MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**12268.000279/2008-35**
ACÓRDÃO	9202-011.458 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LVA ENGENHARIA S/S

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial no qual não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os apontados como paradigmas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora), Maurício Nogueira Riguetti e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que conheciam. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela parte Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário **n. 2202-009.603 (fls. 267 a 271)**, e que foi admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **caracterização da situação em débito para fins de aplicação do inciso II, do art. 52, da Lei nº 8.212/91.** Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004
>
> [...]
>
> DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. PROVISÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE CERTEZA, LIQUIDEZ E EXIGIBILIDADE.
>
> O revogado art. 52 da Lei nº 8.212/91 deve ser interpretado no sentido de que a distribuição de bonificações ou participações nos lucros a acionistas, cotistas ou administradores só é vedada quando constatada a existência de débito líquido, certo e exigível, o que afasta a autuação escorada apenas na existência de provisão contábil de débito.

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à alegação de ausência de prejuízo ao erário; e na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Os autos foram encaminhados à PGFN, e fora apresentado tempestivamente o recurso das e-fls. 273 a 279. Foi suscitada a matéria: "caracterização da situação em débito para fins de aplicação do inciso II, do art. 52, da Lei nº 8.212/91".

Foram apontados como paradigmas os acórdãos nº 206-01.759 e nº 2302-01.507, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do recurso não haviam sido reformados.

Quanto ao primeiro paradigma, feita a comparação com o recorrido, verifica-se que em ambos os casos os débitos que embasaram a aplicação da multa do art. 52 da Lei 8.212/91, foram aqueles apurados na própria contabilidade da recorrente. A despeito de se tratar de situações idênticas, os e. colegiados chegaram a conclusões diametralmente opostas.

Com efeito, a Fazenda Nacional demonstrou ter havido divergência de interpretação: no recorrido, em relação ao tema em tela, decidiu-se pelo provimento do recurso do contribuinte, com amparo no entendimento de que "a distribuição de bonificações ou

DOCUMENTO VALIDADO

Original

participações nos lucros a acionistas, cotistas ou administradores só é vedada quando constatada a existência de débito líquido, certo e exigível, o que afasta a autuação escorada apenas na existência de provisão contábil de débito", ao passo que, no caso do paradigma, foi mantido o lançamento decorrente da distribuição de lucros, considerada indevida por conta, apenas, da existência de débitos inscritos na contabilidade da própria contribuinte.

Trata-se, portanto, de hipóteses fáticas similares, porém com conclusões opostas, configurando, assim, a divergência jurisprudencial em relação ao primeiro paradigma.

Compulsado o segundo paradigma, verifica-se que os débitos considerados na caracterização da infração – distribuição de lucro quando em débito com a Seguridade Social – não foram reconhecidos apenas na escrita fiscal do contribuinte, como no caso do recorrido, foram também declarados em GFIP, de modo que não há base para a comparação dos julgados. Assim, o segundo paradigma não foi considerado como apto à demonstração da divergência.

Destarte, a matéria merece seguimento à instância especial, uma vez que a divergência foi demonstrada em relação ao primeiro paradigma

É relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Todos os arestos tratam do mesmo tema, qual seja a necessidade a existência de uma provisão contábil e se ela representa uma dívida real, fática, contundente o suficiente para afetar a base de distribuição de lucros ou não. Vale dizer, existe a discussão sobre possibilidade de distribuição de lucros ou bonificação quando há contabilização de situação de débito no passivo da empresa.

Revolvendo, de forma simples, a leitura das próprias ementas do acórdão recorrido e paradigmáticos e o corpo dos votos, verificamos que no recorrido, o Colegiado entendeu não ser possível manter o lançamento tendo em vista que a simples e mera provisão de um débito não veda a possibilidade de distribuição de lucros pela empresa. No paradigma, em situação semelhante, a conclusão foi a de que é possível que o lançamento seja mantido.

Dessa forma, consigno entendimento de identificar total similitude fática e jurídica entre os acórdãos recorrido e paradigmas. Assim, resta PRESENTE a divergência jurisprudencial

DOCUMENTO VALIDADO

Original

suscitada pela Fazenda Nacional, razão pela qual deve ser dado seguimento ao Recurso Especial apresentado.

Este é o conhecimento.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Mario Hermes Soares Campos**, Redator Designado

Em que pese os sempre percucientes e bem fundamentados votos da e.Conselheira Relatora, peço vênia para apresentar respeitosa divergência quanto ao conhecimento da matéria objeto do presente Recurso Especial da Fazenda Nacional, qual seja: "caracterização da situação em débito para fins de aplicação do inciso II, do art. 52, da Lei nº 8.212/91."

Encaminhou a i.Relatora pelo conhecimento do recurso, acompanhando entendimento do Despacho de Admissibilidade, de que se tratavam, no recorrido e no paradigma 206-01.759, de situações idênticas, onde os Colegiados teriam chegado a conclusões diametralmente opostas.

Entretanto, pela análise do caso concreto objeto da presente autuação, entendo que não se trata do mesmo pressuposto presente no paradigma, conforme passo a demonstrar. Cumpre inicialmente pontuar, que no Despacho de Admissibilidade foi afastada a alegada divergência quanto ao segundo suposto paradigma (acórdão 2302-01.507). Portanto, a presente análise será baseada apenas no Acórdão 206-01.759, único paradigma admitido, e para tanto, passo à parcial reprodução de referida decisão:

Acórdão 206-01.759

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Data do fato gerador: 10/05/2006
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARTIGO 52, INCISO II, DA LEI N°8.212/91.
>
> Constitui infração à legislação previdenciária, sujeita à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, a distribuição de lucros aos sócios, estando a empresa em débito com a Seguridade Social, nos termos do artigo 52, inciso II, da Lei n°8.212/91, c/c artigo 280, inciso II, do Decreto n°3.048/99 – RPS.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 10/05/2006, nos termos do artigo 293 do RPS, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se multa no valor de R$ 785.505,81 (Setecentos e oitenta e cinco mil, quinhentos e cinco reais e oitenta e um centavos), com base nos artigos 285 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99, c/c artigo 52, parágrafo único, da Lei n°8.212/91.

(...)

Contrapõe-se à multa aplicada, em decorrência de suposto débito perante a Seguridade Social, por entender que o presente crédito previdenciário não se encontra constituído definitivamente, estando suspensa a sua exigibilidade por força do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, razão pela qual não se pode cogitar em débitos exigíveis, capazes de justificar a penalidade ora imposta.

(...)

Voto

(...)

Destarte, como restou circunstanciadamente demonstrado, a lavratura do auto de infração se deu em virtude de a contribuinte ter distribuído lucros aos sócios. estando em débito perante a Seguridade Social, infringindo o disposto no artigo 52, inciso 11, da Lei n° 8.212/91, c/c artigo 280, inciso II, do RPS, constituindo-se crédito previdenciário decorrente de multa aplicada com arrimo no artigo 285 do Decreto n° 3.048/99, c/c artigo 52, parágrafo único, da Lei n°8.212/91, que assim prescrevem:

(...)

Quanto ao argumento da contribuinte de que o presente crédito previdenciário não poderia servir de suporte à penalidade aplicada, uma vez estar com sua exigibilidade suspensa, com arrimo no artigo 151, inciso III, do CTN, mais uma vez, o insurgimento da contribuinte não merece acolhimento.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, às fls. 07, o débito junto à Seguridade Social fora constatado da análise da própria escrituração contábil da contribuinte, senão vejamos:

> *"[...J Nos mesmos livros diários e razões acima, foram verificados a existência de débito com a Seguridade Social, através de provisões de contribuições previdenciárias não recolhidas na conta do passivo n° 2.01.02.02.036 — INSS GPS a pagar (anos 2003 e 2004), e conta do passivo n° 2.01.02.02.0003 — INSS GPS a recolher (ano 2005), conforme saldos acumulados mensais para os meses de 11/2002 a 12/2005 descritos na planilha II, ou seja, meses em que deveria ter sido efetuado o pagamento (regime de caixa). [...] "*

Como se observa, não foi o crédito previdenciário *sub examine* que fundamentou a penalidade imposta. Ao contrário, foram os débitos inscritos na contabilidade da própria contribuinte que deram margem à aplicação da multa, procedimento

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> amparado pelo artigo 649, § 4°, da Instrução Normativa MPS/SRP n° 03/2005, *in verbis*:
>
> *(...)*

Conforme consta na parte acima reproduzida da decisão paradigmática, o lançamento naqueles autos decorreu do fato de que foram verificados na escrita fiscal da autuada a existência de débito com a Seguridade Social, consubstanciado em provisões de contribuições previdenciárias não recolhidas na conta do passivo n° "2.01.02.02.036 — INSS GPS a pagar" (anos 2003 e 2004), e conta do passivo n° "2.01.02.02.0003 — INSS GPS a recolher" (ano 2005), conforme saldos acumulados mensais para os meses de 11/2002 a 12/2005, ou seja, meses em que deveria ter sido efetuado o pagamento. Constatou-se assim, no paradigma, a indevida distribuição de lucros, passível de aplicação da respectiva multa, uma vez que a contribuinte estava em débito com a Seguridade Social, nos termos do artigo 52, inciso II, da Lei n°8.212/91, c/c artigo 280, inciso II, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto n°3.048, de 6 de maio de 1999).

Verifica-se dos presentes autos, que os únicos débitos de contribuições que a autoridade fiscal lançadora apontou como ensejadores de aplicação da multa por distribuição indevida de lucros, são aqueles valores lançados na contabilidade da contribuinte em contas do grupo "Passivo Circulante – Obrigações Fiscais e Sociais" (2.01.03.004.001), que foram transferidos para o grupo "Passivo Exigível a Longo Prazo – Parcelamentos Tributários", nº 2.02.03.004 – INSS, é o que consta do "Relatório Fiscal da Infração" (e.fl. 07), confira-se:

> 2. Descrição Sumária da Infração:
>
> A Empresa está sendo autuada por infração ao artigo 52, inciso II, da Lei 8.212/91 de 24.07.91, combinado com o art. 280, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n 3.048, de 06.05.99, pelo fato de dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a titulo de adiantamento, estando em débito com a Seguridade Social, conforme descrevemos a seguir:
>
> **- Valores lançados, na sua contabilidade, em contas do grupo "Passivo Circulante - Obrigações Fiscais e Sociais", nº 2.01.03.004.001 - INSS, foram transferidos para o grupo "Passivo Exigível a Longo Prazo – Parcelamentos Tributários", nº 2.02.03.004 - INSS, estes lançamentos estão no Livro Razão de 2002, de 2003 e no Balanço Patrimonial do Livro Diário no 08 de 2003, conforme anexos.**
>
> *(destaquei)*

Corroborando as informações prestadas pela autoridade fiscal lançadora no "Relatório Fiscal da Infração", foram anexadas aos autos, pela fiscalização, cópia de folhas do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Balanço Patrimonial da empresa, onde constam os referidos lançamentos contábeis (e.fls. 20 e 24) da conta "Passivo Exigível a Longo Prazo – Parcelamentos Tributários".

Conforme o art. 52 da Lei nº 8.112, de 24 de julho de 1991, com a redação vigente à época da distribuição dos lucros, era proibido à pessoa jurídica:

> 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.

A atual redação do referido dispositivo preceitua que: *"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."* Oportuna ainda a reprodução do caput art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964:

> 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;

Ao tratar da multa prevista nos referidos dispositivos, o art. 469 da revogada Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005 e o art. 263 da vigente Instrução Normativa nº 2110, de 17 de outubro de 2022, apresentam os seguintes comandos:

> **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2110, DE 17 DE OUTUBRO DE 2022**
>
> Das Multas
>
> Art. 263. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 1991, e da Lei nº 10.666, de 2003, fica o responsável sujeito a multa variável, conforme a gravidade da infração, limitada aos valores mínimo e máximo previstos no art. 283 do Regulamento da Previdência Social, de 1999, e atualizados mediante portaria ministerial, aplicada da seguinte forma:
>
> (...)
>
> V - empresa que estiver em débito não garantido com a União, no valor de 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas a título de quaisquer bonificações ou participação nos lucros; e (Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, art. 32, § 1º, inciso I; Lei nº 8.212, de 1991, art. 52; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 285)
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> **§ 2º Consideram-se débitos, para fins das multas previstas nos incisos V e VI do caput, desde que não estejam com a exigibilidade suspensa**, os constituídos mediante Notificação de Lançamento e Auto de Infração transitados em julgado na fase administrativa e LDC inscrito em dívida ativa, os valores lançados em documentos de natureza declaratória não recolhidos e a provisão contábil de contribuições sociais previdenciárias não recolhidas. (...) (negritei)

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005

(...)

Multas

Art. 649. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 1991 e da Lei nº 10.666, de 2003, fica o responsável sujeito a multa variável, conforme a gravidade da infração, limitada a um valor mínimo e um valor máximo previstos no RPS e atualizados mediante Portaria Ministerial, aplicada da seguinte forma:

(...)

VIII - cinqüenta por cento das quantias pagas ou creditadas a título de bonificação, dividendo ou participação nos lucros por empresa em débito com a Previdência Social, conforme previsto no art. 285 do RPS;

§ 4º **Consideram-se débitos, para fins da multa prevista no inciso VIII do caput, desde que não estejam com a exigibilidade suspensa**, a NFLD e o AI transitados em julgado na fase administrativa, o LDC inscrito em dívida ativa, o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas.

(...) (negritei)

Conforme se constata, tanto a revogada IN SRP nº 3, de 2004, quanto a atual IN RFB nº 2110, de 2022, preceituam que, para efeito de aplicação da penalidade relativa à distribuição indevida de lucro, serão considerados como débito a NFLD ou Auto de Infração, transitados em julgado na fase administrativa e que não estejam com a exigibilidade suspensa. Hipótese não configurada na presente situação, em que os débitos relativos às contribuições apuradas, segundo informa a própria autoridade fiscal, encontram-se parcelados, conforme atestam os lançamentos contábeis acostados aos autos pela própria autoridade lançadora, estando, portanto, com sua exigibilidade suspensa no momento da lavratura da presente autuação.

Tratando sobre o tema, em consulta formulada pela Receita Federal por intermédio de Nota Técnica, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional exarou o Parecer PGFN/CAT nº 1.265, de 26 de junho de 2006, onde destaco o seguinte excerto:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 14. Conclui-se que todos os ângulos que permitem leitura do art. 151 do Código Tributário Nacional suscitam regra cogente. Trata-se de lei complementar, que determina a inexigibilidade de recolhimento tributário, ou de quaisquer outras medidas no interesse da Administração, em face daqueles que são alcançados pela regra, e que detém autorização normativa para obtenção de certidões positivas com efeitos de negativa.
>
> 15. A vedação da distribuição de rendimentos prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, curva-se ao art. 151 do CTN, porque se trata de lei ordinária que genuflete em face de lei complementar, porque se trata de norma pretérita que deve se ajustar a norma superveniente, não obstante trate-se de norma especial, que preferiria norma geral. Necessário que se faça um juízo de adequação temporal, de aggiornamento, de modo que o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, seja lido a partir de regra superior do CTN, cristalizada no art. 151.
>
> (...)
>
> 19. É entendimento exegético consolidado que o débito para com o fisco obstaculiza a livre distribuição de benesses, por parte da pessoa artificial devedora. E ainda, o sentido de débito suporta nuances circunstanciais, a exemplo de suspensão, a propósito da realização fática das instâncias vislumbradas no art. 151 do CTN. O portador de certidão positiva com efeitos de negativa é devedor que se beneficia da suspensão da exigência, dado que o direito brasileiro não consagra a odiosa cláusula do solve et repete.
>
> (...)

Conforme se constata, a situação concreta, no presente caso, trata de hipótese em que os débitos apontados pela fiscalização, que impediriam a distribuição de lucros pelo sujeito passivo e implicaram na aplicação da multa, encontravam-se com a exigibilidade suspensa decorrente de parcelamento efetuado junto à Receita Federal.

Situação diversa temos no caso do único paradigma admitido (acórdão 206-01.759), em que o débito apurado junto à Seguridade Social, constatado da análise da escrituração contábil da contribuinte, não se encontrava com exigibilidade suspensa, tratando-se de: *"...provisões de contribuições previdenciárias não recolhidas na conta do passivo n° 2.01.02.02.036 — INSS GPS a pagar (anos 2003 e 2004), e conta do passivo n° 2.01.02.02.0003 — INSS GPS a recolher (ano 2005), conforme saldos acumulados mensais para os meses de 11/2002 a 12/2005 descritos na planilha II, ou seja, meses em que deveria ter sido efetuado o pagamento (regime de caixa)..."*. Portanto, débitos inscritos na contabilidade da própria contribuinte, sem qualquer indicação de suspensão de sua exigibilidade.

Resta assim demonstrado, que não se verificam presentes situações com similitude fática autorizativas do seguimento do recurso, uma vez que, na decisão paradigmática, se tratava de débito inscrito na contabilidade do sujeito passivo, sem qualquer indicação de suspensão de sua exigibilidade. Diferentemente é a situação do recorrido, onde se constatou que os débitos

DOCUMENTO VALIDADO

apontados como ensejadores da aplicação da multa por distribuição irregular de lucros, encontravam-se com a exigibilidade suspensa, decorrente de parcelamento.

Com efeito, à vista das ponderações acima apresentadas, há que se concluir, que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim, dos elementos específicos de cada processo, na medida em que os julgados confrontados analisaram quadros fáticos diversos e suas conclusões não resultaram do paralelismo ou confronto de teses a ensejar o recurso especial de divergência.

Portanto, o paradigma 206-01.759 não se mostra apto à demonstração da divergência, na medida em que as respectivas soluções se basearam em elementos e quadros fáticos específicos de cada processo.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos

DOCUMENTO VALIDADO