



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

**Processo n°** 10935.003896/2009-38  
**Recurso n°** 895.151 Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-00.845 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15/03/2012  
**Matéria** Multa regulamentar  
**Recorrente** ASGEL - ASSIS GURGACZ EMPREENDIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006, 2007

Ementa:

Inconstitucionalidade.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nulidade.

Não há nulidade no fato da ciência das prorrogações do MPF ser feita através da internet.

Multa regulamentar.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello, Wilson Fernandes Guimarães, Diniz Raposo e Silva e Guilherme Pollastri Gomes Da Silva

CÓPIA

## **Relatório**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 20/03

/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO

Impresso em 16/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata o processo de autos de infração de multa por distribuição de rendimentos de participações por empresa em débito.

2. O auto de infração de multa (fls. 01/08) exige o recolhimento de R\$ 1.044.198,34 de multa regulamentar. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações:

Multas proporcionais – distribuição de rendimentos de participações por empresa em débito, lavrada em 18/05/2009. Enquadramento legal no art. 32, “b”, §1º, I e II e §2º da Lei 4.357, de 16 de julho de 1964; arts. 889 e 975 do RIR/99.

3. Cientificada em 02/06/2009, conforme fls. 02 e 08, tempestivamente, em 01/07/2009, foi interposta impugnação aos lançamentos, às fls. 150/191, através de seu procurador, procuração às fls. 192/194, acompanhada do documento de fls. 195/245, que se resume a seguir:

Preliminar. Nulidade. Falta de mandado de procedimento fiscal

a. Alega que a ação fiscal é nula de pleno direito, pois não existe MPF para legitimar ação fiscal, restando violados o art. 7º do decreto 70.235/72 e inúmeras regras da Portaria nº 4.066/2007;

b. Explica que à fl. 08, o auditor fiscal relatou existir o MPF autorizando a ação fiscal, o qual poderia ser consultado na página eletrônica da RFB, mediante o código de acesso 53531, mas não foi juntada cópia nos autos do referido MPF;

c. Afirma que foi constatado que o sistema informa inexistir MPF para verificar cumprimento de obrigação acessória que enseja a aplicação de penalidade isolada, sendo que, o que existe é MPF para fiscalizar o recolhimento de contribuições previdenciárias e para outras atividades no período de 01/2005 a 12/2007, o que não se presta para sustentar o lançamento de penalidade isolada;

d. Entende que a nulidade por falta de MPF decorre da interpretação conjunta dos arts. 7º e 9º e art. 59, inciso I do decreto 70.235/72, pois diante da inexistência dessa ordem, os agentes fiscais tornam-se absolutamente incompetentes para realizarem o ato de fiscalização; e que os arts. 7º, §6º e 20 da Portaria RFB nº 4.066/2007 indicam que é totalmente nulo o auto de infração que não contenha cópias do MPF específico para a multa isolada;

e. Enfatiza que o MPF 09.1.03.00-2009-00412-0 foi emitido com o objetivo específico de fiscalizar o recolhimento de contribuições previdenciárias e para outras entidades no período de 01/2005 a 12/2007, enquanto que o art. 7º §6º da Portaria RFB nº 4.066/2007 e art. 9º do decreto 70.235/72 exigem a expedição de MPF específico para a aplicação de penalidade isolada;

f. Cita decisões do Conselho de Contribuintes;

g. Conclui ser nulo o procedimento fiscal;

Inaplicabilidade do art. 32 da Lei 4.357/64 em face da garantia do crédito tributário em sede de execução fiscal

h. Considerando as prerrogativas processuais do contribuinte, que lhe são disponibilizadas pelas garantias constitucionais do devido processo legal, sustenta que o art. 32 da Lei nº 4.357/64 há que ser lido com a ressalva de que é vedada a distribuição de lucros na pendência de débito não garantido, após ter sido oportunizada ao contribuinte a referida garantia, mediante a competente citação para pagar ou nomear bens à penhora;

i. Explica que, uma vez observado os trâmites do procedimento fiscal instituído no decreto 70.235/72 c/c lei 6.830/80, a garantia dos débitos somente é oportunizada ao contribuinte por ocasião da propositura do competente executivo fiscal; e que, antes de ocorrida a citação na execução fiscal, não se cogita na legítima penalização do contribuinte pela existência de “débitos não garantidos”, pois o art. 342 da lei 4.357/64 somente se aplica aos casos em que a pessoa jurídica distribuir lucros sem garantia da execução, nos termos dos arts. 8º e 9º da Lei 6.830/80; do contrário são violadas as garantias do devido processo legal e da ampla defesa, eis que o fisco acabaria por queimar etapas fundamentais do iter procedimental que conferem certeza e exigibilidade ao crédito tributário, sendo de todo inconcebível a penalização ou a restrição de direitos do contribuinte antes da Fazenda Pública possuir o competente título executivo;

j. Aduz que o CTN não admite quaisquer restrições de direitos ao contribuinte antes da regular inscrição em dívida ativa do crédito tributário, razão pela qual o art. 32 da Lei 4.357/64 só pode ser lido com a ressalva de que é vedada a distribuição de lucros na pendência de débito não garantido, após ter sido oportunizada ao contribuinte a referida garantia, mediante a competente citação para pagar ou nomear bens à penhora, sendo que, antes disso, não se cogita de multa ou restrições de direitos ao contribuinte, pois a Fazenda Pública não dispõe de título executivo que confira a certeza e exigibilidade ao crédito tributário;

k. Reclama que, no caso dos autos, só teve oportunizada a garantia dos débitos em 05/06/2009, quando recebeu a citação nos autos de execução fiscal nº 2009.70.05.001489-9/PR, que tramitou na 2ª Vara Federal de Cascavel, tendo nomeado bem à penhora em valor muito superior ao crédito tributário, conforme Anexo III;

l. Assevera que a fiscalização jamais poderia lavrar auto de infração com base no art. 32 da Lei 4.357/64, antes que fosse oportunizada a garantia do débito na ação própria, ou na pendência de quaisquer das causas de suspensão da exigibilidade elencadas nos incisos do art. 151 do CTN, sob pena de inconstitucionalidade face aos princípios de devido processo legal e da razoabilidade dos atos administrativos, e ilegalidade face ao art. 185 do CTN razão pela qual é totalmente inaplicável o dispositivo invocado no lançamento;

m. Cita decisão do Conselho de Contribuintes;

n. Repete que é inadmissível que venha a lei ordinária tolher o direito dos contribuinte de receber os frutos da atividade econômica antes da inscrição do débito em dívida ativa, oportunizando-se a ampla defesa no processo administrativo ou na pendência de quaisquer das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário; e que a multa prevista no art. 32 da Lei 4.357/64 só encontra razão de ser caso a pessoa jurídica venha a distribuir lucros em fraude à execução fiscal, ou seja, após ter sido oportunizada e não efetivada a garantia do crédito tributário em ação própria;

- o. Cita doutrina;
- p. Conclui que o lançamento é nulo de pleno direito, porque exige multa pela distribuição de lucros em período anterior à inscrição em dívida ativa do crédito tributário e respectiva oportunização de garantir o juízo nos termos do art. 8º e 9º da Lei 6.830/80;

Nulidade. Inobservância do limite global dos lançamentos, inscrito no art. 32, §2º da Lei 4.357/64

- q. Alega que o lançamento também é nulo porque não foram obedecidos os parâmetros limitativos da penalidade, estabelecidos na norma sob a qual se funda a ação fiscal;

r. Menciona o art. 32 da Lei 4.357/64, e indica que, na nova redação dada pela Lei 11.051/2004, a fiscalização não obedeceu ao limite de lançamento estabelecido por esse último diploma no §2º, que impõe um teto global da multa referida nos incisos I e II do §1º, como sendo a quantia equivalente a 50% do valor do suposto débito não garantido;

s. Demonstra resumo de cálculos, em que se verifica que não foi observado o mencionado teto;

t. Reclama que, ao final, a multa aplicada acabou equivalente a 133% do valor do suposto débito não garantido, conforme tabela demonstrativa;

u. Anota que o teto limitador da multa, em 50% do débito não garantido, é condição essencial para evitar o confisco da integralidade dos lucros auferidos com a atividade econômica;

v. Entende que o limite é global para as multas aplicadas à pessoa jurídica e aos sócios, pois, do contrário, o lançamento consumiria 50% do lucro auferido na pessoa jurídica e mais 50% do lucro na pessoa do sócio, atingindo 100% do lucro, o que, como se verá mais adiante, é totalmente vedado pelo ordenamento jurídico;

w. Explica que, se a fiscalização tivesse aplicado o teto limitador do lançamento constante no art. 32, §2º da Lei 4.357/64, o valor total da multa aplicada aos sócios e à empresa não poderia ultrapassar a quantia de R\$ 813.573,21, que é equivalente a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica, com as devidas ressalvas;

x. Conclui pela nulidade do auto de infração, que desobedeceu aos limites globais do lançamento impostos pela lei 11.051/2004;

Incompatibilidades da interpretação dada pela fiscalização ao art. 32 da Lei 4.357/64 com a ordem constitucional

y. Explicita que o art. 32 da Lei 4.357/64 há de ser lido com a ressalva de que é vedada a distribuição de lucros após a regular inscrição do crédito tributário em dívida ativa, e, uma vez oportunizada a respectiva garantia, a empresa não o tenha feito, e ainda, que o valor total dos lançamentos autorizados não ultrapassem o limite de 50% do débito não garantido; e que, do contrário, a citada lei é totalmente incompatível com a nova ordem

constitucional, especialmente se aplicada como foi no caso dos autos, sem a observância do limite quantitativo da penalidade estabelecida na lei 11.051/2004;

z. Justifica que a lei 4.357/64 foi editada sob a égide da ditadura militar, com contornos de tal maneira autoritários, que conflitavam explicitamente com garantias constitucionais, por isso a doutrina sempre teve o firme entendimento no sentido de que o diploma não foi recepcionado pela ordem constitucional vigente;

aa. Cita doutrina;

bb. Sustenta que a simples alteração do art. 32 da Lei 4.357/64 pela Lei 11.051/2004 não tem o condão de restaurar a sua eficácia, pois em virtude da não recepção daquele diploma, o dispositivo perdeu sua vigência;

cc. Ressalta que esse Órgão Julgador não está impedido de apreciar a matéria, pois a vedação do art. 26-A do decreto 70.235/72 restringe-se às hipóteses de inconstitucionalidade de lei superveniente à CF/88, não se aplicando a mencionada restrição, aos casos de leis não recepcionadas pela nova ordem constitucional;

dd. Conclui que a leitura conferida pela fiscalização é de todo descabida porque torna a norma manifestamente incompatível com princípios basilares da CF/88;

ee. Discorre acerca do princípio da razoabilidade e proporcionalidade, da garantia da vedação da utilização de tributo como efeito de confisco; da violação às garantias constitucionais do devido processo legal e ampla defesa (meio coercitivo de cobrar tributos); da violação às garantias constitucionais do direito de propriedade e do livre exercício da atividade econômica;

#### Base de cálculo da multa

ff. Menciona o §2º do art. 32 da Lei 4.357/64, incluído pela Lei 11.051/2004, que diz que a multa fica limitada a 50% do valor do débito não garantido, e afirma que a lei não explicita o que vem a ser débito não garantido, o que leva a inaplicabilidade da norma;

gg. Assevera que não tem como se entender que a multa de mora ou de ofício, por exemplo, comporia o débito, porque neste caso se estaria aplicando multa sobre multa, o que não é razoável; e que a multa de ofício (75%) e de mora (20%) seriam majorada em 50%, passando para 112,50% e 30%, respectivamente, sem lei que permitisse;

hh. Justifica que, se devido fosse, o crédito tributário, em face do princípio da razoabilidade, o débito seria apenas o valor original dos tributos declarados á RFB, sem levar em conta os acréscimos legais;

ii. Conclui que não é possível cobrar a multa, por conta de que não se tem explícito na lei o conceito de débito não garantido, carecendo a mesma de regulamentação;

#### Pedidos

jj. A final, pede: 1) nulidade da ação fiscal por falta de MPF; ii) nulidade do lançamento, em vista da garantia integral do débito; iii) nulidade do auto de infração, pela falta de aplicação dos parâmetros da norma invocada; iv) o reconhecimento de

que a interpretação dada pelo fisco tornou a norma incompatível com princípios constitucionais. Sucessivamente, requer a redução da multa para R\$ 813.573,21.

A DRJ decidiu:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. IRREGULARIDADE NA EMISSÃO OU CIÊNCIA DO MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é, precipuamente, um instrumento de controle interno da Administração Tributária, e não constitui elemento essencial de validade do correspondente auto de infração, descabendo pleitear nulidade do lançamento por eventual irregularidade em sua emissão ou ciência.

MULTA REGULAMENTAR. ART. 32 DA LEI 4.357/1964. DÉBITO NÃO GARANTIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO NO PRAZO DEVIDO. DESNECESSIDADE DE COBRANÇA JUDICIAL. DESNECESSIDADE DE DCTF.

A multa regulamentar, tipificada no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, tem por pressuposto a distribuição de lucros, quando a empresa tiver débitos, os quais restam caracterizados pela falta de recolhimento de tributo, no prazo devido, prescindindo, portanto, da existência de execução fiscal, de inscrição do débito em dívida ativa, e até mesmo de confissão da dívida em DCTF.

MULTA REGULAMENTAR. ART. 32 DA LEI 4.357/1964. DÉBITO NÃO GARANTIDO. BASE DE CÁLCULO. MULTA NA PESSOA JURÍDICA. MULTA NA PESSOA FÍSICA. LIMITE INDIVIDUAL.

A multa regulamentar, tipificada no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, aplica-se sobre 50% das remunerações distribuídas, limitada à metade do valor total dos débitos não garantidos existentes, limite este calculado individualmente, sem abranger a multa de mesma natureza incidente sobre a pessoa física beneficiária da distribuição de lucros.

Destaca-se na decisão recorrida:

*O deslinde do presente litígio delimita-se, exclusivamente, à interpretação do art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, que introduziu a multa regulamentar objeto do lançamento, nos seguintes termos:*

*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: (Grifou-se)*

*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 (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*De acordo com o dispositivo, portanto, a multa tem por pressuposto a distribuição de lucros, quando a empresa tiver débitos, os quais restam caracterizados, segundo a redação analisada, pela falta de recolhimento de tributo, no prazo devido. O legislador ressaltou a situação em que o contribuinte, ainda que possua débitos, tenha fornecido garantias. Importa notar que a lei, ao se referir à existência de débitos não garantidos, não os restringiu a qualquer fase de cobrança, ou seja, não condiciona a multa à existência de débitos somente em cobrança judicial, por exemplo.*

*A matéria já foi posta em discussão perante a Administração Tributária, mais especificamente, a Coordenação Geral de Tributação, que divulgou a Nota Técnica Cosit nº 2, de 01/02/2006, em consulta formulada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal. O órgão administrativo foi categórico, ao pacificar que a multa regulamentar incide quando o débito decorre tanto de lançamento quanto de confissão de dívida. Restou também esclarecido que a multa é incabível em caso de débito com exigibilidade suspensa. Confirmam-se os seguintes trechos da decisão:*

*4. Com relação à primeira indagação, questiona-se se o “débito” a que se refere o caput do art. 32 retrocitado tem que estar constituído ou confessado, ou se é suficiente para a imposição da penalidade o não-pagamento do imposto pelo sujeito passivo no prazo de vencimento na modalidade de lançamento por homologação, na qual compete a este tomar todas as providências necessárias à antecipação do pagamento do tributo sem o prévio exame do fisco.*

*5. Como se sabe, ocorrido o fato gerador surge a obrigação tributária. A ocorrência do fato gerador instaura o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Contudo, é o lançamento que constitui o crédito tributário, tornando-o líquido e certo e conferindo à Fazenda sua exigibilidade.*

6. Ressalte-se, porém, que o art. 5º, § 1º, do Decreto-lei no 2.124, de 13 de junho de 1984, estabelece que o documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário (declaração de débitos), constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário.

6.1 É com espeque no aludido dispositivo legal que a SRF pode cobrar o débito confessado, por exemplo, na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, inclusive encaminhá-lo à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, sem a necessidade de lançamento de ofício do crédito tributário.

6.2 Dessa forma, não resta dúvida de que cabe a imposição da multa em questão nas situações em que o crédito tributário é constituído pelo lançamento ou confessado com amparo no art. 5º, § 1º, do Decreto-lei no 2.124, de 1984. (Grifou-se)

.....  
.....

A segunda indagação refere-se à imposição da penalidade de que se trata quando o débito estiver com a sua exigibilidade suspensa, figura que não existia à época da edição da Lei nº 4.357, de 1964. Trata, o caso concreto, especificamente, de valores parcelados no Parcelamento Especial (Paes), que não exige garantias, regra geral.

.....  
.....

Ora, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, com base no disposto no art. 151 do CTN, o mesmo efeito jurídico deve ser assegurado ao contribuinte que esteja adimplente e ao que esteja com débito cuja exigibilidade esteja suspensa. É por essa razão que é fornecida uma certidão positiva de débitos, com efeito de certidão negativa, como dispõe a IN SRF nº 574, de 23 de novembro de 2005, nos seguintes termos: (Grifou-se)

Na hipótese dos autos, os débitos que deram origem à contestada multa foram constituídos mediante confissão de dívida, via declaração em DCTF. De acordo com a planilha de fls. 18/21, consta débitos não quitados de PIS, Cofins, IRPJ, CSLL, IRF, Previdência, entre 15/02/2006 e 20/12/2007, período em que a empresa distribuiu lucros. A fiscalização observou ainda que tais débitos foram reconhecidos na contabilidade, em contas do passivo, anexadas às fls. 26/42. Foram também juntadas cópia das DCTFs de 2006 e 2007, às fls. 43/89. Percebe-se que essas declarações são retificadoras, sendo que a do primeiro semestre de 2006 foi enviada em 26/10/2007. Pesquisa na base de dados de DCTFs indica que as declarações originais foram transmitidas em 16/10/2006 (primeiro semestre de 2006), 05/04/2007 (segundo semestre de 2006), 03/10/2007 (primeiro semestre de 2007) e 07/04/2008 (segundo semestre de 2007, original e única declaração), conforme impressão de tela

juntada à fl. 248. Observa-se também, que a inscrição em dívida ativa desses créditos tributários foi efetivada somente em 11/12/2008, conforme fls. 90, 92, 95, 98 e 100.

Esses dados podem dar ensejo à seguinte indagação: considerando que a DCTF do período mais antigo (primeiro semestre de 2006) foi entregue somente em 16/10/2006, e retificada em 26/10/2007, e levando em conta que a multa teve como fato gerador a distribuição de lucros em datas anteriores à da entrega das declarações, poderia o lançamento alcançar aqueles períodos? Uma leitura mais detida na redação do caput do art. 32 da Lei nº 4.357/1964 induz à resposta afirmativa para essa questão. Ao incluir a expressão “por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal”, o legislador desejou fixar, com precisão, o momento do nascimento do fato gerador da multa regulamentar ora combatida. É lícito concluir, portanto, que, à despeito de, à época da distribuição dos lucros, a empresa ainda não tinha confessado seus débitos, mediante apresentação da DCTF, estava ela impedida de assim proceder, em face do decurso do prazo para pagamento de seus tributos. A corroborar essa interpretação, na já citada Nota Técnica Cosit nº 2/2006, o órgão central da RFB prestou os seguintes esclarecimentos:

7. Resta definir se o não-pagamento do tributo no prazo legal, sem que este débito esteja sequer confessado, respaldaria a aplicação da penalidade, tendo em vista a expressão constante do caput do art. 32 retrocitado: débito não garantido, por falta de recolhimento do imposto.

8. Cumpra ressaltar que a questão relativa à proibição de distribuir rendimentos de participações de que trata o dispositivo em comento já foi enfrentada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes por meio do Acórdão 1.5-0.496, de 17.04.75. Originou-se o respectivo processo da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamento de dividendo de ações nominativas e ao portador não identificado. Argumentou o sujeito passivo, em sua defesa, que para a existência de débito seria necessário a existência de crédito tributário e este só se constitui por meio do lançamento do imposto, conforme art. 142 do CTN. A decisão, não acolhendo sua tese, afirma que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Conclui o mencionado acórdão que o lançamento é um simples ato declaratório de ocorrência do fato gerador, pois desde esse momento já é devido o tributo, afirmando que, no caso, deveria ter sido recolhido o imposto de fonte sem o prévio exame da autoridade administrativa, que depois o homologaria, se fosse o caso, extinguindo a obrigação sem o prévio lançamento, como prevê o art. 150 do CTN. (Grifou-se)

Com isso, fica sem sentido o argumento levantado pela impugnante, que alega violação das garantias do devido processo legal e da ampla defesa, por queima de etapas fundamentais que conferem certeza e exigibilidade ao crédito tributário. É que o legislador conferiu conotação alargada ao vocábulo “débitos não garantidos”, que não se circunscrevem a

Processo nº 10935.003896/2009-38  
Acórdão n.º **1302-00.845**

**S1-C3T2**  
Fl. 6

---

*dívidas qualificadas pela certeza e exigibilidade daqueles inscritos em dívida ativa.*

A recorrente tomou ciência do acórdão DRJ em 30/11/2010 e apresentou recurso em 20/12/2010.

CÓPIA

## **Voto**

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Entendo que não merecem acolhimento as alegações da recorrente quanto à nulidade do lançamento por vício na emissão do MPF e acolho a motivação da decisão recorrida para afastar a nulidade argüida:

*Nesse sentido, sequer se pode cogitar de causa de nulidade a falta de cópia do MPF, já que o contribuinte pôde, a todo tempo, consultá-lo no site da RFB, conforme indicado no Termo de Início, à fl. 10.*

*Também não há qualquer irregularidade no fato de constar, no MPF (cópia juntada à fl. 249), autorização para fiscalizar contribuições previdenciárias, sem menção à multa lançada. É que o documento informa os tributos sujeitos à auditoria naquela ação fiscal; ora, a multa, qualquer que seja ela, não é tributo, conforme dicção do art. 3º do CTN; sua origem decorre de infração à legislação tributária, sendo exigível, em regra, acompanhada de tributos, mas podendo ser autonomamente constituída. E nem seria caso de necessidade de constar os outros tributos (IRPJ, CSLL, PIS, CSLL etc), que também serviram de base para a multa, já que eles não foram objeto de fiscalização.*

*Ademais, mesmo que prevalecesse o entendimento de que a multa resultou de descumprimento de obrigação acessória, o que exigiria expressa menção no corpo do MPF, nos termos do art. 7º §6º da Portaria RFB nº 4.066/2007, ainda assim, não haveria causa para nulidade. Há que se ressaltar que o Mandado de Procedimento Fiscal é, precipuamente, um instrumento de controle interno da Administração Tributária, e não constitui elemento essencial de validade do correspondente auto de infração. Dessa forma, eventual falta ou irregularidade em sua emissão ou ciência não é apta para ensejar a nulidade do lançamento, entendimento este que é adotado inclusive pelo Conselho de Contribuintes, conforme atestam os seguintes acórdãos:*

*Número do Recurso: 151079*

*Câmara: SÉTIMA CÂMARA*

*Número do Processo: 16327.000493/2001-24 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO*

*Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL*

*Recorrida/Interessado: 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I Data da Sessão: 24/01/2008 01:00:00 Relator: Albertina Silva Santos de Lima Decisão: Acórdão 107-09284 Resultado: OUTROS – OUTROS*

*Texto da Decisão: Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidades, vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Marcos Vinicius Barrros Ottoni que acolhiam a nulidade por falta de MPF e por unanimidade de votos, não conhecer de matéria submetida ao Poder Judiciário e com relação à matéria*

*diferenciada DAR provimento PARCIAL ao recurso para considerar indevida à cobrança da multa e juros de mora a partir do depósito judicial. - Fez sustentação oral o Drº Albert Limoeiro - OAB/DF nº 21718 Ementa: Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 1996 Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - FALTA DE EMISSÃO DE MPF-D - REVISÃO INTERNA. Em trabalhos fiscais de revisão interna, a intimação para a apresentação de documentos quando necessária é precedida de emissão de MPF-Diligência, que é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando na nulidade do lançamento, a eventual falha na emissão desse instrumento. (Grifou-se)*

*Número do Recurso: 143558*

*Câmara: SEGUNDA CÂMARA*

*Número do Processo: 11065.005081/2003-57*

*Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO*

*Matéria: IRPF Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS Data da Sessão: 06/03/2008 00:00:00 Relator: José Raimundo Tosta Santos Decisão: Acórdão 102-48948 Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento ao recurso.*

*Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA. O MPF não se constitui ato essencial à validade do lançamento, de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei. (Grifou-se)*

Também me abstenho de analisar as arguições de inconstitucionalidade da recorrente, nos termos do RICARF:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*No mesmo sentido a súmula nº 2 do CARF:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Passo à análise do mérito.

Quanto ao mérito, entendo que o acórdão recorrido deve ser mantido

Reproduzo a argumentação da decisão recorrida, com a qual tenho parcial divergência:

Na hipótese dos autos, os débitos que deram origem à contestada multa foram constituídos mediante confissão de dívida, via declaração em DCTF. De acordo com a planilha de fls. 18/21, consta débitos não quitados de PIS, Cofins, IRPJ, CSLL, IRF, Previdência, entre 15/02/2006 e 20/12/2007, período em que a empresa distribuiu lucros. A fiscalização observou ainda que tais débitos foram reconhecidos na contabilidade, em contas do passivo, anexadas às fls. 26/42. Foram também juntadas cópia das DCTFs de 2006 e 2007, às fls. 43/89. Percebe-se que essas declarações são retificadoras, sendo que a do primeiro semestre de 2006 foi enviada em 26/10/2007. Pesquisa na base de dados de DCTFs indica que as declarações originais foram transmitidas em 16/10/2006 (primeiro semestre de 2006), 05/04/2007 (segundo semestre de 2006), 03/10/2007 (primeiro semestre de 2007) e 07/04/2008 (segundo semestre de 2007, original e única declaração), conforme impressão de tela juntada à fl. 248. Observa-se também, que a inscrição em dívida ativa desses créditos tributários foi efetivada somente em 11/12/2008, conforme fls. 90, 92, 95, 98 e 100.

Esses dados podem dar ensejo à seguinte indagação: considerando que a DCTF do período mais antigo (primeiro semestre de 2006) foi entregue somente em 16/10/2006, e retificada em 26/10/2007, e levando em conta que a multa teve como fato gerador a distribuição de lucros em datas anteriores à da entrega das declarações, poderia o lançamento alcançar aqueles períodos? Uma leitura mais detida na redação do caput do art. 32 da Lei nº 4.357/1964 induz à resposta afirmativa para essa questão. Ao incluir a expressão “por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal”, o legislador desejou fixar, com precisão, o momento do nascimento do fato gerador da multa regulamentar ora combatida. É lícito concluir, portanto, que, à despeito de, à época da distribuição dos lucros, a empresa ainda não tinha confessado seus débitos, mediante apresentação da DCTF, estava ela impedida de assim proceder, em face do decurso do prazo para pagamento de seus tributos. A corroborar essa interpretação, na já citada Nota Técnica Cosit nº 2/2006, o órgão central da RFB prestou os seguintes esclarecimentos:

7. Resta definir se o não-pagamento do tributo no prazo legal, sem que este débito esteja sequer confessado, respaldaria a aplicação da penalidade, tendo em vista a expressão constante do caput do art. 32 retrocitado: débito não garantido, por falta de recolhimento do imposto.

8. Cumprе ressaltar que a questão relativa à proibição de distribuir rendimentos de participações de que trata o dispositivo em comento já foi enfrentada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes por meio do Acórdão 1.5-0.496, de 17.04.75. Originou-se o respectivo processo da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamento de dividendo de ações nominativas e ao portador não identificado. Argumentou o sujeito passivo, em sua defesa, que para a existência de débito seria necessário a existência de crédito tributário e este só se constitui por meio do lançamento do imposto, conforme art. 142 do CTN. A decisão, não acolhendo sua tese, afirma que a

obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e

tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Conclui o mencionado acórdão que o lançamento é um simples ato declaratório de ocorrência do fato gerador, pois desde esse momento já é devido o tributo, afirmando que, no caso, deveria ter sido recolhido o imposto de fonte sem o prévio exame da autoridade administrativa, que depois o homologaria, se fosse o caso, extinguindo a obrigação sem o prévio lançamento, como prevê o art. 150 do CTN. (Grifou-se)

Com isso, fica sem sentido o argumento levantado pela impugnante, que alega violação das garantias do devido processo legal e da ampla defesa, por queima de etapas fundamentais que conferem certeza e exigibilidade ao crédito tributário. É que o legislador conferiu conotação alargada ao vocábulo “débitos não garantidos”, que não se circunscrevem a dívidas qualificadas pela certeza e exigibilidade daqueles inscritos em dívida ativa.

A legislação invocada estabelece:

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: (Grifou-se)

.....  
.....  
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 (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Resta ao aplicador interpretar o texto legal, construindo o sentido compatível com o ordenamento jurídico vigente.

O vocábulo “débito” é utilizado de forma ambígua pelo legislador. Em sentido amplo, significa a contrapartida do crédito tributário, sendo este último o direito subjetivo do Estado de exigir o cumprimento da obrigação tributária de natureza pecuniária e o primeiro o dever jurídico do contribuinte de entregar ao Estado o valor em pecúnia.

Em um primeiro momento pode-se pensar que apenas no momento da constituição do crédito tributário se poderia pensar na existência do débito, que nasceriam concomitantemente. Portanto, antes da constituição do crédito, seja por lançamento ou por confissão de dívida, não se poderia falar em débito.

No entanto, o legislador pode dar ao vocábulo outro sentido, desde que o faça de forma expressa, como entendo que o fez neste caso.

A Lei 4357 prescreveu:

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.

Observa-se no texto legal que, para os objetivos desta lei, débito é a falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal.

Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo para pagamento do tributo independe do crédito tributário estar constituído, bastando a ocorrência do fato gerador e o prazo estabelecido para pagamento para considerar que o contribuinte está em mora, submetendo-o, em caso de atraso aos encargos moratórios.

Interessa também ressaltar o objetivo da legislação de regência, qual seja, impedir que contribuintes, distribuam seus resultados aos sócios antes de cumprir suas obrigações tributárias, privilegiando o interesse coletivo (da sociedade) em relação ao interesse individual dos sócios. Demonstrado que havia tributos vencidos e não pagãos e também não garantidos, em qualquer dos momentos após a ocorrência do fato gerador e prazo para pagamento, a lei proíbe a distribuição de lucro.

A mesma norma legal, como consequência da proibição, traz a penalidade para quem desrespeitá-la, ou seja a multa para quem fizer a distribuição, estando proibido.

Entendo, portanto, que não há reparo a fazer à imposição da multa prevista no art. 32 da Lei 4357, pois o contribuinte fez a distribuição de lucros (matéria inconteste) e tinha tributos em atraso (vencidos, pois já tinha transcorrido o prazo para o pagamento).

Outro argumento da recorrente diz respeito ao limite estabelecido pelo § 2º do art. 32 da Lei 4357, abaixo transcrito:

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

Aduz a recorrente que o limite é global e deve abranger a totalidades das multas aplicadas (na pessoa jurídicas e nas pessoas físicas).

Nesta matéria acompanho integralmente a motivação do voto condutor do acórdão recorrido:

*Examinando-se a planilha de fls. 18/21, constata-se que a fiscalização seguiu à risca a prescrição legal. Nessa apuração, os débitos foram relacionados em ordem crescente de data de vencimento, de modo a conhecer seu total acumulado, em cada data de distribuição de lucro. Para cada distribuição, fez-se o cotejo do valor correspondente à 50% do valor distribuído com 50% dos débitos acumulados, com a composição da base sobre o menor valor. Tudo somado, chegou-se ao importe de R\$ 1.044.198,34 de multa regulamentar, com R\$ 3.732.200,00 de lucros distribuídos.*

*Na peça de defesa, a requerente reclama que a multa aplicada acabou equivalente a 133% do valor do suposto débito não garantido. Para demonstrar sua alegação, montou a tabela, à fl. 165, que relaciona um total de lançamentos da ordem de R\$ 2.177.020,70 contra R\$ 1.627.146,43 de total de débitos não garantidos, o que corresponde ao percentual apontado. No entanto, esse total lançado leva em conta, além da multa aplicada na pessoa jurídica, objeto do presente processo, aquelas exigidas dos sócios Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz, contidas nos processos 10935.003897/2009-82 e 10935.003895/2009-93, respectivamente. Dessa feita, o contribuinte faz interpretação equivocada do parágrafo segundo do dispositivo legal acima citado. O limite aplica-se individualmente, para cada uma das multas, e não conjuntamente, como quer a interessada. É o que se deduz, quando a redação contém o termo “respectivamente”, a indicar que o limite incide sobre cada uma das multas, a da pessoa jurídica e a da pessoa física.*

*A impugnante também parece alegar que na base de cálculo da multa foram incluídas parcelas relativas a acréscimos legais, como multa de ofício e de mora. Tal contestação não prospera, já que, conforme visto, o auditor fiscal levou em conta somente débitos do contribuinte, por ele próprio reconhecidos.*

Diante de todo o exposto, nega a existência de nulidades, não conheço dos argumentos de inconstitucionalidade de lei e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello

CÓPIA