



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.006935/2008-52
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.297 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ONLINE INFORMÁTICA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 03/02/2016

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, não é capaz de autorizar a imputação da infração prevista no artigo 52, inciso II, da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Maurício Nogueira Righetti, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-007.570, proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF, em 4 de março de 2020, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 480 e seguintes:

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.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 499 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 509 e seguintes, para rediscutir a **Distribuição de lucros estando em débito com a Seguridade Social - comprovação por lançamento contábil.**

Em seu **recurso, aduz a Procuraria-Geral da Fazenda**, em síntese, que:

- a) a então Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em caso semelhante, entendeu que débitos inscritos na contabilidade da própria contribuinte podem sim ser incluídos no conceito da legislação pertinente conforme **Acórdão nº 206-01.759 e Acórdão nº 2302-01.507**, ora adotados como paradigmas.
- b) tanto na presente hipótese, quanto na hipótese descritas nos acórdãos paradigmas, os débitos que embasaram a aplicação da multa do art. 52 da Lei 8.212/91, foram aqueles apurados na própria contabilidade da recorrente.
- c) art. 52 da Lei nº 8.212 não especifica ou limita o tipo de débito a ensejar a referida proibição;
- h) não há como considerar que os débitos reconhecidos pelo próprio contribuinte em sua escrita fiscal e não pagos, não sejam suficientes para fazer incidir a proibição legal de distribuição de lucros e dividendos..

Intimada, a Contribuinte não apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 519 e seguintes.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-010.297 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10120.006935/2008-52

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

O presente lançamento tem como objeto a multa prevista no art. 52 da Lei n.º 8.212/91, em decorrência dos seguintes fatos descritos no Relatório Fiscal, fls. 27:

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 n.º 8.212, de 24/07/1991, c/c o art. 280, II, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

Foi utilizada a provisão contábil de contribuições previdenciárias não recolhidas para determinar a existência de débitos, conforme estipula o Manual de Procedimentos Fiscais Previdenciários - MAPROF-P.

Para demonstrar que o contribuinte se encontrava em débito com a Previdência Social à época da distribuição dos lucros, utilizou-se a conta contábil 2.11.311.0001-7 - INSS A RECOLHER. Foram extraídos desta conta os lançamentos constantes do anexo II. O anexo 1 demonstra a existência destes débitos, da seguinte forma: a coluna (A) consolida os valores lançados a crédito na conta 2.11.311.0001-7, sendo que estes valores correspondem aos valores devidos à Previdência relativos à empresa, aos descontados dos segurados, ao SAT e aos autônomos; a coluna **(B)** consolida os valores lançados a débito que correspondem às deduções (salário família, salário maternidade e retenções sofridas); a coluna (C) corresponde ao valor devido à Previdência (A menos **B**); a coluna (D) os valores recolhidos em GPS/GPRS para a Previdência, excluindo-se os valores de recolhimento de retenção já considerados na coluna (6), e a coluna (E) o valor do débito apurado. Os valores constantes da coluna (D) foram extraídos do conta corrente da empresa. (...).

Conforme narrado, pleiteia o Contribuinte a rediscussão a respeito da **multa relativa ao recebimento de lucro de empresa em débito com a seguridade social**.

A controvérsia do tema em comento reside essencialmente na possibilidade de se considerar como débito a **provisão contábil** de contribuições previdenciárias não recolhidas.

Sobre o tema, seguem trechos do acórdão recorrido:

A autuada 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.

(...).

As formas de confissão de dívida, por sua vez, possuem requisitos próprios, com documentos específicos estabelecidos pela IN SRP n.º 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).

A mencionada decisão não merece reparos.

No mesmo sentido, esse Colegiado, em 29 de julho de 2020, por meio do Acórdão n.º 9202-008.905, assim se posicionou:

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, não é capaz de autorizar a imputação da infração prevista no artigo 52, inciso II, da Lei nº 8.212/91.

(...).

Sobre o tema, o acórdão recorrido assim se manifestou:

Todavia, a questão do lançamento não pode passar despercebida, pois o agente fiscal lançador em seu REFISC, fls. 08 a 12, conforme a seguir exposto deixou claro que verificou a existência do débito, por meio da contabilidade nas contas de passivo 2140200010 e 210700300 INSS A RECOLHER.

Ocorre que nos termos do artigo 142, *caput*, da Lei 5.172/66 c/c o artigo 33, parágrafo 7º, da Lei 8.212/91 a constituição do crédito se dá apenas por meio de notificação de lançamento, de auto de infração, e de confissão de valores devidos e não recolhidos.

A questão da dedução da base de cálculo de diversas despesas de valores pagos a título de pró-labore foi esclarecida pela DRJ em seu acórdão e tal alegação foi afastada por aquele órgão, veja a passagem.

Quanto aos argumentos de que foram incluídos nos valores apurados pela Fiscalização como distribuição de lucros, valores pagos a títulos de reembolsos de despesas e de pró-labore, não há como acolher, pois não foram carreados aos autos documentos para comprovar suas alegações.

Ademais, apenas para argumentar, mesmo que fosse comprovado que o valor de R\$13.000,00, alegado pela impugnante corresponderia de fato a reembolso de despesas, tal importância não modificaria o valor da penalidade aplicada, isto porque o valor apurado como distribuição de lucros R\$192.978,68 menos R\$13.000,00, daria R\$179.978,68, e como a multa corresponde a 50% desse valor, ou seja, R\$89.989,34, limitada a 50% do débito para com a União que é de R\$164.809,74, a multa a ser aplicada seria a mesma, ou seja, R\$82.404,87.

Não havendo, assim reparo a fazer. Posto isto, tendo em vista que a base do lançamento não encontra respaldo na lei, pois não há notícia da existência de crédito constituído em face do contribuinte no período da distribuição do lucro ou do lançamento e de que tal

crédito não esteja com a exigibilidade suspensa e nem garantido, não há débito que vedasse a distribuição do lucro no momento de sua efetivação.

A mencionada decisão não merece reparos.

Utilizo-me dos fundamentos adotados no Acórdão de n.º 2401-007.570, proferido em de 4 de março de 2020, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do Julgamento, pois o meu posicionamento convergente com o que expõe o voto condutor do julgado, conforme abaixo transcrito:

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)

(...).

Portanto, a apuração, na contabilidade da contribuinte, da existência de supostos débitos previdenciários, a partir de provisões contábeis, não é capaz de autorizar a imputação da infração prevista no artigo 52, inciso II, da Lei nº 8.212/91.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.