964, entre as quais o limite de 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO. DISTRIBUIR LUCROS ESTANDO EM DÉBITO COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL.

A decadência do direito de o fisco constituir crédito por multas é aquela do lançamento de ofício, contados cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO. DISTRIBUIR LUCROS ESTANDO EM DÉBITO COM A SEGURIDADE SOCIAL. EXISTÊNCIA DE DÉBITO. NÃO COMPROVAÇÃO POR SIMPLES LANÇAMENTO CONTÁBIL .

O simples fato de se apurar na contabilidade da contribuinte a existência de lançamentos contábeis não é capaz de autorizar a imputação da infração prevista no artigo 52, inciso II, da Lei nº 8.212/91, uma vez que necessária a constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Quanto à preliminar, votaram pelas conclusões os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto e Rayd Santana Ferreira. Vencido o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro que negava provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luis Ulrich Pinto (suplente convocado)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSA), que considerou parcialmente procedente o lançamento formalizado por meio do Auto de Infração (AI) Debcad 37.168.985-6, para aplicação da multa pela distribuição de participação nos lucros aos sócios cotistas, com base no art. 52, II, da Lei 8.212/91.

Tendo em vista a retificação do crédito do valor de R\$ 43.210.433,11 (quarenta e três milhões, duzentos e dez mil, quatrocentos e trinta e três Reais e onze centavos) para R\$ 19.442,98 (dezenove mil, quatrocentos e quarenta e dois Reais e noventa e oito centavos), foi interposto também recurso de ofício, mediante declaração na própria decisão de primeira instância.

Dos documentos constantes do respectivo processo administrativo fiscal é possível extrair a síntese dos fatos, relatada a seguir:

Início do Procedimento Fiscal - Fiscalização

Sob o amparo do Mandado de Procedimento Fiscal 0120100.2008.000003, o procedimento fiscal de fiscalização foi iniciado em 14/01/2008.

Encerramento do Procedimento Fiscal

A fiscalização foi encerrada em 12/06/2008. Do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (e-fls.23-24) consta como resultado do procedimento a formalização dos seguintes documentos, relativos aos períodos e valores a seguir:

Doc	Número	P. Inicial	P. Final	Valor	Fato gerador
AI	37.168.977-5	01/1998	01/2004	32.355,81	CP – parte descontada dos segurados
AI	37.168.978-3	03/1998	11/2005	91.289,88	Contrib. terceiros – declarado em GFIP
AI	37.168.979-1	01/1999	08/2007	118.942,74	CP – parte empresa – não declarado em GFIP
AI	37.168.980-5	01/1998	08/2006	226.519,19	CP – parte empresa – declarado em GFIP
AI	37.168.982-1	05/2008	05/2008	28.293,18	Não declaração de FGs em GFIP
AI	37.168.983-0	05/2008	05/2008	12.548,77	Não apresentação da contabilidade
AI	37.168.984-8	05/2008	05/2008	12.548,77	Falta de entrega de informações
AI	37.168.986-4	06/1999	06/2005	16.048,80	Contrib. terceiros – não declarado em GFIP.
AI	37.168.985-6	05/2008	05/2008	43.210.433,11	Distribuição de lucros estando em débito

Verificação Fiscal – AI 37.168.985-6

Especificamente em relação ao AI 37.168.985-6, de acordo com relatório fiscal (e-fl.27-29), a fiscalização verificou que:

- O contribuinte distribuiu participação nos lucros aos sócios cotistas, estando em débito com a Seguridade Social, conforme anexos I, II e III, infringindo o disposto no art. 52, II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, c/c o art.280, II, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Para demonstrar que o contribuinte encontrava-se em débito com a Previdência Social, a fiscalização se valeu da contabilidade da pessoa jurídica, mais especificamente da conta contábil “INSS A RECOLHER”, constatando que os lançamentos a crédito nessa conta correspondiam aos valores devidos à Previdência relativos à empresa, descontos dos segurados, SAT e autônomos, sendo os lançamentos a débito as deduções (salário família, salário maternidade e retenções sofridas). O cotejo dos valores recolhidos (constantes do conta corrente da empresa) com os valores devidos (lançamentos credores – lançamentos devedores) revelou a existência de débito nas competências 01/1999, 02/1999, 09/1999, 10/1999, 11/1999, 12/1999, 13/1999 e 01/2000. O demonstrativo se encontra nos anexos I e II ao relatório fiscal (e-fls. 31-35).

Esclarece ainda a fiscalização que “O levantamento completo do débito; apurado no período fiscalizado, encontra-se nos AI 37.168.977-5, AI 37.168.978-3, AI 37.168.979-1, AI 37.168.980-5 e AI 37.169.986-4”.

O anexo III do relatório fiscal (e-fl. 37) apresenta os valores distribuídos aos sócios nas competências 12/2003, 01 a 12/2004 e 01/2006, também obtidos da contabilidade, e o cálculo das multas aplicáveis.

- O anexo III demonstra o cálculo da multa aplicada e relaciona os valores distribuídos aos sócios. Estes valores foram também obtidos da contabilidade (Livros Diários no 3,3, 34, 35 e 36, dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, respectivamente). Para comprovar os valores distribuídos aos sócios anexamos cópia da página do Livro Diário contendo os lançamentos de distribuição de lucros referentes aos exercícios de 2003 e de 2005 e cópia do Livro Razão da conta 2.4.3.1.04.0007-PARCELA LUCROS DISTRIBUÍDOS AOS SOCIOS referente ao ano de 2004. Estes valores são corroborados pelas Demonstrações de Lucros ou Prejuízos dos Exercícios de 2003, 2004 e 2005, anexas a este relatório.

Em consequência, foi aplicada a seguinte penalidade, com amparo na base legal abaixo descrita:

Em decorrência da infração praticada, está sendo aplicada a multa cabível, nos termos do art. 52, parágrafo único da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, c/c o art. 34 (restabelecido com a MP 1.571/97) e art. 285 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, no valor de R\$ 42.410.843,77 (quarenta e dois milhões, quatrocentos e dez mil e oitocentos e quarenta e três reais e setenta e sete centavos), conforme anexo III.

Impugnação

A ONLINE INFORMÁTICA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA apresentou impugnação (e-fls.129-191) com as seguintes alegações, com base nos argumentos abaixo:

a) Nulidade do auto de infração:

- **as multas acessórias [...] possuem outra disciplina legal, o Art. 32 da Lei 4.357/46:**

Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

(...)

b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

§1o A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§2o A multa referida nos incisos I e II do § 1o deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

- o Art. 293 do Decreto n.º 3.048/99, impõe a lavratura do auto de infração com a necessária consignação do dispositivo legal infringido;

- ao observar o Art. 52 da Lei n.º 8.212/91 e não o Art. 32 §2º da Lei n.º 11.051/2004, houve infringência à regra do processo administrativo previdenciário, trazido no Art. 293 do Decreto n.º 3.048/99.

b) Impossibilidade de constituição do crédito por conta do prazo decadencial:

- [o auto de infração] **baseou-se na existência de "débitos" verificados pela fiscalização, remetendo aos anos de 1999 e 2000**, como supedâneo para a aplicação da multa;

- **eventuais valores dos anos referidos padeceriam de caducidade, não podendo serem considerados para nenhum efeito, em relação a um lançamento tributário lavrado em 03 de junho de 2008;**

- foi declarada a inconstitucionalidade dos Arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, e ainda do art. 50 do Decreto-Lei n.º 1.569/77, [pelo que] o prazo decadencial das contribuições à Seguridade Social não é de dez anos, mas sim de cinco

- sempre cumpriu com os seus recolhimentos previdenciários, fato que neste ato se COMPROVA pela juntada das GPS dos meses de janeiro a maio de 2003.

c) Inexistência do débito, devido a parcelamentos:

- **os valores apontados como "débito" na ação fiscal, foram pagos através de parcelamento antes das distribuições dos lucros mencionados;**

- [a fiscalização] observou saldos a pagar da conta contábil "2.11.311.0001-7— INSS A RECOLHER no período e 1999 a janeiro de 2000, não atentou que na mesma conta, no mês de janeiro de 2000 o valor em aberto fora transferido para a conta "2.21.311.0 01-5 - REFIS A PAGAR";

- [tanto] tais obrigações foram regulamente quitadas no REFIS é que a empresa optou em 2003 pelo Parcelamento Especial (PAES) da Lei .n.º10.684/03, que vem sendo regularmente pago desde então, onde incluiria a totalidade dos valores em aberto, e pelo extrato emitido pelo próprio INSS somente são apontadas competências de outubro de 2001 em diante.

d) Inexistência de débito, por regularidade fiscal da pessoa jurídica:

- **a empresa encontrava-se plenamente regular com suas obrigações frente ao INSS, como bem se comprova pelas Certidões Negativas;**

- o equívoco do fiscal decorreu também da interpretação legal trazida, através do entendimento da palavra "débito" na forma consignada no Art. 52 da Lei n.º 8.212/91. É que sabidamente **não se pode confundir "crédito tributário" (que origina a**

palavra débito tributário do RPS) com a "obrigação tributária" contida no Art. 113 do CTN, sendo que esta antecede àquela;

- da ocorrência do fato jurídico tributário surge uma obrigação, traduzida em uma relação jurídica que une o sujeito ativo ao passivo, mas que ainda não representa um "crédito., tributário", porquanto este somente passa a exigir após o "lançamento tributário" na forma do art.142 do CTN.

- a **palavra "débito" referida no Art. 52 II do RPS, que fundamentou a aplicação da multa, impunha a existência de "crédito tributário definitivo" constituído em favor do INSS**, o que evidentemente não ocorreu, consoante as Certidões Negativas que ora se apresenta

e) Cálculo incorreto da multa:

- o **art. 32§2º, da Lei 4.357/46 limita a multa a 50% do valor total do débito não garantido pela pessoa jurídica;**

- a penalidade menos severa deve ser aplicada, por força do art. 106, "c", do CTN;

f) Efeito confiscatório da multa

g) Ilegalidade dos juros moratórios:

- o Código Tributário Nacional limita os juros a 12% ao ano, desde que decorrentes de "mora";

- o INSS está agindo como se instituição financeira fosse e que não é. Age como se fosse captador de recursos financeiros junto às empresas contribuintes de tributos, instituindo uma taxa de remuneração financeira para cobrança de juros moratórios

Para comprovação do item "c", a impugnante apresentou cópia dos livros diário e razão do ano 2000, para demonstrar transferência dos saldos contábeis da conta "INSS A RECOLHER" para a conta "REFIS A PAGAR", bem como cópia do "Termo de Opção pelo Refis" e extratos de movimentação do REFIS (e-fls. 239-293).

Para comprovação do item "d", a impugnante apresentou cópia de certidões negativas de débito e de certidões positivas com efeitos de negativa (e-fls. 217-237).

Conversão do julgamento em diligência

Em 18/11/2008, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília converteu o julgamento de primeira instância em diligência, para que a autoridade autuante esclarecesse se estava a par das informações trazidas aos autos, oportunizando a retificação do lançamento.

Conclusão da diligência

Após a conclusão da diligência, a fiscalização relatou que:

- o contribuinte alega que os valores apontados como débitos neste auto de infração foram pagos através de parcelamento. Porém, para que haja o parcelamento de contribuições devidas à Seguridade Social faz-se necessária a confissão das mesmas, através de uma LDC — Lançamentos de Débito Confessado, conforme estipulam o art. 38da lei 8.212/1991 e o art. 244 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo decreto 3.048/1999;

- foram listados todos os débitos previdenciários do contribuinte nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, verificando-se que as competências utilizadas para demonstrar a existência de débitos junto à Previdência Social não se encontram compreendidas em nenhum dos documentos lançados antes desta ação fiscal. Portanto, estes valores não foram objeto de parcelamento e tampouco foram incluídas no REFIS.;

- já tinha conhecimento que a empresa estava escrita no REFIS e que optou em 2003 pelo PAES. [No entanto,] concluiu-se que os valores utilizados para demonstrar a existência de débito junto à Previdência Social não foram incluídos em qualquer tipo de parcelamento.

Contrarrazões ao relatório de diligência

Cientificada do resultado da diligência em 22/01/2009, o sujeito passivo se manifestou, em 03/02/2009, apresentando as seguintes alegações:

a) Entrada em vigor de lei mais benéfica (MP 449/08):

- a MP 449/08 trouxe nova redação ao art. 52 da Lei 8.212/91, tornando impositiva a observância do art. 32 da Lei 4.357/64;

b) Inexistência do débito apontado:

- a manifestação trazida colide com os próprios documentos acostados, como bem se observa do apontado valor de R\$ 159.676,15, consignado como de origem na LDC 35.704.684-6, que no próprio extrato de fls. 240, é referido como "INCLUIDO EM PA", referindo-se a parcelamento;

- veio o respeitável fiscal manifestar que tinha conhecimento do parcelamento em questão e que a autuação fora efetivada com base em outros débitos, que não compuseram as razões do auto de infração;

- a manifestação da fiscalização trazida pelo respeitável fiscal não merece ser considerada no julgamento da presente, não somente porque não esclareceu objetivamente a determinação desta Turma, mas também porque veio justificar com outros elementos não lançados no auto impugnado

Acórdão DRJ/BSA

O acórdão da 5ª Turma da DRJ/BSA considerou, por unanimidade de votos, a procedência parcial do lançamento (redução do valor do crédito de R\$ 43.210.433,11 para R\$ 19.442,98). Decisão proferida com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 03/06/2008

AI N.º 37.168.985-6 (CFL 52)

Ementa: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO DISTRIBUIR LUCROS ESTANDO EM DÉBITO COM A SEGURIDADE SOCIAL.

Constitui infração à legislação previdenciária dar ou atribuir a empresa cota de participação nos lucros a sócio quotista, ainda que a título de adiantamento, estando em débito com a Seguridade Social.

ALTERAÇÃO DA APLICAÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE MAIS BENIGNA. A revogação do artigo 52 da Lei n.º 8.212/91, operada pela Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, determinou para aplicação da multa referente infração prevista no mesmo, o disposto no art. 32 da Lei n.º 4.357, de 16 de julho de 1964.

Em resumo, o entendimento da DRJ/BSA foi, nos termos do voto condutor, de:

a) Correção na aplicação da multa:

- **Com relação à multa, foi a mesma corretamente aplicada**, baseada no que dispõem os artigos 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91, e artigos 34 e 285, ambos do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, vigentes na data da autuação, conforme consta no relatório à fl. 16

b) Não aplicabilidade do instituto da decadência:

- como se pode observar do Relatório Fiscal e da planilha anexa aos autos, **quando da distribuição dos lucros — de 12/2003 a 12/2004 —, o crédito não se encontrava decadente.**

- a obrigação acessória abrange período não decadente, no qual ocorreu a infração objeto da autuação.

c) Existência do débito:

- A Instrução Normativa MPS/SRP 03, de 14/07/2005, no inciso VII, parágrafo 4º do artigo 649, ao disciplinar a aplicação de multas decorrentes de infração aos dispositivos da Lei 8.212/91, esclarece o que seja débito no âmbito da Previdência Social, assim:

„§ 4º Consideram-se débitos, para fins da multa prevista no inciso VIII do caput, desde que não estejam com a exigibilidade suspensa, a NFLD e o AI transitados em julgado na fase administrativa, o LDC inscrito em dívida ativa, o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas.

- evidenciado que, no período em que a Empresa Autuada distribuiu lucros aos sócios, ou seja, 12/2003 a 12/2004 e 01/2006, **esta se encontrava em débito com a Previdência Social, em face da existência de provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas.**

- conforme explicitado pelo Auditor Fiscal em Diligência, bem como em pesquisas aos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil, verificamos que **o LDC de n.º 35.704.684-6, com o qual a Impugnante pretende comprovar suas alegações, foi consolidado em 26 de agosto de 2003, abrangendo apenas o período de 10/2001 a**

11/2002 e sua inclusão em parcelamento consta em 19 de março de 2004, não comprovando, portanto, a inclusão dos valores devidos nas competências de 01/1999 a 01/2000.

d) Aplicação da lei mais benéfica:

- a Medida Provisória n.º 449, publicada em 03 de dezembro de 2008, em seu artigo 24, revogou o art. 52 da Lei n.º 8.212/91;

- O Relatório fiscal indica, em seu Anexo I (fls. 15), o valor devido e não garantido de R\$38.885,96 (trinta e oito mil, oitocentos e oitenta e cinco reais e noventa e seiscentavos). Dessa forma, 50% desse valor corresponde a R\$ 19.442,98 (dezenove mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e noventa e oito centavos).

- O parágrafo único do art. 52 previa que a multa aplicada ao presente caso deveria ser atualizada na forma prevista no art. 34; entretanto, a Lei n.º 4.357/64 não prevê esta correção.

e) Validade da taxa SELIC a título de juros:

- os argumentos da impugnante versam em sua maioria a respeito de aspectos relativos à ilegalidade e inconstitucionalidade que, no seu entendimento, estariam presentes nos preceitos legais instituidores e regulamentadores da referida exigência;

- Tais argumentos, no entanto, não são passíveis de apreciação e julgamento por parte da Administração Pública, já que não lhe cabe tal competência e, sim, ao Poder Judiciário;

- Cabe observar que o artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso, e a lei 8212/91, no caso, dispõe de modo diverso, em seu artigo 34, ao prever a aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros devidos sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas em época própria.

- o Supremo Tribunal Federal, em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade julgada improcedente por maioria de votos - na ADIN 0000004/91 - TAXA DE JUROS REAIS, conclui que não é auto-aplicável a norma do parágrafo 3º do artigo 192 da CF/88, exigindo regulamentação por lei complementar.

Recurso Voluntário

A impugnante foi cientificada do Acórdão em 15/05/2009, de acordo com a data de recebimento pelo representante da pessoa jurídica (e-fl.459). Em 16/06/2009, foi apresentado o Recurso Voluntário (e-fls. 462-476) no qual, por meio de seu representante, ONLINE INFORMÁTICA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES alega:

- a) Nulidade da autuação, reiterando os argumentos da impugnação
- b) Impossibilidade de constituição do crédito por conta do prazo decadencial, reiterando os argumentos da impugnação.
- c) Inexistência do débito, vez que já parcelados:

- equivocada a assertiva da DRJ de não comprovação da inclusão no REFIS, dos valores devidos nas competências de 01/1999 a 01/2000;
- se comprovou no feito o seguinte: "ao passo em que observou saldos a pagar da conta contábil «2.11.311.0001-7— INSS A RECOLHER" no período de 1999 a janeiro de 2000, não atentou que na mesma conta, no mês de janeiro de 2000, o valor em aberto fora transferido para a conta "2.21.311.0001-5 — REFIS A PAGAR"
- **sabidamente o REFIS (Lei nº 9.964/00) culminou com a inclusão da TOTALIDADE DOS DÉBITOS DO CONTRIBUINTE, quando lá foi consolidada a dívida apontada como em aberto.**
- **como verificado no extrato acostado a Recorrente efetuou pagamentos no REFIS que culminaram com a extinção das competências mencionadas no auto de infração;**
- empresa optou em 2003 pelo Parcelamento Especial (PAES) da Lei nº 10.684/03, que vem sendo regularmente pago desde então, onde POR LEI incluiria a totalidade dos valores em aberto, e pelo extrato emitido pelo próprio INSS somente são apontadas competências de outubro de 2001 em diante.

d) Inexistência de débito, por regularidade fiscal da pessoa jurídica, reiterando os argumentos da impugnação e acrescentando que:

- **a MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, impôs observância do art. 32 da Lei 4.357/64, com a redação dada pela Lei 11.051/04;**
- o artigo 17 da Lei 11.051/04 impõe a limitação à 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica
- **não há no auto em questão qualquer referência sobre "estar ou não garantido o débito", o que evidentemente afasta a aplicação da multa. Primeiramente porque a empresa possui bens suficientes para cobrir os R\$ 38.885,96. Segundo porque não havia qualquer obrigação legal de constituir garantia perante o INSS.**

e) Indevida exigência da taxa de juros, trazendo os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

Competência para julgamento do feito

Observo a competência deste Colegiado para apreciar o presente feito, com amparo no artigo 3º, IV, do Anexo II da Portaria MF 343 de 09.06.2015, que aprova o

Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com redação da Portaria MF 329 de 2017.

Admissibilidade dos recursos

A ciência do Acórdão de primeira instância foi em 15/05/2009 (sexta-feira) e o recurso voluntário foi apresentado em 16/06/2009 (terça-feira), conforme se observa da e-fl. 462 do processo digital. Portanto, o recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, de modo que deve ser conhecido.

O recurso de ofício, interposto mediante declaração na própria decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, também deve ser conhecido, por aplicação do limite de alçada de R\$ 2,5 milhões, de acordo com a Portaria MF nº 63/2017.

Nulidade da autuação

A autuada requer a nulidade da autuação por entender que a fiscalização se equivocou na base legal utilizada para constituição do crédito, fundamentando o lançamento no art. 52, II, da Lei 8.212/91, e não no art. 32 da Lei 4.537/64.

Não lhe assiste razão.

É certo que, para constituição de ofício do crédito tributário, é necessário o lançamento, no qual a autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do CTN.

No entanto, caso o sujeito passivo discorde de algum desses elementos, pode apresentar questionamentos por meio de impugnação, instaurando a fase litigiosa do procedimento. Obviamente, o sujeito passivo só consegue apresentar sua defesa se souber qual a acusação, quem a oferece e o prazo disponível, razão pela qual o art. 10 do Decreto 70.235/72 discrimina o conteúdo obrigatório do auto de infração.

Nessa linha, o art. 59 do Decreto 70.235/72 traz as hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Observe-se então que, mesmo sendo relevante a adequada indicação dos fundamentos legais, são as disposições do art. 59 acima transcrito que devem ser observadas para se garantir a validade do ato administrativo.

Assim, eventual incorreção da referência legal não é suficiente para a nulidade do ato, quando o sujeito passivo demonstra ter compreendido as circunstâncias que levaram à autuação. Constando do ato administrativo a disposição legal infringida, a impugnação é o meio adequado para seu questionamento, ainda mais quando se trate de matéria passível de controvérsia – como a do caso sob exame, tanto é que a MP 449/08 alterou a redação ao art. 52 da Lei 8.212/91, passando a se referir expressamente à Lei 4.357/64.

Prazo decadencial

A autuada alega que a autuação se originou de débitos relativos aos anos de 1999 e 2000, que não podem surtir efeitos em um lançamento realizado em 2008.

Quanto ao prazo decadencial, verifica-se que a infração decorre do descumprimento de uma obrigação negativa e não de recolhimento insuficiente, o que atrai a aplicação automática do art. 173, I do CTN. Desse modo, os cinco anos para a extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito devem ser contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sobre o termo inicial para contagem desse prazo, deve-se observar que o que está em discussão é a decadência de o Fisco realizar o lançamento de ofício da multa. Multa essa cujo fato gerador é a distribuição dos lucros quando em débito e não o débito em si – tanto é que a base de cálculo, na redação dada pelo art. 52, p.un., da Lei 8.212/91, é o valor das importâncias pagas ou creditadas a partir da data do evento.

Destaque-se ainda que, mesmo posterior extinção dos débitos - em qualquer das modalidades previstas no art. 156 do CTN - não teria o condão de afastar o fato gerador da multa (a distribuição de lucros). Não se confunde a extinção dos débitos devidos com a decadência do direito de lançar a penalidade relativa à infração cometida.

Posto isso, depreende-se do relatório fiscal que a fiscalização fundamentou sua autuação por entender a existência de débitos nas competências 01/1999, 02/1999, 09/1999,

10/1999, 11/1999, 12/1999, 13/1999 e 01/2000, apurando a distribuição de lucros nas competências 12/2003, 01 a 12/2004 e 01/2006.

Logicamente, a infração só ocorreu na data da distribuição de lucros, razão pela qual é a esta a competência que deve ser considerada na aplicação do art. 173, I, do CTN. Para a distribuição realizada na competência de 12/2003, inicia-se o prazo decadencial a partir do dia 1º/01/2004. Tendo em vista que o lançamento foi realizado em 12/06/2008, não há que se falar em decadência.

Recurso de Ofício
Limitação no valor da multa

A redução no valor da multa aplicada, de acordo com a decisão da DRJ/BSA, teve como fundamento a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, determinando a aplicação, a ato ou fato pretérito, de lei que comine penalidade menos severa que a lei vigente no tempo de sua prática.

Entendeu a autoridade julgadora de 1ª instância que a MP 449/08 – posteriormente convertida na Lei 11.941/09 – tornou a redação do art.52 da Lei 8.212/91 mais benéfica ao contribuinte, fazendo expressa alusão à Lei 4.537/64, da seguinte forma:

Art. 52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei no 4.357, de 16 de julho de 1964

Isso porque o art. 32 da Lei 4.537/64, com a redação dada pela Lei 11.051/04, limita a multa em exame a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido:

Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

(...)

b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

(...)

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do §1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

Tem-se como correta a decisão de piso, pois a observância do art. 106, II, “c” do CTN se dá com a imposição de um limite ao valor da multa aplicado no caso em questão. Por esse motivo, o recurso de ofício não deve ser provido.

Recurso Voluntário
Existência do débito - parcelamento

Do relatório fiscal depreende-se que, para comprovar que o sujeito passivo se encontrava em débito, partiu-se da conta contábil “INSS a recolher”: a soma de todos os lançamentos a crédito nessa conta (com históricos tais como “VLR REF PREV PARTE EMPRESA, VLR REF DESC INSS S/SALARIO, VLR REF PROVISAO INSS AUTONOMOS, entre outros constantes do anexo II, e-fls. 33 e 35), totalizou R\$ 92.252,56.

O somatório de todos os lançamentos a débito na mesma conta (com históricos tais como VLR REF SALARIO FAMILIA, VLR REF RETENCAO INSS, entre outros constantes do anexo II) foi considerado a título de deduções, no valor total de R\$ 44.132,33.

O saldo credor da conta (R\$ 92.252,56 – R\$ 44.132,33 = R\$ 48.120,23) foi então considerado pela fiscalização como o devido à Previdência. Reduzido dos valores recolhidos em GPS/GPRS (no valor de R\$ 9.234,27), chegou-se ao valor do débito de R\$ 38.885,96.

A então impugnante alegou que a fiscalização deveria também ter considerado a transferência dos valores em aberto para a conta contábil “REFIS A PAGAR” em janeiro de 2000. A adesão, em 2003, ao Parcelamento Especial (PAES) e a regularidade no seu pagamento comprovaria a quitação das obrigações.

Contudo, diligência efetuada pela fiscalização apurou que os valores incluídos no REFIS e PAES não diziam respeito aos mesmos débitos apurados por meio dos lançamentos contábeis. Isso porque, “para que haja o parcelamento das contribuições devidas à Seguridade Social faz-se necessária a confissão das mesmas, através de uma LDC – Lançamentos de Débito Confessado, conforme art. 38 da Lei 8.212/91”. Como não foram encontrados débitos

confessados das competências 01/1999 a 01/2000, entendeu-se que a adesão ao REFIS e ao PAES se referiam a débitos que não esses.

Assim, não tem razão a atuada quando alega – tanto em suas contrarrazões ao relatório de diligência quanto em sede recursal - que a fiscalização ampliou o rol dos débitos considerados vindo a “justificar com outros elementos não lançados no auto impugnado, o equívoco quando de sua lavratura”. Pelo contrário, em diligência fiscal foi feito o cotejo dos valores incluídos em REFIS/PAES com os valores apurados com base na contabilidade.

Das e-fls. 432 e 433 é possível verificar o nº do documento que deu origem aos LDCs incluídos em parcelamento; já das e-fls. 425 a 432 se extrai quais as competências relativas a tais LDCs, constatando-se que nenhum diz respeito às competências 01/1999, 02/1999, 09/1999, 10/1999, 11/1999, 12/1999 13/1999 ou 01/2000, períodos considerados para fins da apuração de existência de débitos do sujeito passivo.

Existência do débito – Provisão/lançamento contábil

A atuada reitera em seu recurso que, à época da distribuição dos lucros, não podia ser considerada como em débito, o que se comprova com as certidões negativas juntadas aos autos. Além disso, argumenta que a expressão “débito” pressupõe o lançamento tributário para constituição do crédito, que a partir de então se torna exigível.

Afirma ainda que a nova redação dada ao artigo 52 da Lei 8.212/91 pela MP 449/08, fala em débito não garantido: como à época da infração não havia obrigação legal de constituir garantia e, se houvesse, poderia tê-la oferecido - vez que tinha bens para tanto -, a penalidade não se justifica.

Realmente, a alteração trazida pela MP 449/08 restringiu quais débitos poderiam ser considerados para verificar a existência da infração: pela nova redação, somente débitos não garantidos. Todavia, no caso em questão, não há prova de que a atuada tenha garantido os valores apontados pela fiscalização como débitos, sendo irrelevante considerar, nesse ponto, a nova redação dada pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09.

Não obstante, questão mais complexa é verificar se o valor levantado pela fiscalização, apurado tem origem em lançamentos contábeis na conta “INSS a recolher”, se

amolda à previsão do art. 52 da Lei 8.212/91. Isso porque a recorrente alega que, para fins do art. 52 da Lei 8.212/91, haveria dependência de constituição definitiva do crédito.

Entende-se que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o sujeito passivo pode se antecipar ao Fisco, entregando a confissão de dívida e efetuando o pagamento para extinção do crédito. Precedente judicial:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO. ART. 174 DO CTN.

I - É assente o entendimento nesta Corte de que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, passando a fluir, desde o momento da citada declaração, o prazo prescricional do art. 174, do CTN, para o ajuizamento do executivo fiscal.

(STJ. AgRg no REsp 859.597/PE, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 7.11.2006)

Note-se então ser possível que o próprio sujeito passivo constitua o crédito relativo a suas contribuições. Ou seja, confesse seu débito perante a Fazenda Pública. Essa sistemática pode ser ilustrada com a transcrição de parte da IN RFB 971/09:

Art. 460. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa:

I – A GFIP e a DCTFWeb a partir do mês de competência em que a entrega desta se tornar obrigatória, nos termos do art. 486-B; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

II - Lançamento do Débito Confessado (LDC), é o documento por meio do qual o **sujeito passivo confessa os débitos que verifica;**

III - Auto de Infração (AI), é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por AFRFB e apurado mediante procedimento de fiscalização;

IV - Notificação de Lançamento (NL), é o documento constitutivo de crédito expedido pelo órgão da Administração Tributária;

V - Débito Confessado em GFIP (DCG), é o documento que registra o débito decorrente de divergência entre os valores recolhidos em documento de arrecadação previdenciária e os declarados em GFIP; e

VII - Aviso para Regularização de Obra (ARO), emitido na forma prevista no art. 340, a partir das informações prestadas na Declaração e Informação sobre Obra (DISO), é o **documento por meio do qual o sujeito passivo confessa os valores das contribuições oriundos da aferição indireta** de obra de construção civil de sua responsabilidade.

No entanto, deve-se examinar se o lançamento contábil apontado pela fiscalização pode ser admitido como confissão de débito. O lastro normativo dado pela fiscalização foi o

“Manual de Procedimentos Fiscais Previdenciários – MAPROF-P”, documento de caráter interno.

Contudo, infere-se que o procedimento da fiscalização encontrou amparo no art. 649, §4º, da IN SRP nº 3, de 14 de julho de 2005:

Art. 649. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 1991 e da Lei nº 10.666, de 2003, fica o responsável sujeito a multa variável, conforme a gravidade da infração, limitada a um valor mínimo e um valor máximo previstos no RPS e atualizados mediante Portaria Ministerial, aplicada da seguinte forma:

(...)

VIII - cinquenta por cento das quantias pagas ou creditadas a título de bonificação, dividendo ou participação nos lucros por empresa em débito com a Previdência Social, conforme previsto no art. 285 do RPS;

(...)

§ 4º Consideram-se débitos, para fins da multa prevista no inciso VIII do caput, desde que não estejam com a exigibilidade suspensa, a NFLD e o AI transitados em julgado na fase administrativa, o LDC inscrito em dívida ativa, o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas.

Apesar disso, é o art. 33, §7º, da Lei 8.212/91 – tanto na redação anterior à MP 449/08 quanto na atual, que prevê expressamente as formas de crédito da seguridade social. Além dos lançamentos de ofício, há previsão somente quanto às confissões de dívida e aos documentos declaratórios de valores devidos.

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte.

As formas de confissão de dívida, por sua vez, possuem requisitos próprios, com documentos específicos estabelecidos pela IN SRP nº 03/05 e suas alterações posteriores. Dessa forma, não há como se admitir que simples lançamentos contábeis sejam suficientes para caracterização do débito, inclusive com consequências tais como início da contagem de prazo prescricional. Até mesmo porque o lançamento contábil, feito pelo regime de competência, pode se dar antes do vencimento da obrigação. Ainda, posterior constituição crédito tributário, por meio de NFLD ou auto de infração, relativo aos valores provisionados, pode ser questionada administrativamente ou judicialmente, suspendendo sua exigibilidade. Precedentes do CARF:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO - DÉBITO NÃO GARANTIDO Para levar a efeito a proibição quanto à distribuição de lucros a sócios, não há que ser considerada apenas a

existência de provisão contábil de débito. O artigo 32, da Lei 4.357/1964 deve ser interpretado no sentido de que a distribuição de bonificações ou participações nos lucros a acionistas, cotistas ou administradores só é vedada quando a pessoa jurídica possua débito líquido, certo e, sobretudo, exigível

(CARF. Acórdão 2302-003.462 – 3ª Câmara – 2ª Turma Ordinária. Relatora Liege Lacroix Thomas)

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EXISTÊNCIA DE DÉBITO. NÃO COMPROVAÇÃO. SIMPLES PROVISÃO CONTÁBIL. O simples fato de se apurar na contabilidade da contribuinte a existência de supostos débitos previdenciários, a partir de provisões contábeis com a finalidade de sua quitação, não é capaz de autorizar a imputação da infração prevista no artigo 52, inciso II, da Lei nº 8.212/91, uma vez que somente com a constituição definitiva do crédito tributário é que se poderá inferir com a segurança que o caso exige a existência de débitos passíveis de impedir a distribuição de lucros da empresa.

(CARF. Acórdão 9202-003.194 – Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Conclusão

Posto isso, voto por:

- CONHECER do Recurso Voluntário;
- CONHECER do Recurso de Ofício; e, no mérito,
- NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício; e
- DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo