



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



|                   |                              |
|-------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>14120.000172/2007-14</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 9202-011.452 – CSRF/2ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 17 de setembro de 2024       |
| <b>RECURSO</b>    | ESPECIAL DO PROCURADOR       |
| <b>RECORRENTE</b> | FAZENDA NACIONAL             |
| <b>RECORRIDA</b>  | RIO CORRENTE AGRÍCOLA S/A    |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/04/2006

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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, com retorno dos autos à turma ordinária para que analise as demais questões de recurso não enfrentadas no acórdão recorrido. Vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora), Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Fernanda Melo Leal – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2402-010.524 (e-fls. 444 a 449), e que foi admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **Distribuição de lucro – empresa em débito – vedação – existência de débito na contabilidade**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/04/2006

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. APONTAMENTO DE DÉBITO NA CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE. ART. 52, I, DA LEI Nº 8.212/91. CFL 51.

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 regente

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento ao recurso.

O processo foi encaminhado à PGFN em 04/11/21 (e-fls. 450). De acordo com o disposto no RICARF, anexo II, artigo 79, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 04/12/21 e em 20/12/21 (e-fls. 459), a PGFN apresentou o presente Recurso Especial às fls. 451 a 458, dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68.

Para comprovar a divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nºsº 206-01.759 e Acórdão 2302-01.507, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do especial não tinham sido reformados. Ao defender a ocorrência do dissídio interpretativo a PGFN transcreveu as ementas dos paradigmas, com os destaques que entendeu cabíveis.

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verificou-se demonstrada a divergência suscitada. Em todos os casos, discute-se a distribuição de lucros quando a empresa está em débito.

Entretanto, a Turma recorrida expôs entendimento divergente do adotado pelas Turmas paradigmáticas. Enquanto no recorrido, o Colegiado entendeu ser possível, os paradigmas entendem que não.

Portanto, ambos os paradigmas demonstram a divergência suscitada, de sorte que a matéria **Distribuição de lucro – empresa em débito – vedação – existência de débito na contabilidade** pode ter seguimento à Instância Especial.

É o 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), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Para os paradigmas que foram admitidos de fato nota-se a existência de similitude fática com o recorrido.

No acórdão recorrido, o entendimento foi de que o simples apontamento de débito na contabilidade do contribuinte não pode ser considerado para efeito de vedação à distribuição de lucros. O voto condutor se ampara na jurisprudência do CARF (Acórdão n.º 2802-004.087) para afirmar que a vedação somente é aplicável aos casos em que, efetivamente, haja débito executado judicialmente e que não tenha sido garantido pelo contribuinte.

Também se reporta ao Acórdão n.º 2301-002.682, para adotá-lo como suas razões de decidir onde a vedação à distribuição de lucros se daria quando a empresa estivesse em débito não garantido com a União, não bastando, portanto, a simples provisão contábil de contribuições previdenciárias não recolhidas.

De outro viés, o primeiro paradigma apresentado, Acórdão n.º 206-01.759, ao se manifestar sobre a matéria entendeu que, naquele caso, o recorrente ao distribuir lucros aos sócios, não observou a legislação previdenciária, pois na sua escrituração contábil foi constatada a existência de débito para com a Seguridade Social, através de provisões de contribuições previdenciárias não recolhidas.

Quanto ao segundo paradigma, fora decidido que a empresa estava comprovadamente em débito para com a Seguridade Social, confessado na sua contabilidade e em

GFIP e mesmo assim distribuiu lucros aos seus sócios, o que caracterizou infração à legislação previdenciária. Sendo assim,

Do exposto, entendo que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial, quanto à comprovação da existência de débito como vedação à distribuição de lucros. Para o acórdão recorrido a contabilização de provisão contábil de contribuições previdenciárias não recolhidas não basta para configurar débito. Enquanto isso, para os paradigmas acostados os débitos declarados em GFIP ou lançados em provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas se constituem em vedação à distribuição de lucros.

## **2 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. APONTAMENTO DE DÉBITO NA CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE**

Conforme consta no processo, o auto de infração está fundamentado na conduta do art. 52, I, da Lei 8212, cujo dispositivo foi revogado pela MP 449/2008. O artigo 32 da Lei nº 4.357/65, por sua vez, proíbe as pessoas jurídicas com débitos não garantidos para com o Fisco de distribuírem lucros e dividendos a sócios e acionistas, bem como prevê a aplicação de multa pelo seu descumprimento

Não obstante a revogação do dispositivo que fundamentou o lançamento, da leitura do *caput* do art. 52 da Lei nº 8.212/91 e os termos delineados no relatório fiscal da infração, observa-se que, ao contrário do que fora mencionado, no caso o contribuinte não estava em débito com a seguridade social.

O fato de o contribuinte ter saldos de contribuições a recolher não representa a existência de débito com a seguridade social. Ou seja, para efeito da distribuição dos lucros não se pode considerar o *apontamento* de débitos na contabilidade do contribuinte como empecilho à distribuição de lucros, nos termos do dispositivo legal previdenciário.

Conforme já decidido por esse Conselho, “*A vedação à distribuição dos lucros e/ou bonificações somente é aplicável aos casos em que há débito executado judicialmente e que não tenha sido garantido pela pessoa jurídica*” (Acórdão nº 2803004.087). No mesmo sentido, vale trazer a baila um trecho do voto condutor no Acórdão 2301-002.682, abaixo reproduzido:

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 nº 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 beneficente 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, autodeinfração, 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"*.

Nesta senda, entendo que se as autoridades tributárias não podem exigir um crédito tributário com a exigibilidade suspensa, não faria sentido lógico que fossem impostas restrições ao contribuinte que se encontrasse em tal hipótese. Menos ainda no caso de mera provisão contábil, sem nem exigência fiscal constituída. Resumidamente, uma provisão contábil (estimada ou não) representa a expectativa de perdas de ativo ou estimativa de valor a desembolsar.

No mesmo sentido, o mero registro contábil do débito sem que houvesse lançamento foi razão para afastamento da multa nos Acórdãos 2301-002.682 (de 17/04/12), 2301-002.948 (de 12/07/12), 1401-001.289 (de 24/09/14), 2302-003.462 (de 04/11/14), 9202-008.905 (de 29/07/20), 9202-009.293 (de 14/12/20), 2402-010.524 (de 06/10/21) e 9202-010.297 (de 15/12/21). Repito e chancelo entendimento de que a provisão contábil é a estimativa das despesas e obrigações financeiras futuras, garantindo à empresa a possibilidade de criar uma reserva financeira para arcar com esses gastos.

Diante do exposto, nota-se que tem preponderado o entendimento no Carf de que a multa prevista no artigo 32 da Lei n. 4.357/64 aplica-se tão somente nos casos de débitos devidamente constituídos e que estejam sem exigibilidade suspensa, assim como a distribuição de

lucros ou dividendos não se enquadra nas hipóteses de dar ou atribuir bonificações ou participações de lucros aos sócios ou acionistas, que suscitariam o surgimento da multa.

Concluo assim, pela possibilidade de distribuição de lucros tendo em vista que no presente caso havia apenas uma provisão contábil de débitos. Mantendo, pois, o entendimento exarado no acórdão recorrido.

### 3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Fernanda Melo Leal** – Relator

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante as bem articuladas razões da Relatora, peço licença para delas divergir.

Isto porque, entende a I. Conselheira que o simples fato de o contribuinte ter saldos de contribuições a recolher não representaria a existência de débito com a seguridade social, não sendo capaz, assim sendo, 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 a 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, e de redigir o voto vencedor do acórdão **9202-010.946**, na sessão de 23/8/23.

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 porque o legislador a entendeu como necessária ao exercício da atividade fiscalizatória do Estado (no caso das normas que impõem a conduta), seja porque 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 o FGTS

**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 e **débitos 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 previsto nos artigos 626 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo da responsabilidade criminal das pessoas implicadas.

Lei 4.357/64 –**sobre IR** e 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 nº4.357, 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 nº4.357, 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. Perceba-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 *códex 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, consoante afiançou o autuante, a empresa teria distribuído dividendos aos seus acionistas ao tempo em que estaria em débito com a Seguridade Social, consubstanciados nos saldos da conta de passivo “FUNRURAL 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 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 distribuisse 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, a 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 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, a 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 incontestável da obrigação tributária a ele correspondente.

Em outras palavras, a **não cobrança do débito**, seja lá por qual motivo tenha sido 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 DAR provimento ao recurso, com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para que analise das demais questões de recurso não enfrentadas no acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti