



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

**Processo nº** 10552.000545/2007-16  
**Recurso nº** 158.598 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-01.469 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de junho de 2010  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL  
**Recorrente** 6 PRO-VENTOS EMPRESARIAIS LTDA  
**Recorrida** DRJ PORTO ALEGRE

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 29/02/2004 a 31/12/2005

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. AUTUAÇÃO FISCAL.  
PROVISIONAMENTO CONTÁBIL. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO.

A mera provisão contábil de contribuições previdenciárias que deixem de ser recolhidas não se encaixa na definição legal de débito; também não caracteriza a confissão de dívida.

O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento tributário, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da segunda SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor a ser apresentado pelo Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, vencida a relatora.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Redator Designado.



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora.

EDITADO EM: 24/08/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Damião Cordeiro de Moraes. Fez sustentação oral a advogada da recorrente Dra. Adriana Valle Bechelany, OAB/MG 76881.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 04/09/2006, em razão de a empresa acima qualificada ter atribuído e distribuído lucros aos sócios cotistas, estando em débito com a Previdência Social, infringindo, dessa forma, o inciso II, art. 52 da Lei 8.212/91, c/c art. 280, inc.II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 06/07), constitui fato gerador da contribuição lançada a distribuição de lucros no ano 2004 e 2005, estando em débito com a Previdência Social nas competências jan/04 a mar/04.

A autoridade lançadora informa que a autuada lançou provisão contábil das contribuições devidas, relativas ao pagamento de pro labore dos sócios, e não recolheu a contribuição devida em todas as competências, sendo que, no momento da primeira distribuição de lucros aos sócios, a competência jan/2004 já estava vencida.

Da mesma forma, informou apenas parcialmente, em GFIP, o pagamento de pro labore, motivo pelo qual foi lavrado Auto de Infração pertinente.

A recorrente impugnou o débito via peça de fls.43 a 96 e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 12-15.775, da 7ª Turma DRJ/POA (fls. 98 a 102), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 109 a 127), alegando, em síntese, o que se segue.

Afirma que acostou, na impugnação, a Certidão Negativa de Débito com a Previdência Social, datada de 23/06/06, para fins de comprovar que não constavam débitos em aberto até a data da lavratura do Auto.

Esclarece que, como a sua contabilidade é terceirizada, os seus sócios não tiveram conhecimento do fato que deu ensejo à lavratura do auto, até porque fora-lhe apresentada CND, o que por si só, afasta qualquer intenção de lesar a Previdência Sória, fato excludente da culpabilidade.

Entende que a multa não deveria ter sido aplicada, pois, muito embora tenha detectado valores em aberto relativos às competências 01 a 03/04, a recorrente demonstrou que recolheu os valores devidos a título de contribuição previdenciária nas competências de 04 a 12/04

Reitera que o procedimento é irregular e ilegal e afronta diversos princípios constitucionais que resguardam os contribuintes da sanha arrecadatória, principalmente porque inexistiam débitos tributários ao tempo da distribuição de lucros.

Cita o art. 142 do CTN e traz a definição de débito contida e na OS INSS/DAF 214/99, para demonstrar que não ocorria tal situação, já que inexistia lançamento de crédito tributário que caracterize o débito da empresa, uma vez que os ditos débitos apontados pela fiscalização de modo a imputar como indevidas as distribuições procedidas pela recorrente restaram constituídos somente com a lavratura da NFLD 37.021.513-3, cientificada à recorrente somente em 14/09/2006, ou seja, posteriormente ao período em que houve a distribuição de lucros.

Assevera que o Auditor Previdenciário jamais apontou com exatidão o elemento motivador e comprobatório da ação fiscal, o que afronta o disposto no Decreto 70.235/72 e OS 204 e 214, ambas de 1999.

Sustenta que houve incongruência na aplicação da multa, pois, o débito suposto se refere às competências 01 a 03/2004, e a multa foi estendida até 12/2005, possuindo verdadeiro caráter confiscatório, e nada de punitivo, visto que desproporcional à alegada infração cometida.

Insurge-se contra a aplicação da taxa de juros SELIC, por ser ilegal e inconstitucional.

É o relatório



## Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo e os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos.

Verifica-se, da leitura da peça recursal, que a recorrente tenta demonstrar que não havia débito constituído quando da distribuição de lucro.

Afirma que foi emitida CND em 2006, atestando a situação regular da empresa, e que o débito restou constituído somente com a lavratura da NFLD 37.021.513-3, conforme art. 142 do CTN, e OS/1999, sendo que a empresa somente foi cientificada da referida Notificação em 14/09/2006, ou seja, em data posterior ao período em que houve a distribuição de lucros.

Contudo, a autoridade atuante deixou claro, no Relatório Fiscal da Infração, que a empresa atuada lançou, em sua contabilidade, a provisão das contribuições devidas à Previdência Social, relativas ao pagamento do pro labore dos sócios, nas competências 01/04 a 11/2004, tendo recolhido apenas as contribuições relativas às competências 04/04 a 11/04.

E o art. 677, da IN 100/2003, vigente à época da ocorrência do fato gerador, estabelecia que:

*Art. 677. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere a prazo de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 24 de julho 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 para 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 (grifei).*

Portanto, além do documento de crédito citado pela recorrente, o não recolhimento dos valores provisionados de contribuições previdenciárias devidas também configura débito, para efeito da distribuição de lucros.

E a empresa não nega que tenha deixado de recolher, em época própria, os valores provisionados relativos às contribuições devidas nas competências 01, 02 e 03 de 2004.

Ela apenas se justifica alegando que a contabilidade era terceirizada e que não tinha conhecimento do ocorrido.

Todavia, houve infração à legislação previdenciária. E, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância ao art. 33 da Lei 8212/99 e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

*Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua graduação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.*

A autuada entende que a existência da CND afasta qualquer intenção de lesar a Previdência Sória, fato excludente da culpabilidade.

Entretanto, o Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 136, que:

*Art 136 "Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".*

Assim, não cabe o argumento de que a autuação não pode prevalecer. A hipótese de exclusão da responsabilidade por infrações é a prevista no art. 138, do CTN, ou seja:

*Art.138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração Parágrafo Único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

No caso presente, não houve a denúncia espontânea, não havendo, portanto, que se falar em anulação do AI, como quer a recorrente.

Constata-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, o auto foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante identificado, de forma clara e precisa, a obrigação acessória descumprida e os fundamentos legais da autuação e da penalidade, bem como demonstrado, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada.

Relativamente à alegação de que a penalidade aplicada é ilegal ou inconstitucional, por possuir caráter confiscatório, cumpre esclarecer que a multa aplicada encontra respaldo legal nos dispositivos citados na fl. 01 do AI.



E sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização não poderia deixar de aplicar a penalidade prevista na legislação vigente à época.

Da mesma forma, não se vislumbra a incongruência na aplicação da multa alegada pela autuada, pois, apesar de o débito se referir às competências 01 a 03/2004, os lucros foram distribuídos até 12/2005 sem que o débito tivesse sido regularizado, o que constitui infração. Portanto, correto o entendimento do agente autuante, que aplicou a penalidade prevista na legislação vigente à época.

Com relação à taxa SELIC, reitera-se o que já foi esclarecido no Acórdão recorrido, que a mencionada taxa não foi aplicada ao presente lançamento, mas apenas a multa por infração, decorrente do descumprimento da obrigação acessória.

Porém, não obstante a correção do auditor fiscal em proceder ao lançamento nos termos dos normativos vigentes à época da lavratura do AI, foi editada a Medida Provisória MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, que revogou os incisos I e II e parágrafo único do art. 52, da Lei 8.212/91.

E, conforme disposto no art. 106, inciso II, alínea "c":

*Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

(..)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(..)

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Assim, tratando-se o presente lançamento de ato ainda não julgado quando da edição da MP 449/08, conclui-se que os critérios por ela estabelecidos, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam ao AI em tela.

Dessa forma, caso se constate, no recálculo da multa com a observância do disposto no artigo 52, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09, que o novo valor da penalidade aplicada é mais benéfico ao contribuinte, não há como se ignorar o disposto no art. 106, II, "c", do CTN, privando a empresa do benefício legal.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO** e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que se aplique, caso seja mais benéfico para o contribuinte, o artigo 52, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de junho de 2010.

  
BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

## Voto Vencedor

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Redator Designado

Peço **vênia** à douta Conselheira relatora para divergir do seu voto, pois entendo que o auto de infração lavrado não subsiste.

Como bem historiado na peça informativa, a fiscalização autuou o contribuinte devido a distribuição de lucros, apesar de constar débito perante a Previdência Social nas competências 01/2004 a 03/2004. Embasa a infração no art. 52, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da autuação, combinado com o art. 280, inciso II, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Para caracterizar o débito analisado no procedimento fiscal, o auditor consignou que a empresa teria provisionado em sua contabilidade valores relativos às contribuições devidas à Previdência Social, incidentes sobre o pagamento de pro labore dos sócios nas competências jan/04 a nov/04, mas recolheu somente as contribuições relativas às competências abr/04 a nov/04, bem como a ausência de declaração em GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência do valor do pro labore pago aos sócios Gabriel Freitas de Souza e Leila Roseana Zavarize.

Apenas para melhor pontuar a questão transcrevo trecho do relatório fiscal:

*“a) quanto ao débito”*

*Considera-se débito o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas, entre outros, conforme relatado abaixo:*

*a) na conta “21012-9 2102010100 – INSS a Recolher” a empresa lançou a provisão contábil das contribuições devidas à Previdência Social, relativas ao pagamento do pro labore dos sócios “conta 30062-4 5103070000 – Pro labore”, nas competências jan/04 a nov/04, tendo recolhido somente as contribuições relativas às competências abr/04 a nov/04 conforme a conta “30044-6 5103040000 – INSS”, GPS – Guia da Previdência Social apresentadas e conta corrente da empresa. Por esse motivo foi emitida NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DECAB n 37.021.513-3 abrangendo as contribuições sociais das competências jan/04 a mar/04 e REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS – RFFP.*

*b) na competência mar/04 a empresa declarou na GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência o valor do pro labore pago a quatro dos sócios gerentes no valor de R\$ 1.200,00 e a respectiva contribuição e não informou o valor pago ao sócio Gabriel Freitas de Souza e Leila Roseana Zavarize, conforme quadro*



*abaixo Por esse motivo foi emitido o Auto de Infração DECAB  
n. 37.027.348-6 " (fl. 06)*

*A seu turno, a decisão vergastada firmou posição no sentido de que "é considerado débito, para fins da incidência da infração em epígrafe, (...) a provisão contábil de contribuições previdenciárias não recolhidas, nos termos do parágrafo 4º, do artigo 649, da Instrução Normativa nº 03, de 14 de julho de 2005, da Secretaria da Receita Previdenciária, publicada no Diário Oficial da União em 15 de julho de 2005 "*

Pois bem, analisando os autos, e não obstante o bom arrazoado trazido pelo fisco, perfilho posicionamento contrário. No meu entender a IN 03/2005 extrapolou o seu campo normativo ao considerar como débito a simples provisão contábil de contribuições previdenciárias não recolhidas.

A Lei n.º 8.212/91, ao impor a regra de vedação à distribuição dos lucros, não conceituou a palavra débito. É bem verdade que o art. 33, parágrafo 7º, assevera que uma das formas para a constituição do crédito da seguridade social é a confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte, mas tal definição não leva ao raciocínio direto no sentido de que a mera provisão contábil de contribuições previdenciárias não recolhidas se encaixe na definição legal de débito.

A Redação do Decreto n.º 3.048/99 ao tratar do conceito de débito no que toca às entidades filantrópicas não admitiu expressamente o provisionamento contábil como regra para assegurar a confissão de dívida:

*"Art 206 Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

*(...)*

*§ 13. Considera-se entidade em débito, para os efeitos do § 12 deste artigo e do § 3º do art. 208, quando contra ela constar crédito da seguridade social exigível, decorrente de obrigação assumida como contribuinte ou responsável, constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou declaração, assim entendido, também, o que tenha sido objeto de informação na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social."*

Até porque, nos exatos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, "*assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*".

Por fim, em se tratando de aplicação de penalidade é incompatível com os princípios constitucionais tributários, em especial com o princípio da legalidade (CF/88, art. 5.º, II e art. 150, I), exigir o cumprimento de uma obrigação tributária sem a devida caracterização de seu surgimento, o que se daria com o lançamento fiscal.

Outro não tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, **in verbis**:



*“TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. 1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento tributário, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts 113 e 142 do CTN).. (STJ Resp 332693/SP. Rel Min. Eliana Calmon 2ª Turma Decisão. 03/09/02. DJ de 04/11/02, p 181)*

E o lançamento, como procedimento necessário à exigência do débito com a presunção de certeza de liquidez é essencial para a formatação final do débito. Considerando até mesmo que a simples provisão de tributos na contabilidade configura compromisso financeiro não efetuado pela empresa, com valores ainda não efetivamente definidos, apenas estimáveis.

Motivo não menos importante para a exigência do lançamento como elemento de validação do crédito tributário, no caso concreto, é que o contribuinte tem o direito de impugnar a legitimidade dos débitos fiscais, quando exigidos pelos meios regulares. Essa é a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal – STF (RMS nº 9.698; Relator Min. Pedro Chaves).

De maneira que a aplicação de multa de valor substancial imposta mediante a simples convicção do agente fiscalizar no sentido de que a empresa estaria em débito, encontra forte restrição na medida que ignora completamente o direito do contribuinte em rever no âmbito administrativo a validade do crédito plasmado no presente auto de infração.

Além das considerações acima delineadas, as quais no meu entender já seriam suficientes para aniquilar a autuação lavrada, vale ressaltar que a Lei nº 11.941/2009 alterou o art. 52 da Lei nº 8.212/91, para revogar os seus incisos e parágrafo único, bem como alterar o caput, restando a seguinte redação:

*“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 (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – (revogado), (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – (revogado) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Parágrafo único (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”*

Com efeito, ao asseverar que “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”, alterou o campo normativo que serviu como base para a autuação fiscal, pois o termo “débito não garantido” somente se aplica à execução fiscal, oportunidade em que o contribuinte poderá assegurar o Juízo.

A dinâmica da cobrança da dívida ativa da união informa que somente após o esgotamento da fase administrativa, momento em que ocorrerá a inscrição do débito em dívida ativa e o conseqüente ajuizamento do executivo fiscal, é que haverá a possibilidade de apresentação de diversas modalidades de garantia do débito pelo suposto devedor, nos termos da lei de execução fiscal (Lei nº 6.830/80).

Assim, a vedação à distribuição dos lucros somente é aplicável aos casos em que há débito executado judicialmente e que não tenha sido garantido pela pessoa jurídica. Simples "apontamentos" de débitos na contabilidade do contribuinte não podem, na minha avaliação, caracterizar empecilho para a distribuição de lucros nos termos do dispositivo legal previdenciário analisado.

Ajuda a formar minha convicção a redação do §2º do art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, que assevera que a multa fica limitada a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

*"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*

*a) distribuir . . . (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas.*

*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;*

*c) (VETADO)*

*§ 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*

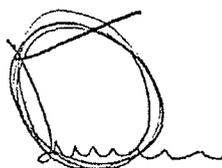
*II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.*

*§ 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."*

Feitas estas considerações, voto pelo PROVIMENTO do recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de junho de 2010.



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Redator Designado.