



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

Processo nº	10935.003897/2009-82
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.984 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	9 de dezembro de 2015
Matéria	IRPJ
Recorrente	ASSIS GURGACZ
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR. ART. 32 DA LEI 4.357/1964. DIRETORES E DEMAIS MEMBROS DA ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR. REGIME SOCIETÁRIO. IRRELEVÂNCIA.

A multa regulamentar, tipificada no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, incide sobre os diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, sem distinção quanto ao regime societário da empresa autuada, alcançando inclusive sociedades limitadas, sendo descabida a interpretação que restringe a incidência a administradores de sociedade anônima.

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

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 confissão ou lançamento, prescindindo da existência de execução fiscal ou de inscrição do débito em dívida ativa.

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 jurídica que distribuiu os lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento o montante de R\$ 327.078,34; remanescendo como multa regulamentar o valor de R\$ 526.400,00 (R\$ 853.478,34 - R\$ 327.078,34), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES e DEMETRIUS NICHELE MACEI.

Relatório

Assis Gurgacz recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Curitiba/PR, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata o processo de autos de infração de multa por recebimento de participações por empresa em débito não garantido, lavrada contra a pessoa física do sócio da empresa.

2. O auto de infração de multa (fls. 02/08) exige o recolhimento de R\$ 853.478,34 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 – recebimento de rendimentos de participações por empresa em débito não garantido, lavrada em 01/06/2009. 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 inciso II do RIR/99.

3. Cientificada em 02/06/2009, conforme fls. 03 e 08, tempestivamente, em 01/07/2009, foi interposta impugnação aos lançamentos, às fls. 79/125, através de seu procurador, procuração às fls. 128/129, acompanhada do documento de fls. 130/174, 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. 09, 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 o CPF da impugnante, 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 da pessoa física, pois se trata de outro sujeito passivo;

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. Acrescenta que o art. 8º, do mesmo diploma, explicita que deve ser emitido um Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPFEx) para fiscalizar outro em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

sujeito passivo, sendo totalmente nula a autuação por falta de MPF para autuar a pessoa física dos sócios;

f. Cita decisão 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 procedural 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 2009.70.05.0014899/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 multar os sócios ou a pessoa jurídica 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 contribuintes 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; além disso, o crédito tributário se torna indevido, ainda, em face de que o débito é da Pessoa Jurídica e não dos Sócios, pois não há como exigir da pessoa física, sem lei, que garanta débito pertencente à pessoa jurídica, da qual é sócio;

Inaplicabilidade do art. 32 da Lei 4.357/64 ao sócio de empresa constituída por quotas de responsabilidade limitada tipicidade que só resta configurada em caso de sociedade anônima. Eleição errônea do sujeito passivo.

q. Argumenta que a autuação também é nula de pleno direito em face da inaplicabilidade da multa ao sócio de empresa constituída por quotas de responsabilidade limitada;

r. Sustenta que a previsão constante no art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64 é clara no sentido de que a multa cumulada só cabe aos "Diretores e Membros da Administração Superior", o que restringe a hipótese de incidência da norma aos casos de sociedades anônimas;

s. Volta a citar o acórdão nº 10421.178, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em que foi expressamente declarada a inaplicabilidade do art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64 para multar os sócios de empresas constituídas sob quotas de responsabilidade limitada;

t. Relata que, no caso dos autos, foi aplicada cumulativamente a multa à pessoa jurídica e também aos sócios quotistas, muito embora a sociedade seja constituída por quotas de responsabilidade limitada, o que não é admitido pelo no art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64, que, como visto, somente se aplica aos casos em que a pessoa jurídica esteja constituída sob a forma de Sociedade Anônima;

u. Afirma que a restrição da hipótese de incidência aos Diretores e Membros da Administração Superior das Sociedades Anônimas justifica-se até mesmo à luz do princípio do não-confisco, pois como será demonstrado mais adiante, se a norma permitisse multar a empresa em 50% do lucro ao mesmo tempo em que multasse os sócios quotistas em mais 50% do lucro recebido, ter-se-ia consumido a integralidade do rendimento auferido com a atividade econômica, atingindo em cheio o patrimônio da pessoa física que organiza as suas atividades sob a forma de empresa por quotas de responsabilidade limitada;

v. Aduz que, no caso das empresas constituídas por quotas de responsabilidade limitada e/ou firma individual, a simples punição da pessoa jurídica já é suficiente para reprovar a conduta indesejada pela lei, porque, indiretamente,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.100-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

atinge o patrimônio do sócio quotista; e que, no caso das empresas constituídas sob a forma de Sociedade Anônima, a Lei nº 6.404/76 estabelece um rígido controle da responsabilidade pelos atos de gestão dos Diretores e Membros da Administração Superior porque, no mais das vezes, essas pessoas gerindo o capital alheio, pertencente à massa de acionistas;

w. Entende que a lógica da norma, em punir a pessoa do Diretor ou Membro da Administração Superior da Sociedade Anônima, tem o nítido objetivo de desestimular a administração nociva ao patrimônio da pessoa jurídica, que nem sempre se confunde com o patrimônio do administrador, sendo evidente que a aplicação cumulativa da multa prevista na hipótese do art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64 está restrita às pessoas jurídicas constituídas na forma de Sociedade Anônima;

x. Conclui que, havendo flagrante extração da hipótese de incidência da norma invocada para fundamentar o lançamento, é de ser declarada a total nulidade do Auto de Infração, por eleição errônea do sujeito passivo;

Nulidade. Inobservância do limite global dos lançamentos, inscrito no art. 32, §2º da Lei 4.357/64 parâmetros limitativos da penalidade, estabelecidos na norma sob a qual se funda a ação fiscal;

z. 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;

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

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

cc. 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;

dd. 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;

ee. 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 a ressalva, ainda, de que o total do débito não corresponde exatamente ao valor de R\$ 1.627.146,43,

ff. 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

gg. 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;

hh. 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;

ii. Cita doutrina;

jj. 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;

kk. 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;

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

mm. 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

nn. 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;

oo. 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;

pp. 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;

qq. 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;

rr. A final, pede: 1) nulidade da ação fiscal por falta de MPF; ii) nulidade do lançamento, em vista da garantia integral do débito; iii) a nulidade integral do lançamento por extrapolar a hipótese normativa do art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64; iv) nulidade do auto de infração, pela falta de aplicação dos parâmetros da norma invocada; v) o reconhecimento de que a interpretação dada pelo fisco tornou a norma incompatível com princípios constitucionais. Sucessivamente, requer a anulação integral do presente auto de infração, pois só o auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica (PAF nº 10935.003896/2009-38) já extrapolou o teto legal, que, no caso dos autos é de R\$ 813.573,21, que equivale a 50% do valor total do suposto débito não garantido da pessoa jurídica, em obediência ao art. 32, §2º, da Lei nº 4.357/64, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051/04 e, ainda, pela falta de definição do que vem a ser débito não garantido, não se podendo cobrar multa sobre multa, sem lei que contemple tal situação.

4. É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 06-38.026 (fls. 181-203) de 13/09/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR. ART. 32 DA LEI 4.357/1964. DIRETORES E DEMAIS MEMBROS DA ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR. REGIME SOCIETÁRIO. IRRELEVÂNCIA. A multa regulamentar, tipificada no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, incide sobre os diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, sem distinção quanto ao regime societário da empresa autuada, alcançando inclusive sociedades limitadas, sendo descabida a interpretação que restringe a incidência a administradores de sociedade anônima.

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 jurídica que distribuiu os lucros.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 21/09/2012 (A.R. de fl. 207) a interessada interpôs recurso voluntário em 15/10/2012 (fls. 208-253) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

Por entender pela necessidade de se analisar as DCTFs relativas aos anos-calendário 2006 e 2007, conforme extrato de fl. 253 (numeração eletrônica) do processo nº 10935.003896/2009-38, relativas à pessoa jurídica de ASGEL Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda, CNPJ 04.238.704/0001-58, esta Turma resolveu baixar o processo em diligência, Resolução nº 1402-000.262, de 04/06/2014, para que tais documentos fossem analisados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata o processo de autos de infração de multa por recebimento de participações por empresa em débito não garantido, lavrada contra a pessoa física do sócio da empresa. Por ocasião da mesma ação fiscal, foram lavrados autos de infração de multa da mesma natureza, contra a pessoa jurídica (processo nº 10935.003896/2009-38) e contra a pessoa física de outro sócio (processo nº 10935.003895/2009-93).

O processo nº 10935.003896/2009-38, cuja interessada é a empresa ASGEL Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda, encontra-se neste CARF com Recurso Especial de Divergência interposto pela interessada, admitido parcialmente. O recurso voluntário foi julgado em desfavor da interessada pela 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária desta 1^a Sessão de Julgamento, Acórdão 1302-00.845, de 15/03/2012. Veja-se a ementa daquele acórdão.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006, 2007

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;

Quanto ao processo nº 10935.003895/2009-93, cuja interessada era Nair Ventorin Gurgacz, verifica-se que foi encerrado após julgamento de 1^a instância que considerou improcedente a autuação, por entender não comprovado que a autuada era diretora ou que participasse da administração superior da empresa.

Passo à análise do presente processo.

Da preliminar de nulidade por falta de mandado de procedimento fiscal (MPF)

Quanto à preliminar de nulidade por falta do MPF, entendo que não merecem acolhimento as alegações da Recorrente. Nesse sentido, adoto os fundamentos da decisão recorrida para afastar a nulidade argüida na forma a seguir transcrita.

6. Preliminarmente, o impugnante pede a nulidade do lançamento, por falta de MPF, com o seguinte arrazoado: i) 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; ii) 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; iii) foi constatado que o sistema informa inexistir MPF para o CPF da impugnante, 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 da pessoa física, pois se trata de outro sujeito passivo; iv) 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; v) o art. 8º, do mesmo diploma, explicita que deve ser emitido um Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPFEx) para fiscalizar outro sujeito passivo, sendo totalmente nula a autuação por falta de MPF para autuar a pessoa física dos sócios. Cita decisões do Conselho de Contribuintes. Conclui ser nulo o procedimento fiscal.

7. Inicialmente, cabe esclarecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

"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.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio. (Grifou-se).

8. Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa somente pode ser cogitado em face de despachos e decisões. Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio.

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

10. Também não há qualquer irregularidade no fato de constar, no MPF (cópia juntada à fl. 180), 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.

11. 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, ou que o MPF lavrado contra pessoa jurídica não seria apto para lançar multa contra pessoa física, ainda assim, não haveria causa para nulidade. Há que se ressaltar que o Mandado de Procedimento Fiscal é, precípua mente, 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 CARF, conforme atestam os seguintes acórdãos:

Número do Recurso: 151079

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Número do Processo: 16327.000493/200124

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Recorrida/Interessado: 8ª TURMA/DRJSÃO

PAULO/SP I

Data da Sessão: 24/01/2008 01:00:00

Relator: Albertina Silva Santos de Lima

Decisão: Acórdão 10709284

Resultado: OUTROS OUTROS

Texto da Decisão: Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidades, vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barreto 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/

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

Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DF n° 21718

Ementa: Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1996

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FALTA DE EMISSÃO DE MPFD 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/DRJPORTO ALEGRE/RS

Data da Sessão: 06/03/2008 00:00:00

Relator: José Raimundo Tosta Santos

Decisão: Acórdão 10248948

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)

[...]

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Da sujeição passiva do sócio administrador.

Pugna o Recorrente pela inaplicabilidade do art. 32 da Lei 4.357/64 ao sócio de empresa constituída por quotas de responsabilidade limitada, que se aplicaria somente em caso de sociedade anônima.

Sustenta que a previsão constante no art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64 é clara no sentido de que a multa cumulada só cabe aos "Diretores e Membros da Administração Superior", o que restringe a hipótese de incidência da norma aos casos de sociedades anônimas.

Cita o acórdão nº 104-21.178, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em que foi expressamente declarada a inaplicabilidade do art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64 para multar os sócios de empresas constituídas sob quotas de responsabilidade limitada.

Aduz que, no caso das empresas constituídas por quotas de responsabilidade limitada e/ou firma individual, a simples punição da pessoa jurídica já é suficiente para reprovar a conduta indesejada pela lei, porque, indiretamente, atinge o patrimônio do sócio quotista; e que, no caso das empresas constituídas sob a forma de Sociedade Anônima, a Lei nº 6.404/76 estabelece um rígido controle da responsabilidade pelos atos de gestão dos Diretores e Membros da Administração Superior porque, no mais das vezes, essas pessoas gerindo o capital alheio, pertencente à massa de acionistas.

Entende que a lógica da norma, em punir a pessoa do Diretor ou Membro da Administração Superior da Sociedade Anônima, tem o nítido objetivo de desestimular a administração nociva ao patrimônio da pessoa jurídica, que nem sempre se confunde com o patrimônio do administrador, sendo evidente que a aplicação cumulativa da multa prevista na hipótese do art. 32, §1º, inciso II, da Lei nº 4.357/64 está restrita às pessoas jurídicas constituídas na forma de Sociedade Anônima.

Com efeito, entendo descabidas as alegações do Recorrente quanto a este tópico.

Veja-se o art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, que introduziu a multa regulamentar objeto do lançamento:

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 impôsto, 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)

Depreende-se da leitura do parágrafo primeiro, que a multa é devida tanto para a pessoa jurídica que distribui indevidamente o lucro, quanto para as pessoas físicas dos diretores e demais membros da administração superior que receberam irregularmente a quantia.

Quanto ao argumento de que a hipótese de incidência da norma seria restrita aos casos de sociedades anônimas, traz o Recorrente, em sua defesa, o acórdão nº 104-21.178, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, juntado às fls. 169/174. Veja-se a fundamentação daquela decisão para afastar a incidência da multa para o sócio de sociedade limitada:

Entendo que a simples leitura dos dispositivos pertinentes ao tema, permite afirmar que, ocorrida a hipótese de incidência, ou seja, proibição de distribuição de lucros enquanto existentes débitos não garantidos, a penalidade pode ser lançada: sempre, contra a pessoa jurídica, e, cumulativamente, apenas contra diretores e membros da administração superior. Sem dúvida alguma, os termos “diretores e membros da Administração Superior” somente podem encontrar representação nas sociedades anônimas, isto pela responsabilidade pessoal e direta pelos atos de gestão que lhes são imputadas pela lei e, assim mesmo, apenas em relação aos valores de que tenham sido beneficiários. Portanto, estando a recorrente no pólo passivo da obrigação na qualidade de sócia de empresa constituída por quotas de responsabilidade limitadas e titular de empresa individual, não pode a ela ser endereçada a penalidade, sob pena de se avançar em hipótese de incidência não prevista na norma.

Com efeito, entendo que essa não é a melhor interpretação que se pode extraír da norma em questão.

Segundo a lógica adotada pelo Recorrente, apoiada pelo voto acima transscrito, somente as sociedades anônimas seriam administradas por diretores e membros da Administração Superior; ou, pelo menos, que as sociedades limitadas não possuem diretores nem membros da alta administração.

Ademais, do ponto de vista da lei tributária, essa exegese não se sustenta, já que o art. 32 da Lei nº 4.357/1964 não faz qualquer distinção nesse sentido.

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

Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Além disso, desconheço qualquer norma tributária que estabeleça alguma diferença de tratamento entre os administradores de sociedades anônimas e os de sociedades limitadas, no que tange a responsabilidades. É o que ocorre, por exemplo, na disciplina das responsabilidades tributárias, fixada no CTN, artigos 135 e 137, em que o legislador elegeu hipóteses de responsabilidade de terceiros e por infrações, envolvendo a figura dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, sem estabelecer nenhuma diferenciação quanto ao regime societário da empresa contribuinte.

E mesmo do ponto de vista da lei comercial, tal discriminação é igualmente indefensável. O diretor ou administrador, tanto da SA quanto da limitada, possuem a mesma função, que é dirigir os negócios da empresa e manifestar a vontade da pessoa jurídica em suas relações com outras entidades. Para tanto, é indiferente se a direção do empreendimento é efetivada por meio de uma única pessoa, como o sócio-administrador, ou se há uma estrutura mais complexa, semelhante a de uma sociedade anônima. Em matéria de responsabilidade, os deveres de um e de outro são os mesmos, sendo pautados pela diligência e lealdade. Em caso de descumprimento de seus deveres, o administrador será responsabilizado pelo ressarcimento dos danos sofridos pela sociedade, seja ela anônima ou limitada. Essas são, em linhas gerais, as lições extraídas da doutrina de Fábio Ulhoa Coelho, na sua obra *Curso de Direito Comercial*. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 438441, a seguir transcritas:

Diretoria (ou, como era comumente chamada antes do Código Civil de 2002, “gerência”) é o órgão da sociedade limitada, integrado por uma ou mais pessoas físicas, cuja atribuição é, no plano interno, administrar a empresa, e, externamente, manifestar a vontade da pessoa jurídica. São os administradores (também chamados diretores) da sociedade, identificados no contrato social ou em ato apartado. [...] Quando a limitada explora atividade econômica de pequena ou média dimensão, são os próprios sócios (ou parte deles) que exercem, indistintamente, os atos de administração, agindo em conjunto ou separadamente. Uma situação corriqueira, aliás, é a do sócio majoritário empreendedor como o único administrador. Na medida, contudo, em que a sociedade se dedica a atividades de maior envergadura, a administração da empresa se torna mais complexa, e reclama maior grau de profissionalismo. [...] Nada impede que a sociedade limitada adote uma estrutura administrativa complexa, semelhante à da anônima, dotada, por exemplo, de conselho de administração. Basta, para tanto, que a maioria societária o entenda conveniente ao bom desenvolvimento dos negócios sociais. [...] O administrador da limitada tem os mesmos deveres dos administradores da anônima: diligência e lealdade.

Se descumprir seus deveres, e a sociedade, em razão disso, sofrer prejuízo, ele será responsável pelo ressarcimento dos danos.

Por fim, também considero descabido o argumento de que, no caso das sociedades limitadas, a simples punição da pessoa jurídica já seria suficiente para reprovar a conduta indesejada pela lei, porque, indiretamente, atingiria o patrimônio do sócio quotista. Em primeiro lugar porque o administrador nem sempre é sócio da empresa, conforme se deduz do art. 1.019 do CC; em segundo, porque pode haver distribuição indevida somente para alguns sócios-administradores, e neste caso, apenas estes deverão ser punidos.

Pelo exposto, não vejo mácula no lançamento em nome do autuado, Assis Gurgacz, sócio administrador da Asgel Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda.

Da multa aplicada com base no art. 32 da Lei 4.357/64 em face da garantia de crédito tributário em sede de execução fiscal

Pugna o Recorrente pela inaplicabilidade do art. 32 da Lei 4.357/64 em face da garantia do crédito tributário em sede de execução fiscal.

Em síntese, argumenta que:

- i) considerando as prerrogativas processuais do contribuinte, que lhe são disponibilizadas pelas garantias constitucionais do devido processo legal, 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;
- ii) 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 procedural 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;
- iii) 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;
- iv) 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 2009.70.05.0014899/PR, que tramitou na 2ª Vara Federal de Cascavel, tendo nomeado bem à penhora em valor muito superior ao crédito tributário, conforme Anexo III;
- v) a fiscalização jamais poderia multar os sócios ou a pessoa jurídica 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 constitucionalidade 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;

- vi) é inadmissível que venha a lei ordinária tolher o direito dos contribuintes 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;
- vii) 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;
- viii) o crédito tributário se torna indevido, ainda, em face de que o débito é da Pessoa Jurídica e não dos Sócios, pois não há como exigir da pessoa física, sem lei, que garanta débito pertencente à pessoa jurídica, da qual é sócio.

Com efeito, também neste ponto não vislumbra sucesso na argumentação da defesa.

Pela análise do art. 32 da Lei nº 4.357/64 infere-se que o legislador ressalvou 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. Confiram-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 esse que 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)

Neste Conselho, há registros de acórdãos na mesma linha de raciocínio. Veja-se:

RECURSO VOLUNTÁRIO: MULTA REGULAMENTAR – É devida a multa de 50% sobre o valor distribuído aos sócios quando houver débito não garantido com a União e suas Autarquias de Previdência e Assistência Social, limitada à

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200 de 14/08/2011
Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

metade do referido débito. (Art. 32 da Lei 4.357/64 c/ redação dada pela Lei 11.051/2004). As penalidades não estão sujeitas às regras de não confisco próprias dos tributos, pois com esses não se confundem.(Art. 3º CTN.). (Acórdão 105-16490, de 23/05/2007)

MULTA REGULAMENTAR – DÉBITO NÃO GARANTIDO PARA COM A FAZENDA NACIONAL – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – cabível a aplicação da multa regulamentar estabelecida no artigo 32 da Lei nº 4.375/1964, em função de ter a pessoa jurídica distribuído rendimentos de participações estando em débito não garantido, para com a Fazenda Nacional, por falta de recolhimento de tributo no prazo legal. RO Negado e RV Provido em Parte. (Acórdão 101-96215, de 14/06/2007)

Não socorre ao litigante nem mesmo a decisão deste Conselho, por ele citada. Conforme se deduz da ementa abaixo transcrita, entendeu-se naquele julgado que não cabe a multa para débitos com exigibilidade suspensa pelo parcelamento, no que concordam os membros daquela e.Turma com a orientação da Cosit acima comentada, mas nada disseram acerca de eventual limitação a débitos inscritos em dívida ativa.

MULTA REGULAMENTAR - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – DÉBITOS SEM GARANTIA – PARCELAMENTO – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE Como o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário não há impedimento à distribuição de lucros e, portanto, afastada a hipótese de incidência prevista na norma ensejadora da penalidade. MULTA REGULAMENTAR – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – DÉBITOS SEM GARANTIA – PROIBIÇÃO. Incabível a imposição da penalidade nos sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nos titulares de empresas individuais, vez que as hipóteses de incidência estão dirigidas sempre às pessoas jurídicas e, cumulativamente, apenas aos diretores ou membros da alta administração, que são cargos/funções próprios das sociedades anônimas, isto pela responsabilidade pessoal e direta pelos atos de gestão que lhes são imputadas pela Lei e, assim mesmo, apenas em relação aos lucros de que tenham sido beneficiários. MULTA REGULAMENTAR - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – DÉBITOS SEM GARANTIA – APLICAÇÃO TEMPORALIDADE. Inaplicável a penalidade quando os lucros forem distribuídos antes da existência ou conhecimento de eventuais débitos que, por óbvio, não poderiam ostentar garantias. (104-21178, de 10/11/2005)

Rejeita-se, pois, a tese do Recorrente de que a multa seria aplicável em caso de débitos exigíveis somente no curso de execução fiscal, ou a partir da inscrição em dívida ativa. Conforme se viu, o legislador não fez qualquer ressalva com esse alcance.

Da alegada nulidade do lançamento porque na época da distribuição dos lucros não havia débito regularmente constituído.

Em que pese o Recorrente ter alegado nulidade, entendo que o assunto

Documento assinado digitalmente conforme MP-9.2-200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme a já citada Nota Técnica Cosit nº 2, de 01/02/2006, cabe a imposição da multa em questão nas situações em que o crédito tributário é constituído pelo lançamento ou confessado.

O Recorrente, por seu turno, sustenta que na época em que houve a distribuição dos lucros nem sequer havia débito regularmente constituído, o que, a luz do art. 32 da Lei 4.357/64, autorizava (ou não proibia) a distribuição de lucros.

A matéria possui precedentes neste Conselho. Veja-se o Acórdão nº 105-16.069, de 18/10/2006, da então 5ª Câmara/1º CC.

MULTA REGULAMENTAR - PROIBIÇÃO DE DISTRIBUIR RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES - A multa prevista no artigo 975 do RIR/99, só é aplicável no caso de distribuição de lucros quando o contribuinte estiver em débito com a União em relação a tributos definitivamente constituídos, não sendo devida nos casos débitos decorrentes de lançamentos de ofício ainda não definitivamente constituídos. (Art. 975 c/c 889 do RIR/99).

Com efeito, entendo assistir razão em parte ao Recorrente quanto a esse ponto. Na hipótese dos autos, os débitos que deram origem à contestada multa foram constituídos mediante confissão de dívida, via declaração em DCTF pessoa jurídica A CNPJ 04.238.704/0001-58.

Em pesquisa na base de dados de DCTFs (impressão de tela juntada à fl. 253) constata-se 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).

Observa-se também, que houve inscrição em dívida ativa desses créditos tributários, efetivada em 11/12/2008, conforme fls. 91, 93, 96, 99 e 101, todos do processo nº 10935.003896/2009-38.

Assim, há que se considerar que a DCTF do período mais antigo (primeiro semestre de 2006), entregue somente em 16/10/2006, fls. 266/301, estabelece o marco inicial a partir do qual se considera a existência de débitos confessados pelo Autuado. Antes disso, há que se excluir da base de cálculo da multa os lucros distribuídos, posto que não há débitos confessados ou constituídos por lançamento.

Compulsando as DCTF acostadas aos autos, fls. 266/373, por ocasião da diligência determinada, verifica-se que, de fato, os débitos considerados no lançamento encontram-se lá confessados.

Com efeito, a planilha de cálculo da multa em apreço encontra-se no anexo I, fls. 19 a 22. A parcela da multa aplicada, relativa ao lucro distribuído até 15/10/2006, monta em R\$ 327.078,34, que deve ser excluída do total de R\$ 853.478,34, remanescendo a multa de R\$ 526.400,00 (853.478,34 - 327.078,34).

Da base de cálculo da multa.

Outro argumento do Recorrente diz respeito ao limite estabelecido pelo § 2º

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
do art. 32 da Lei 4.357, abaixo transcrita:

Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 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 que esse limite é global e deve abranger a totalidade das multas aplicadas (na pessoa jurídica e nas pessoas físicas).

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

35. O interessado alega ainda a inobservância do limite global dos lançamentos, inscrito no art. 32, §2º da Lei 4.357/64, que igualmente considero matéria de mérito, ainda que manifestada como preliminar. 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. 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. Demonstra resumo de cálculos, em que se verifica que não foi observado o mencionado teto. Reclama que, ao final, a multa aplicada acabou equivalente a 133% do valor do suposto débito não garantido, conforme tabela demonstrativa. 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. 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. 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 a ressalva, ainda, de que o total do débito não corresponde exatamente ao valor de R\$ 1.627.146,43. Conclui pela nulidade do auto de infração, que desobedeceu aos limites globais do lançamento impostos pela lei 11.051/2004.

36. Com relação à base de cálculo da multa, o contribuinte formulou a seguinte defesa: i) 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; ii) 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; iii) se devido fosse, o crédito tributário, em face do princípio da razoabilidade, o débito seria apenas o valor original dos tributos declarados à RFB, sem levar em conta os acréscimos legais; iv) 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.

37. Não prevalecem os reclamos do litigante.

38. A base de cálculo da indigitada multa é fixada pelos parágrafos primeiro e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente
em 08/01/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/01/2016 por LEONA
RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a penalidade se aplica sobre 50% das remunerações distribuídas, limitadas à metade do valor total dos débitos não garantidos existentes:

§ 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)

39. Examinando-se a planilha de fls. 20/23, 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\$ 853.478,34 de multa regulamentar, com R\$ 2.985.760,00 de lucros distribuídos.

40. Na peça de defesa, o 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. 98, 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 física do sócio Assis Gurgacz, objeto do presente processo, aquelas exigidas da pessoa jurídica Asgel Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda e da sócia Nair Ventorin Gurgacz, contidas nos processos 10935.003896/200938 e 10935.003895/200993, 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 o interessado. 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.

41. O 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.

42. Pelo exposto, reputo correta a base de cálculo da multa regulamentar, sendo indevida qualquer redução.

43. Finalmente, destaco a presença de fato relevante que vem a reforçar a decisão pela procedência da autuação. A exigência da multa regulamentar, lavrada contra a pessoa jurídica Asgel Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda, discutida no processo nº 10935.003896/200938, já foi julgada em segunda instância. O recurso voluntário foi desprovido por unanimidade, pelo acórdão nº 130200.845, proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, em 15/03/2012, conforme atestam as seguintes ementas:

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.

Nego provimento ao recurso quanto a esse ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar do lançamento o montante de R\$ 327.078,34, remanescendo como multa regulamentar o valor de R\$ 526.400,00 (=R\$853.478,34 – R\$327.078,34).

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

CÓPIA