



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12971.002714/2008-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.381 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** JARDIM ESCOLA CASULO ENCANTADO LTDA EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 31/12/1996 a 31/12/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EXISTÊNCIA DE DÉBITO LÍQUIDO, CERTO E EXIGÍVEL NÃO COMPROVADA. CFL 52.

A proibição quanto à distribuição de lucros a sócios, prevista no revogado art. 52 da Lei nº 8.112, de 1991 e no art. 32, da Lei 4.357, de 1964, não mostra caracterizada quanto somente apontados débitos não transitados em julgado administrativamente e com exigibilidade suspensa.

Não demonstrada nos autos a existência de débito líquido, certo e exigível à época da autuação, afasta-se a multa aplicada por suposta distribuição irregular de lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Samis Antônio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (relator).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO nº 21-424.4/247/2001 do Serviço de Análise de Defesas e Recursos, da Gerência Executiva do Instituto Nacional de Seguridade Social em Campinas/SP, que em análise de impugnação apresentada pelo sujeito passivo, julgou procedente o lançamento relativo ao Auto de Infração (AI/Debcad) nº 35.383.564-1, no valor original de R\$ 257.618,21. com ciência por via postal em 06/09/2001, conforme o Aviso de Recebimento de e.fl. 13.

Consoante consta na “Descrição Sumária da Infração e Dispositivo Legal Infringido”, a autuação decorre do fato de que o sujeito passivo, estando em débito com a Previdência Social, distribuiu lucros a sócios quotistas no período de 12/1996 a 12/2000. A irregularidade apurada encontra-se pormenorizadamente descrita no “Relatório Fiscal da Infração”, parte integrante do AI (efls. 3/4), nos seguintes termos:

EM AÇÃO FISCAL DESENVOLVIDA NA EMPRESA ACIMA IDENTIFICADA, VERIFICAMOS QUE NO PERÍODO DE 12/1996 A 12/2000, HOVE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS COTISTAS, SR. JOÃO (*omissis*) E SRA. VERA (*omissis*), EMBORA ESTIVESSE A AUTUADA EM DÉBITO PARA COM A PREVIDÊNCIA SOCIAL, DESDE DE 11/1996.

TAL CONSTATAÇÃO SE DEU INICIALMENTE PELA VERIFICAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS NOS LIVROS CAIXA A TÍTULO DE RECOLHIMENTO DE INSS, FOLHA DE PAGAMENTO, LUCRO DISTRIBUÍDO DENTRO DO LIMITE, ETC.

NA SEQUÊNCIA CONFRONTAMOS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS SOBRE AS FOLHAS DE PAGAMENTO DE SEGURADOS EMPREGADOS, PAGAMENTO DE AUTÔNOMOS E RETIRADA DE PRÓ-LABORE, COM OS VALORES CONSIGNADOS EM GUIAS DE RECOLHIMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (GRPS), CONSTATANDO QUE SOMENTE A RUBRICA DE "SEGURADOS" HAVIA SIDO EFETIVA E DEVIDAMENTE RECOLHIDA, RESTANDO ASSIM, AS :CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E PARA TERCEIROS PENDENTES DE PAGAMENTO OU QUITAÇÃO. TAIS DÉBITOS PARA COM A PREVIDÊNCIA SOCIAL FORAM INCLUÍDOS EM NOTIFICAÇÕES FISCAIS DE LANÇAMENTO DE DEBITO – NFLD NºS 35.383.565-0 E 35.383.783-0.

ALÉM DOS ELEMENTOS ANTERIORMENTE MENCIONADOS, ANALISAMOS TAMBÉM, A PARTIR DE 01/1999 AS GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES A PREVIDÊNCIA - GFIP, ONDE A EMPRESA ESPONTANEAMENTE DECLAROU MÊS A MÊS OS MONTANTES DEVIDOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E RECOLHEU VALORES REFERENTES AO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO - FGTS.

ESTAMOS ANEXANDO A ESTE AUTO DE INFRAÇÃO, DEMONSTRATIVO MENSAL ONDE CONSTAM OS VALORES DISTRIBUÍDOS A TÍTULO DE LUCROS, OS LIVROS CAIXA E RESPECTIVAS FOLHAS ONDE FORAM ENCONTRADOS OS LANÇAMENTOS.

NÃO CONSTAM AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES A SEREM CONSIDERADOS PARA FINS DE REINCIDÊNCIA. NÃO OCORRERAM OUTRAS CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES.

CONFORME O DISPOSTO NO ARTIGO 285 DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - RPS, APROVADO PELO DECRETO N. 3.048/99, A EMPRESA ESTÁ SUJEITA A MULTA CORRESPONDENTE A 50% (CINQUENTA POR CENTO DAS QUANTIAS PAGAS OU CREDITADAS, A PARTIR DA DATA DO EVENTO, ACRESCIDA DE JUROS EQUIVALENTES A TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTODIA - SELIC, CONFORME O ARTIGO 34 DA LEI N. 8.212/91, POR FORÇA NO CONTIDO NO ARTIGO 52, PARAGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 8.212/91.

DEMONSTRATIVO CONFORME ANEXO.

DIANTE DO EXPOSTO APLICAMOS A MULTA DE R\$257.618,21 (DUZENTOS E CINQUENTA E SETE MIL E SEISCENTOS E DEZOITO REAIS E VINTE E UM! CENTAVOS).

Além da presente autuação, em decorrência do mesmo procedimento fiscal, também foram lavrados as NFLD n.ºs. 35.383.565-0 e 35.383.783-0, e o Auto de Infração, por

descumprimento de obrigação acessória, nº 35.383.528-5 (Código de Fundamentação Legal – CFL 69).

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, documento de e.fls. 15/16, onde principia afirmando contestar: “...por negação a interpretação de débitos com a Previdência, bem como, os valores considerados como base de cálculo para aplicação das supostas penalidades, relativamente às competências 12/96 a 12/00, pois, esta Escola, sendo uma empresa de pequeno porte não recebeu o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado desta fiscalização, conforme preve os artigos 170, IX e 179 da Constituição Federal. Requer ainda, a juntada do presente procedimento às notificação/Debcad nºs 35.383.565-0 e 35.383.783-0 e autuação relativa ao Debcad nº 35.383.528-5.

Em continuidade, em tópico intitulado de mérito, afirma a recorrente não haver qualquer débito de sua parte para com a previdência social e que as infrações impostas não se configurariam, pois as informações estariam corretas e obedeceriam às características de uma empresa de pequeno porte, incluída no sistema SIMPLES de tributação. Alega que seus recolhimentos relativos às competências 01/2000 a 08/2001 estariam perfeitos e recolhidos aos cofres públicos e tal fato não teria sido considerado pela fiscalização. Juntando Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS) como elementos de prova, complementa que: “Como pode se observar, trata-se de um trabalho fiscal passível de erro, confuso e contrário às normas da Constituição, pois a empresa não se considera devedora contumaz da seguridade social para sofrer tamanha penalidade.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, tendo sido julgado procedente o lançamento, sendo mantido integralmente o crédito tributário lançado e exarada a seguinte ementa:

PREVIDÊNCIA SOCIAL. EMPRESA EM DÉBITO. PROIBIÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. AUTO DE INFRAÇÃO.

A empresa em débito com a Seguridade Social está proibida a dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista; inciso II, do art. 52, da Lei nº8.212/91.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE

A contribuinte interpôs recurso voluntário (e.fls. 75/78), onde principia refutando a, então vigente, exigência de depósito para seguimento de sua defesa. Na sequência, passa a recorrente a reproduzir os argumentos apresentados na peça impugnatória, ratificando assim todos os seus termos. Para melhor explicitação dos argumentos de defesa, peço *vênia* para parcial reprodução dos principais pontos da peça recursal:

PRELIMINARMENTE

A Contribuinte contesta por negação a interpretação de débitos com a Previdência, bem como, os valores considerados como base de cálculo para aplicação das supostas penalidades, relativamente às competências 12/96 a 12/00, pois, a Contribuinte sendo uma empresa de pequeno porte não recebeu o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado desta fiscalização, conforme prevê os artigos 170, LX e 179 da Constituição Federal.

Isto posto, requer, desde já, o apensamento do processo gerado por este Auto de Infração aos processos das NFDLs 35.383.565-0 e 35.383.783-0 e Auto de Infração nº 35.383.528-5 para julgamento uniforme desta temerária ação fiscal.

PELO MÉRITO

Verificando-se o Auto ora discutido, especificamente o anexo ao relatório fiscal, destaca-se as competências 12/96 a 12/00, com retiradas de lucro e consequentes

valores de multas pela alegação de débito com a Previdência, porém, embora, relatado pelo agente fiscal, verdadeiramente, não há débitos consumados com a Seguridade.

Portanto, as infrações impostas não se configuram, pois, as informações estão corretas e obedecem as características de uma empresa de pequeno porte, incluída no sistema Simples de tributação.

E muito confuso o trabalho fiscal, pois, em examinando os documentos, declara e confirma os recolhimentos, listando-os nas NFDLs acima referidas, mesmo, assim, lavrou o auto e multou a empresa, deixando de graduar a aplicação da multa.

Esquece, o Fisco, esta empresa é de pequeno porte, amparada pelo Estatuto da Micro Empresa e Empresa de Pequeno Porte, devendo, os recolhimentos iniciais serem melhor analisados e considerados pelo referido sistema de tributação.

Observando-se as competências 01/2000 à 8/2001, constata-se que os recolhimentos estão perfeitos e recolhidos aos cofres públicos e, tal fato, não foi considerado pela fiscalização, embora, tenha juntado as GPS para melhor prova e regularidade de situação.

Como pode-se observar, trata-se de um trabalho fiscal passível de erro, confuso e contrário as normas da Constituição, pois, a empresa não se considera devedora contumaz da Previdência Social, para sofrer tamanha penalidade, inclusive no período de recolhimento regular das contribuições.

Não bastasse o gigantismo doentio desta ação fiscal, a Contribuinte, como pequena empresa é a única fonte de renda dos sócios componentes e, tal fato, a fiscalização não soube estimar e graduar, simplesmente, aplicou uma multa monstruosa, abalou a capacidade econômica da empresa e dos seus sócios, vulnerando o artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal.

É um trabalho de fiscalização derrotista, insensível e, sem dúvida, despreza os mandamentos constitucionais previstos nos artigos 170, IX e 179 da Constituição, relativo as pequenas empresas, cuja a r. decisão ora recorrida não soube considerar e, pelo fato, merece ser reformada integralmente.

(...)

Ao final, é requerida a reforma da decisão recorrida e cancelamento da notificação.

Devido à ausência de depósito prévio recursal, exigível à época de protocolização, o recurso foi considerado deserto, sendo os autos remetidos à Procuradoria Regional do INSS, para inscrição em Dívida Ativa da União. Por despacho daquela Procuradoria, à vista da Súmula Vinculante nº 21, do Supremo Tribunal Federal (STF), que afastou a exigência de depósito prévio, para efeito de apresentação de recurso, os autos retornaram à unidade fiscal de origem, sendo remetidos a este Conselho Administrativo, para julgamento do recurso.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por via postal, em 15/01/2002, conforme Aviso de Recebimento de e.fl. 70. Tendo sido o recurso encaminhado por intermédio dos Correios, sendo postado em 17/01/2002, conforme carimbo apostado pelos Correios no envelope de encaminhamento (e.fl. 72), considera-se tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, no recurso apresentado a recorrente repisa todos os argumentos de defesa já expendidos em sua impugnação. Inicia assim, novamente contestando, “*por negação*”, de forma genérica, todas as infrações apontadas no AI. Afirma que as infrações impostas não se configurariam, pois os recolhimentos por ela prestados estariam corretos, não havendo débitos com a Seguridade Social. Não se configurando, dessa forma, as infrações impostas, pois suas informações estariam corretas e obedecem às características de uma empresa de pequeno porte, incluída no sistema SIMPLES de tributação. Acrescenta que: “*Observando-se as competências 01/2000 à 8/2001, constata-se que os recolhimentos estão perfeitos e recolhidos aos cofres públicos e, tal fato, não foi considerado pela fiscalização, embora, tenha juntado as GPS para melhor prova e regularidade de situação.*”

Ao apreciar a peça impugnatória, afirma a autoridade julgadora de piso que a contribuinte foi autuada por distribuir lucros, embora em débito para com o INSS, como se verifica do Relatório Fiscal da Infração, sendo mantido o lançamento. Confira-se:

5.2. Quanto à pretensão de ver o presente apensado aos lançamentos gerados pelo mesmo, temos que é descabida e inoportuna. Isto porque, diversamente do alegado, nenhum dos lançamentos que cita, é decorrente desta autuação.

Ressalte-se que foi autuada por distribuir lucros, embora em débito para com o INSS, como se verifica do Relatório Fiscal da Infração (fls. 02). Razões pelas quais tal pretensão não encontra fundamento legal.

5.3. As alegações de que a infração imposta não se configura, vez que é uma empresa de pequeno porte, incluída no SIMPLES, encontram-se totalmente prejudicadas. Isto porque em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte (sujeito passivo) e o Fisco (sujeito ativo), tem aquele duas obrigações para com este. Uma obrigação denominada principal, que é a de verter contribuições para a Seguridade Social; outra, denominada acessória, que tem por objeto a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Pelo descumprimento da obrigação principal, surge para a fiscalização a oportunidade de emitir o lançamento de débito denominado Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD. O descumprimento da obrigação acessória se converte em obrigação principal pela multa aplicável, surgindo, então, o poder/dever da fiscalização emitir o Auto-de-Infração (AI), que, em sendo procedente, constitui o crédito previdenciário decorrente.

Consta no Auto de Infração, no campo “Descrição Sumária da Infração e Dispositivo Legal Infringido”, a seguinte descrição da infração apontada: “*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, estando em débito com a Seguridade Social, infringindo o inciso II, art. 52 da Lei 8.212/91 e alterações posteriores.*” Ainda no AI, desta feita no “Relatório Fiscal da Infração” (e.fls. 3/4), a autoridade fiscal lançadora fundamenta a irregularidade nos seguintes termos:

EM AÇÃO FISCAL DESENVOLVIDA NA EMPRESA ACIMA IDENTIFICADA, VERIFICAMOS QUE NO PERÍODO DE 12/1996 A 12/2000, HOUVE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS COTISTAS, SR. JOÃO (*omissis*) E SRA. VERA (*omissis*), EMBORA ESTIVESSE A AUTUADA EM DÉBITO PARA COM A PREVIDÊNCIA SOCIAL, DESDE DE 11/1996.

TAL CONSTATAÇÃO SE DEU INICIALMENTE PELA VERIFICAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS NOS LIVROS CAIXA A TÍTULO DE RECOLHIMENTO DE INSS, FOLHA DE PAGAMENTO, LUCRO DISTRIBUÍDO DENTRO DO LIMITE, ETC.

NA SEQUÊNCIA CONFRONTAMOS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS SOBRE AS FOLHAS DE PAGAMENTO DE SEGURADOS EMPREGADOS, PAGAMENTO DE AUTÔNOMOS E RETIRADA DE PRÓ-

LABORE, COM OS VALORES CONSIGNADOS EM GUIAS DE RECOLHIMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (GRPS), CONSTATANDO QUE SOMENTE A RUBRICA DE "SEGURADOS" HAVIA SIDO EFETIVA E DEVIDAMENTE RECOLHIDA, RESTANDO ASSIM, AS :CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E PARA TERCEIROS PENDENTES DE PAGAMENTO OU QUITAÇÃO. TAIS DÉBITOS PARA COM A PREVIDÊNCIA SOCIAL FORAM INCLUÍDOS EM NOTIFICAÇÕES FISCAIS DE LANÇAMENTO DE DEBITO – NFLD N.ºS 35.383.565-0 E 35.383,783-0.

ALÉM DOS ELEMENTOS ANTERIORMENTE MENCIONADOS, ANALISAMOS TAMBÉM, A PARTIR DE 01/1999 AS GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES A PREVIDÊNCIA - GFIP, ONDE A EMPRESA ESPONTANEAMENTE DECLAROU MÊS A MÊS OS MONTANTES DEVIDOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E RECOLHEU VALORES REFERENTES AO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO - FGTS.

De acordo com a descrição dos fatos acima reproduzida, a constatação da irregular distribuição de lucros deu-se pela: “...*verificação dos valores lançados nos livros caixa a título de recolhimento de INSS, folha de pagamento, lucro distribuído dentro do limite, etc.*” Valores esses confrontados com as contribuições previdenciárias devidas sobre as folhas de pagamento de segurados empregados, pagamento de autônomos e retirada de pró-labore e os valores consignados em GPS, sendo constatado que somente a rubrica de "segurados" havia sido efetiva e devidamente recolhida, restando assim, as :contribuições patronais e para terceiros pendentes de pagamento ou quitação. Entretanto, reporta a autoridade lançadora que os débitos de contribuições apurados foram incluídos nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD's) n.ºs 35.383.565-0 e 35.383,783-0.

Verifica-se dos 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 consignados nas NFLD's n.º 35.383.565-0 (período de 01/1991 a 12/1999) e n.º 35.383,783-0 (período de 01/01/1999 a 31/12/1999), ambas referentes a contribuições sociais e Salário Educação devidos pela atuada.

Ocorre que referidas NFLD's foram lavradas juntamente com a presente autuação, tendo sido objeto de impugnações e recursos, os quais, oportuno mencionar, foram julgados nesta mesma sessão de julgamento. Ou seja, por ocasião do lançamento da presente multa os supostos débitos que a atuada foi apontada como devedora encontravam-se com a exigibilidade suspensa, a teor do disposto no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Conforme o art. 52 da Lei n.º 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.*” Necessária ainda a reprodução do *caput* art. 32 da Lei n.º 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 n.º 3, de 14 de julho de 2005 e o art. 263 da vigente Instrução Normativa n.º 2110, de 17 de outubro de 2022, apresentam os seguintes comandos:

#### **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º 2110, DE 17 DE OUTUBRO DE 2022**

##### **Das Multas**

Art. 263. Por infração a qualquer dispositivo da Lei n.º 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei n.º 8.213, de 1991, e da Lei n.º 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 n.º 4.357, de 16 de julho de 1964, art. 32, § 1º, inciso I; Lei n.º 8.212, de 1991, art. 52; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 285)

(...)

**§ 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 N.º 3, DE 14 DE JULHO DE 2005**

(...)

##### **Multas**

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

(...)

VIII - cinquenta por cento das quantias pagas ou creditadas a título de bonificação, dividendo ou participação nos lucros por empresa em débito 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 n.º 3, de 2004, quanto a atual IN RFB n.º 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, somente foram objeto de lançamentos em NFLD por ocasião do procedimento de auditoria fiscal. Encontrando-se, portanto, com sua exigibilidade suspensa e não transitados em julgado administrativamente, no momento da lavratura do AI/Debcad) nº 35.383.564-1, ora sob análise, não dispondo assim da necessária certeza, liquidez e exigibilidade.

Tratando 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:

(...)

11. Entendimento doutrinário de ampla aceitação dá conta de que:

*a suspensão da exigibilidade do crédito tributário veda a cobrança do respectivo montante do contribuinte, bem como a oposição do crédito mesmo, e.g., com vista à compensação de ofício pela Administração com débitos seus perante o contribuinte ou como fundamento para o indeferimento de certidão de regularidade fiscal (art. 206 do CTN). A suspensão da exigibilidade, pois, afasta a situação de inadimplência, devendo o contribuinte ser considerado em situação regular. Por certo que, tendo ocorrido lançamento, existe o crédito tributário formalmente constituído, mas não pode ser oposto ao contribuinte.*

(...)

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.

16. Em outras palavras, o *caput* do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, refere-se a contribuintes pessoas jurídicas inadimplentes, que não são beneficiárias de moratória, que não depositaram integralmente o valor do débito, que não estejam discutindo administrativamente a questão, que não detenham liminar em mandado de segurança ou em qualquer outro provimento judicial, que não tenham débitos parcelados e que não tenham implementado a penhora que nos dá conta o art. 206 do mesmo CTN. Amplie-se o rol com pessoas jurídicas beneficiárias de parcelamentos que não demandem garantia, a exemplo do Parcelamento Especial (Paes).

17. O assunto já foi no passado objeto de manifestação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Trata-se de entendimento exteriorizado no Parecer PGFN/CAT nº 136/2005, quando se respondeu a consulta formulada pela Secretaria do Tesouro Nacional, a propósito de alteração no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, por força do comando da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. A *quaestio* então ainda se desenhava em âmbito de vedação de distribuição de bonificações a acionistas, bem como de distribuição de lucros, a par do lançamento de multas, na hipótese de pulverização de valores, pendentes débitos para com a Fazenda Pública.

18. Escreveu-se que *a proibição da distribuição de bonificações e de lucros por empresas devedoras do fisco e da previdência é orientação consagrada em nosso Direito (...)*. Em passo marcadamente conclusivo, anotou-se então que

*A expressão débito, como escrita no caput do art. 37 da Lei nº 4.357, de 1964, identifica os valores regularmente apurados em favor do fisco, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Consequentemente, depende de lançamento efetivado, a ser eventual e hipoteticamente obstaculizado pelas normas indicativas de suspensão de exigibilidade, nos termos do art. 151 do mesmo Código Tributário Nacional. É que, se o contribuinte é devedor, se há débito, em contrapartida, por vínculo lógico, o Estado detém crédito. É credor, sic et simpliciter. Por essa razão, a distribuição de lucros, de bonificações e de dividendos, exige certidão positiva com efeitos de negativa, por força do art. 151 combinado com o art. 205, ambos do Código Tributário Nacional.*

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*.

(...)

O assunto também não é estranho a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e assim vêm decidindo os diversos Colegiados, com destaque para os julgados da Câmara Superior:

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

**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.

**Acórdão 9202-009.860 – CSRF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**PROIBIÇÃO DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. MULTA DO ART. 52 DA LEI Nº 8.212/91. DÉBITO TRIBUTÁRIO NÃO CONSTITUÍDO. SÚMULA Nº 436 DO STJ. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU LANÇAMENTO DO CRÉDITO.**

A vedação à distribuição dos lucros e/ou bonificações não se aplica aos casos em que o crédito tributário não esteja formalmente constituído, devendo ser observado nos casos de lançamentos por homologação o entendimento da Súmula nº 436 do STJ. Inexistindo declaração do contribuinte, cabe à fiscalização realizar o lançamento de ofício.

**Acórdão 9202-009.524 – CSRF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**PROIBIÇÃO DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. MULTA DO ART. 32 DA LEI 4.357/64. DÉBITO TRIBUTÁRIO NÃO CONSTITUÍDO. SÚMULA Nº 436 DO STJ. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU LANÇAMENTO DO CRÉDITO.**

A vedação à distribuição dos lucros e/ou bonificações não se aplica aos casos em que o crédito tributário não esteja formalmente constituído, devendo ser observado nos casos de lançamentos por homologação o entendimento da Súmula nº 436 do STJ. Inexistindo declaração do contribuinte, cabe à fiscalização realizar o lançamento de ofício.

**Acórdão 9202-009.363 – CSRF**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PROIBIÇÃO DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. MULTA DO ART. 32 DA LEI 4.357/64. DÉBITO TRIBUTÁRIO NÃO GARANTIDO. EXIGIBILIDADE. SÚMULA Nº 436 DO STJ.

A vedação à distribuição dos lucros e/ou bonificações não se aplica aos casos em que o crédito tributário esteja com a exigibilidade suspensa, devendo ser observado nos casos de lançamentos por homologação o entendimento da Súmula nº 436 do STJ.

**Acórdão 9202-008.690 – CSRF**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EXISTÊNCIA DE DÉBITO. NÃO COMPROVAÇÃO. SIMPLES PROVISÃO CONTÁBIL.

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 é 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 poderá inferir com a segurança que o caso exige a existência de débitos passíveis de impedir a distribuição de lucros da empresa.

**Acórdão 9202-003.194 –CSRF**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO - DÉBITO NÃO GARANTIDO

Para levar a efeito a proibição quanto à distribuição de lucros a sócios, não há que ser considerada apenas a existência de provisão contábil de débito. O artigo 32, da Lei 4.357/1964 deve ser interpretado no sentido de que a distribuição de bonificações ou participações nos lucros a acionistas, cotistas ou administradores só é vedada quando a pessoa jurídica possua débito líquido, certo e, sobretudo, exigível.

**Acórdão 2302-003.462 – 2ª TO / 3ª Câmara / 2ª Sejul**

À vista dos normativos acima reproduzidos, manifestação da PGFN e julgados deste Conselho, conclui-se que a proibição quanto à distribuição de lucros a sócios, prevista no revogado art. 52 da Lei nº 8.112, de 1991 e no art. 32, da Lei 4.357, de 1964, deve ser interpretada no sentido de que a distribuição de bonificações ou participações nos lucros a acionistas, cotistas ou administradores só é vedada quando a pessoa jurídica possua débito líquido, certo e exigível. O que, por óbvio, afasta a possibilidade de utilização dos referidos normativos nos casos em que os débitos se encontram com a exigibilidade suspensa.

Considerando a informação prestada pela autoridade fiscal lançadora, no “Relatório Fiscal da Infração”, de que os débitos de contribuições apurados, que ensejaram a aplicação da multa por distribuição irregular de lucros, foram incluídos nas NFLD’s nºs 35.383.565-0 e 35.383.783-0. Tendo em vista o fato de que tais Notificações se encontravam com a exigibilidade suspensa à época do lançamento da presente autuação, situação que ainda persiste, verifica-se que não constam dos autos informações relativas à existência de débito líquido, certo e exigível, à época dos fatos, que autorizasse o lançamento da multa prevista no parágrafo único, do art. 52, da Lei nº 8.112, de 1991.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos