



Processo nº 11516.004306/2007-26
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.946 – CSRF / 2^a Turma
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente INCEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL, ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA EM DÉBITO COM UNIÃO NÃO GARANTIDO. PROVISÃO CONTÁBIL. MULTA.

Considera-se “estar em débito”, para fins do disposto no artigo 52 da Lei 8.212/91, dentre outras circunstâncias, o provisionamento contábil de contribuições destinadas à seguridade social sem o correspondente recolhimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator) e João Victor Ribeiro Aldinucci, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Mauricio Dalri Timm do Valle (suplente convocado(a)), Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

01 - Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 2202-008.020, julgado em 11/03/2021 pela C. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa Seção, que negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte. A presente autuação, de acordo com o relatório da decisão recorrida teve por objeto “(...) trata-se de autuação pela constatação de que a contribuinte “distribuiu lucro estando impedida de fazê-lo, por possuir débitos em aberto inscritos na Previdência Social” na ocasião da distribuição, bem como, por possuir pendência de recolhimentos a serem efetuados (...”).

02 - A ementa do Acórdão de recurso voluntário está assim transcrita e registrado, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ESTANDO EM DÉBITO COM A SEGURIDADE SOCIAL. MULTA.

Constitui infração prevista no Regulamento da Previdência Social, passível de multa, a distribuição de lucro estando a pessoa jurídica em débito com a seguridade social. Consideram-se débitos, para fins de aplicação da penalidade, desde que não estejam com a exigibilidade suspensa, a NFLD e o Auto de Infração transitados em julgado na fase administrativa, o LDC inscrito em dívida ativa, o valor lançado em documento de natureza declaratória não-recolhido e a provisão contábil de contribuições previdenciárias não-recolhidas/

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LEIS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de constitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

PROCESSUAIS NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo e tampouco cerceamento de defesa.”

03 - Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 852/858 foi dado seguimento ao recurso do contribuinte para questionar a seguinte matéria: **a) multa por distribuição de lucros enquanto em “débito” com a Previdência Social com base em provisões de contribuições previdenciárias não recolhidas lançadas na contabilidade da empresa.** Foi apresentada contrarrazões pela PGFN às e-fls. 864/871.

04 – Esse o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Rissó – Relator

Conhecimento

05 – O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade em relação ao paradigma Ac. 2401-002.478 e 9202-008.689.

Mérito

06 – No caso houve a autuação relacionada a essa multa em dois exercícios 2003 e 2004. Quanto a multa do exercício de 2004 a I. DRJ entendeu por afastá-la, entendendo não restar comprovado débitos em nome da empresa, mantendo-a no exercício de 2003 da seguinte forma:

“Feitas essas considerações, vejamos quanto a existência ou não de débito impeditentes da distribuição dos lucros nos anos-calendário 2003 e 2004.

Como se viu, a impugnante confirma a existência de débitos com a Previdência Social até julho de 2003. Todavia, de acordo com o relatório fiscal, no ano de 2003 o Balanço Patrimonial registrou débitos nas seguintes contas: 14611 - INSS Terceiros (R\$ 75.668,88) e 2588 - INSS a Recolher (R\$ 216.601,64). Tal fato não foi contraditado pela defesa, que alegou, no que refere ao período posterior a julho de 2003, a adesão ao PAES, e, ainda, que os créditos constituídos em seu nome se encontravam com a exigibilidade suspensa.

Assim, no que refere ao ano de 2003, embora as demonstrações contábeis tenham evidenciado a existência de lucros acumulados, restou comprovado pela auditoria fiscal que a empresa distribuiu participação nos lucros ao sócios estando em débito para com a Seguridade Social.

Diversamente, não restou comprovado pela fiscalização a existência de débitos para com a Previdência Social no ano de 2004.” (grifei)

07 – Por sua vez o voto recorrido da C. Turma diz o seguinte quanto a matéria debatida nos autos:

“Requer a recorrente o cancelamento de parte do valor remanescente da multa aplicada sob argumento de que parcela dos débitos apontados como em aberto, quando da distribuição dos lucros, teriam sido incluídos, no ano de 2003, em Programa de Parcelamento Especial (PAES) . Argumenta que:

(...) omissis

Verifica-se que no recurso apresentado, assim como na peça impugnatória, a contribuinte não nega especificamente a ocorrência de distribuição de lucros, assim como, que no ano-calendário de 2003, possuía débitos que atestam a irregularidade apontada como ensejadora da penalidade objeto do presente lançamento. Tal constatação é ratificada pelo pedido de redução da multa aplicada, conforme parte do recurso acima reproduzido, onde fica claro o reconhecimento da prática da infração.

Apesar de repetidas vezes afirmado pela contribuinte, tanto na peça impugnatória, quanto no recurso, não consta dos autos qualquer documento que ateste a sua inclusão, em julho de 2003, no aludido Parcelamento Especial (PAES) e, especificamente, quais seriam os débitos incluídos em eventual parcelamento. Por outro lado, é fato que a contribuinte possuía débitos em aberto em 31/12/2003. Débitos esses relativos ao período de 1999 a 2004 e que somente foram objeto de formalização (LDC nº 35.516.012-9 e NFLD's nºs 35.516.013-7 e 35.516.014-5) em 2004.

Conforme relatado, no julgamento de piso, por falta de comprovação de débitos, foi afastada do lançamento o valor da multa correspondente ao ano-calendário de 2004. Além de tal expurgo, foi recalculado o valor da autuação com base na Lei nº 11.941, de 2009 (conversão da MP 449/2008), que alterou os critérios de aplicação da multa, passando a incidir sobre o valor do débito, uma vez que tal recálculo se mostrou mais benéfico à contribuinte. Dessa forma, foi estabelecido um comparativo entre o valor original da multa, calculado sobre o lucro distribuído em 2003, segundo a legislação vigente à época da autuação, e o valor da multa conforme a nova legislação. Foi esclarecido pela autoridade julgadora de piso que, para esse comparativo, considerou-se como débito justamente aquele verificado na conta “INSS a Recolher”. Portanto, o valor da multa foi apurado com base no saldo contábil da respectiva conta do passivo utilizada para registro dos valores devidos a título de contribuição previdenciária. Entretanto, sob a não provada alegação de que todos os seus demais débitos encontravam-se parcelados junto ao PAES, requer a autuada que seja desprezado o valor constante de sua contabilidade e considerados apenas os valores relativos às LDC e NFLD's acima referenciadas. Afirma que tais débitos seriam os únicos ainda pendentes, apesar de sequer explicar porque não teriam sido incluídos no Parcelamento Especial, uma vez que se referem ao período de 1999 a 2004. (grifei)"

07 – Pelo teor da r. decisão da I. DRJ e da C. Turma recorrida entenderam por débitos os valores consignados na contabilidade como “a recolher”, pelo contribuinte para manutenção da multa.

08 – Contudo, entendo que não pode-se considerar tal registro meramente contábil como “débito” para fins de aplicação da multa regulamentar no art. 32, da Lei 4.257/1964 sendo que esse relator tem entendimento bem restritivo quanto ao conceito de débito indicado na legislação tal como indicado no Ac. 9202-009.860 j. 20/09/2021 de minha relatoria com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 2003, 2004, 2005

MULTA REGULAMENTAR. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DÉBITOS

GARANTIDOS. ALCANCE.

A multa prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/1964, pressupõe que a pessoa jurídica, no momento da distribuição, tenha débitos sem garantia inscritos em Dívida Ativa da União e em execução judicial, o que não se aplica ao presente caso.

09 – Da mesma forma o Ac. 9202-003.194 j. 08/05/2014 Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira:

“Ao analisar a demanda, fixando nos esclarecimentos da própria fiscalização, o julgador de primeira instância, inferiu que o débito foi formalizado através da provisão contábil de contribuições previdenciárias não recolhidas, registrada na contabilidade da contribuinte.

Ovidou-se, porém, a autoridade lançadora e, bem assim, a nobre Procuradoria que o simples fato de constar da contabilidade da contribuinte contribuições a recolher, não implica dizer que o crédito previdenciário encontra-se constituído, o que só ocorrerá com a formalização do lançamento ou a partir de declarações específicas de dívida.

Em outras palavras, nessa hipótese, não há se falar em créditos tributários capazes de impedir a distribuição de lucros, na forma do artigo 52, inciso II, da Lei nº 8.212/91. Com efeito, somente com a constituição definitiva dos eventuais débitos registrados na escrituração contábil da contribuinte, após todo trâmite do processo administrativo fiscal e decisão transitada em julgado confirmado a procedência do lançamento, é que se poderá inferir com a segurança que o caso

exige, ser a contribuinte devedora da Seguridade Social, na linha do que restou decidido no Acórdão recorrido.

10 – No mesmo sentido e utilizando como razões complementares de decidir a decisão no Ac. 2301-002.682 j. 17/04/2012 confirmado pelo voto da CSRF de 9202-008.689 j. 23/06/2020 Redator Designado o Conselheiro Damião Cordeiro De Moraes, *verbis*:

“2. No presente caso em 04/09/2006 foi lavrado Auto de Infração, tendo em vista que a fiscalização constatou que a empresa teria atribuído e distribuído lucros aos sócios cotistas, estando em débito com a Previdência Social. Os débitos são referentes a suposta distribuição de lucros no ano de 2004.

3. A seu turno, posiciona-se a nobre relatora no sentido de que é vedada a distribuição de lucros aos sócios por empresa em débito com a Previdência Social.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

“TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.

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

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

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

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

ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI N.º 11.941/2009

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

“Art. 52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

14. Com efeito, ao asseverar que “às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964”, alterou o campo normativo que serviu como base para a autuação fiscal, pois o termo “débito não garantido” deve ser compreendido como crédito já devidamente constituído e em fase que possa ser exigido pelo fisco.

15. Além do mais, a compreensão da expressão “débito não garantido” se aproxima em seu campo interpretativo da Lei 6.830/80, que trata da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública nos remetendo a possibilidade de assegurar o juízo pelo suposto devedor e suas diversas modalidades para garantia do débito nos termos do artigo 8º e 9º da referida Lei.

16. Assim, para efeito da vedação à distribuição dos lucros não se pode considerar o simples “apontamento” de débitos na contabilidade do contribuinte como empecilho à distribuição de lucros, nos termos do dispositivo legal previdenciário analisado. 17. Ajuda a formar minha convicção a redação do §2º do art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, que assevera que a multa fica limitada a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

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

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

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

c) (VETADO).

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

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

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

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

18. Vale ressaltar ainda, que, para o meu entendimento, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, seja qual for a hipótese prevista no art. 151 do CTN, também assegura ao contribuinte o direito de distribuir o seu lucros, dividendos ou bonificações.

Conclusão

11 – Portanto, pelo exposto conheço e dou provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Rissso

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante as bem articuladas razões do relator, peço licença para delas divergir.

Isto porque, entendo o I. Conselheiro que o simples fato de se apurar na contabilidade da contribuinte a existência de supostos débitos previdenciários, a partir de provisões contábeis com a finalidade de sua quitação, não seria capaz de autorizar a imputação da infração prevista no artigo 52, inciso II, da Lei nº 8.212/91, uma vez que somente com a constituição definitiva do crédito tributário é que se poderia inferir com a segurança que o caso exige, a existência de débitos passíveis de impedir a distribuição de lucros da empresa.

Já tive o oportunidade de relatar o tema por ocasião do julgamento do acórdão 9202-009.293, julgado na sessão plenária de 14/12/2020, ocasião em que fui vencido.

Pois bem.

Como já relatado, trata o caso de multa por descumprimento de obrigação acessória, que não se confunde, diga-se, com multa por descumprimento de obrigação principal, a exemplo daquela insculpida no artigo 44 da Lei 9.430/96.

Como é cediço, as multas por descumprimento de obrigação acessória trazem consigo normas que impõem a abstenção (o não fazer) ou a prática (o fazer) de determinada conduta, seja por que o legislador a entendeu como necessária ao exercício da atividade fiscalizatória do Estado (no caso das normas que impõem a conduta), seja por que a sua prática seria jurídica e socialmente reprovável (no caso das que impõem o não fazer).

No caso em exame, a norma que dá fundamento ao dispositivo em análise tem assento na conduta de “não fazer”, em especial, de não distribuir lucros em determinada circunstância.

Veja-se que a reprovação dessa mesma conduta foi positivada em situações outras nas quais se viu, da mesma forma e mediante a imposição de determinada sanção, necessária a salvaguarda do erário público e dos interesses sociais em detrimento do direito individual dos sócios de retirar rendimentos provenientes do capital investido. Parece-me clara e contundente a aplicação do princípio pelo qual se consagra a supremacia do interesse coletivo em face do interesse privado. Confiram-se os dispositivos, segundo as relações envolvidas:

Decreto nº 99.684/90 – normas sobre oFGTS

Art. 50. O empregador em mora para com o FGTS não poderá, sem prejuízo de outras disposições legais (Decreto-Lei nº 368, de 14 de dezembro de 1968, art. 1º):

I - pagar honorário, gratificação, pro labore, ou qualquer tipo de retribuição ou retirada a seus diretores, sócios, gerentes ou titulares de firma individual; e

II - distribuir quaisquer lucros, bonificações, dividendos ou interesses a seus sócios, titulares, acionistas, ou membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

[...]

Art. 52. Pela infração ao disposto nos incisos I e II do art. 50, os diretores, sócios, gerentes, membros de órgãos fiscais ou consultivos, titulares de firma individual ou quaisquer outros dirigentes de empresa estão sujeitos à pena de detenção de um mês a um ano (Decreto-Lei nº 368, de 1968, art. 4º).

Parágrafo único. Apurada a infração prevista neste artigo, a autoridade competente do INSS representará, sob pena de responsabilidade, ao Ministério Público, para a instauração da competente ação penal.

DL 368/68 – sobre efeitos edébitos salariais.

Art. 1º A empresa em débito salarial com seus empregados não poderá:

I - pagar honorário, gratificação, pro labore ou qualquer outro tipo de retribuição ou retirada a seus diretores, sócios, gerentes ou titulares da firma individual;

II - distribuir quaisquer lucros, bonificações, dividendos ou interesses a seus sócios, titulares, acionistas, ou membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

III - ser dissolvida.

Parágrafo único. Considera-se em débito salarial a empresa que não paga, no prazo e nas condições da lei ou do contrato, o salário devido a seus empregados.

[...]

Art. 4º Os diretores, sócios, gerentes, membros de órgãos fiscais ou consultivos, titulares de firma individual ou quaisquer outros dirigentes de empresa responsável por infração do disposto no Art. 1, incisos I e II, estarão sujeitos à pena de detenção de um mês a um ano.

Parágrafo único. Apurada a infração prevista neste artigo, o Delegado Regional do Trabalho representará, sob pena de responsabilidade, ao Ministério Público, para a instauração da competente ação penal.

[...]

Art. 7º As infrações descritas no Art.1, incisos I e II, e seu parágrafo único, sujeitam a empresa infratora a multa variável de 10 (dez) a 50% (cinquenta por cento) do débito salarial, a ser aplicada pelo Delegado Regional do Trabalho, mediante o processo previstos nos artigos 626 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo da responsabilidade criminal das pessoas implicadas.

Lei 4.357/64 –sobre IRe dá outras providências.

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:

- a) distribuir ...(VETADO)... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;
- c)(VETADO).

Parágrafo único. A desobediência ao disposto neste artigo importa em multa, reajustável na forma do art. 7º, que será imposta:a) às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem ...(VETADO)... bonificações ou remunerações, em montante igual 50% a (cinquenta por cento) das quantias que houverem pago indevidamente;b) aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) destas importâncias.

§ 1ºA 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)

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

Lei 8.212/91 – custeio previdenciário.

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34.(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

~~Art.52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.(Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)~~

Art. 52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

Note-se que a penalização da conduta, a exemplo da relacionada a débitos salariais, é prevista em situações em que o foco não se dá sobre a cobrança do débito. Percebe-se: nas relações de emprego, considera-se em débito salarial a empresa que não paga, no prazo e nas condições da lei ou do contrato, o salário devido a seus empregados. É dizer, infere-se que o mero surgimento da obrigação trabalhista, independentemente de qualquer atuação condicionante da Fiscalização do Trabalho, é circunstância em que ensejaria a aplicação da penalidade, caso houvesse retirada por parte do sócio.

Nos termos do *códedex* tributário, 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. Em outras palavras, havendo a subsunção do fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico à hipótese legal definida como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, tem-se o nascimento da obrigação tributária.

Todavia, assim havendo, faz-se necessário empregar-lhe concretude, a teor do artigo 142 do CTN, de sorte que **possa haver sua efetiva cobrança pela Fazenda Pública.**

Frise, a constituição do crédito é ato indispensável que propicia, ao fim e ao cabo, a cobrança do *quantum debeatur* por parte do Fisco.

No caso em exame, é incontroverso que o sujeito passivo possuía, **à época das retiradas dos sócios**, valores provisionados, não recolhidos, relativos a “INSS a recolher”.

Nesse ponto, abre-se um parêntese apenas para registrar que os valores lançados na contabilidade fazem prova tanto contra, quanto a favor do contribuinte, consoante se extrai do artigo 923 do RIR/99

Em termos contábeis, quando se apropria uma despesa – e com isso se tem a redução do lucro tributável para fins de IRPJ e CSLL - a exemplo daquela com a folha de salários ou com fornecedores, há a contabilização, em conta de passivo, dos valores que serão pagos aos funcionários ou aos fornecedores e daqueles valores, retidos, que deverão ser recolhidos ao erário a título de IR ou contribuições, conforme o caso.

Grosso modo, pode-se dizer, inclusive, que os valores a recolher compõem o total das respectivas despesas e, como dito, implica um valor menor a título de IR e CSLL.

Não tenho dúvida que a contabilização do valor a recolher, tal como acima, é um reconhecimento formal do nascimento da obrigação tributária. Tanto o foi, que há a alegação, já refutada entretanto, de que os aventados valores teriam sido parcelados.

O próprio sujeito passivo, após reconhecer que incidira na hipótese legal abstrata, teria registrado sua obrigação para com o Fisco, mas que, por opção, decidira não adimpli-la, reservando recursos financeiros, outrossim, para dar lastro às retiradas dos sócios. Nesse contexto, parece-me patente que a conduta perpetrada é justamente aquele reprovada e sancionada pelo legislador.

O artigo 150 do CTN impõe ao sujeito passivo o dever de, sem o prévio exame da autoridade fiscal, apurar, declarar e antecipar o pagamento do tributo. Em assim não agindo, estará sujeito à sanção específica, hoje prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.

Note-se, com isso, que para cada conduta juridicamente relevante, seja omissiva, seja comissiva, há a previsão de uma sanção específica.

Imaginar que para a subsunção do caso à hipótese legal far-se-ia necessária a constituição do crédito, não me parece ser a solução mais adequada. Explico:

Como é de conhecimento deste colegiado, a Fiscalização Tributária, como regra, não fiscaliza o cumprimento das obrigações tributárias antes de o fim do período de apuração do tributo e, muito dificilmente, dentro do próprio ano calendário a que se referem.

Caso exigida a constituição do crédito para, somente a partir daí, sancionar a distribuição dos lucros, caso o contribuinte não o confessasse, *sponte propria*, e distribuísse lucros antecipadamente, ter-se-ia por letra morta o dispositivo legal, pois sempre que ou quando o fiscal constituísse o crédito, já teria havido a prévia distribuição do lucro.

Ou seja, estar-se-ia, ao meu ver, prestigiando uma conduta juridicamente inadequada, o que, decerto, não encontra guarida no Direito.

E que não se diga que por meio de uma alegada interpretação sistêmica da lei 8.212/91, onde no § 4º de seu artigo 33, impõe a constituição do crédito por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte, haveria a fundamentação para exigir-se, no caso, a constituição do crédito.

Como já dito, a interpretação que aqui se pretende é aquela voltada ao subsistema de proteção social - a exemplo da norma que previa a atenuação de multa por não entrega da GFIP - e não aquele afeto à cobrança do crédito. Penso, assim, que são subsistemas em que há diferença, por mais tênue que seja, do ponto de vista do direito tutelado.

Também não vejo como relevante, neste caso, ter ou não havido a constituição do crédito *a posteriori*, na medida em que tampouco o seu recolhimento a destempo é hipótese legal de atenuação da multa. Ter havido, ou não, o lançamento ou confissão em nada modifica a conduta de distribuir lucros estando em débito não garantido para com a União.

Em reforço, reafirmo que, ao meu ver, “estar em débito não garantido” – ainda que não fosse essa a redação do dispositivo à época dos fatos geradores - não equivale a dizer que tenha havido, necessariamente, a constituição do respectivo crédito tributário, bastando, para tanto, que haja o reconhecimento formal e inconteste da obrigação tributária a ele correspondente.

Em outras palavras, a **não cobrança do débito**, seja lá por qual motivo tenha se dado, não tem o condão de sequer atenuar a conduta de “**distribuir lucros estando em débito**” praticada pelo sujeito passivo, dada a independência que há entre ambas.

Veja-se, seria o mesmo, *mutatis mutandi*, extraído da inteligência do enunciado de Súmula CARF nº 148, segunda a qual “No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

A aplicação desse enunciado de súmula tem dado fundamento à manutenção de multa por descumprimento de obrigação acessória, a exemplo de deixar de informar fatos geradores em GFIP, mesmo na hipótese em que a obrigação principal correlata tenha sido extinta por decadência, o que, a meu ver, reafirma a tese de que a extinção do crédito tributário ou, como neste caso, a sua não constituição, em nada afetaria a reprimenda à conduta omissiva, desde que, por óbvio, a obrigação principal não tenha sido considerada indevida.

Perceba-se, em arremate e como já destacado, que tanto a Instrução Normativa INSS nº 100/2003, quanto a SRP nº 3/2005, definiam débitos, para fins da multa aqui tratada, desde que não estivessem com a exigibilidade suspensa, **i**) a NFLD e **ii**) o AI transitados em julgado na fase administrativa, o **iii**) LDC inscrito em dívida ativa, o **iv**) valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a **v**) provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas.

Com isso, para que o contribuinte viesse a eventualmente se beneficiar da excludente de exigibilidade suspensa, far-se-ia necessário, por óbvio e antes de mais nada, que houvesse a constituição do crédito tributário. Nesse rumo, sua opção pelo mero reconhecimento contábil da obrigação tributária o colocou em um estágio anterior àquele que eventualmente lhe poderia ser vantajoso.

Forte no exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti