



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14479.000763/2007-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.346 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AG22 COMERCIAL E SERVICOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1998 a 28/02/2002

PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA IMPLICITAMENTE IMPUGNADA.

O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais poderá fazê-lo em sede recursal, situação que impede o órgão julgador de se manifestar quanto ao tema. Entretanto, inexistente preclusão nos casos em que a matéria estiver implicitamente impugnada em razão do conjunto de argumentações constantes da peça de defesa.

PROIBIÇÃO DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. MULTA DO ART. 32 DA LEI 4.357/64. DÉBITO TRIBUTÁRIO NÃO GARANTIDO. 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 esteja com a exigibilidade suspensa, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos i) quanto à preclusão, o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes; e ii) relativamente ao restabelecimento da multa, os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti e Eduardo Newman de Mattera Gomes. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN em face da decisão da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, consubstanciada do Acórdão nº 2401-003.862, que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para afastar a multa do artigo 32, da Lei 4.357/64, destacando que à fiscalização incumbe a demonstração clara do cometimento da infração mediante a prova da existência de débito para com a Seguridade Social à época da distribuição dos lucros, não sendo suficiente para tanto a informação de provisão de contribuições a recolher lançada pelo contribuinte em seu Balanço Patrimonial.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

INFRAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU COTAS POR EMPRESA EM DÉBITO COM A SEGURIDADE SOCIAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE DEMONSTREM O COMETIMENTO DA INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

De acordo com o art. 52 da Lei n.º 8.212/91, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 11.941/09, a empresa em débito para com a Seguridade Social era proibida de distribuir bonificação ou dividendo a acionista, 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. À fiscalização incumbe, portanto, a demonstração clara do cometimento da infração mediante a prova da existência de *débito para com a Seguridade Social* à época da distribuição dos lucros, não sendo suficiente para tanto a informação de provisão de contribuições a recolher lançada pelo contribuinte em seu Balanço Patrimonial.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial. Duas são as divergências suscitadas:

- 1) O art. 52 da Lei n.º 8.212, com redação vigente à época da autuação, veda a distribuição de lucros aos sócios por empresas em débito com o sistema de Seguridade Social, incluindo nesta vedação situações em que os débitos estão

reconhecidos na própria escrita fiscal, aqueles apurados na própria contabilidade do contribuinte, e

- 2) O acórdão hostilizado ao apreciar de ofício matéria que não foi objeto do recurso voluntário, e sequer da impugnação, violou os comandos contidos nos arts. 16, inciso III, e 17, do Decreto n.º 70.235/72.

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do recurso em relação às duas matérias.

Originalmente pautada para a sessão de 23 de junho de 2020, o julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 9202-000.240, haja vista a constatação da necessidade de complementação do despacho de admissibilidade do Recurso da Fazenda Nacional. O despacho de fls. 175/179 somente analisou a divergência relativa à matéria referida no item “1”. Embora tenham sido apresentados como paradigmas os acórdãos nº 204-01199 e 9101-00,540, referido despacho deixou de analisar a divergência relativa à matéria do item “2” (preclusão).

Por meio do despacho de fls. 199/204, a análise foi complementada, concluindo a autoridade competente pelo conhecimento integral do recuso da União.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A primeira divergência a ser analisada refere-se a divergência acerca da suposta violação ao Decreto nº 70.235/72, haja vista o entendimento da Recorrente no sentido de ter ocorrido a apreciação de ofício de tema não suscitado pelo Contribuinte. O acórdão recorrido concluiu pela ausência de comprovação pela fiscalização dos elementos que compõem o tipo da multa aplicada, notadamente a comprovação acerca da existência de débito, a contabilidade por si só não comprovaria o débito.

Para a Fazenda Nacional em momento algum o Contribuinte negou a existência do débito, tal debate não foi trazido pelas peças de impugnação ou recurso voluntário.

Entretanto, ao contrário do entendimento acima, devemos destacar que o presente lançamento trata **exclusivamente da exigência da multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357/1964**, ou seja, discute-se a legitimidade da aplicação da penalidade haja vista comportamento do contribuinte supostamente em sentido diverso aquele previsto na norma e, neste sentido, deve-se concluir pela ocorrência de questionamento implícito do tema apreciado

pela Turma *a quo*, afinal o que foi tratado está diretamente relacionado com a caracterização da própria infração.

É sabido que o direito não exercido oportunamente não poderá ser invocado posteriormente pela parte ou mesmo apreciado de ofício pela instância recursal. Em algumas ocasiões manifestei-me pela aplicação ao caso do art. 3º, III da Lei nº 9.784/99, admitindo com base na busca da verdade material que as partes apresentassem alegações e documentos até a proclamação da decisão final no processo administrativo. Eis o teor do dispositivo:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

...

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

Ocorre que, embora concorde com a aplicação da Lei nº 9.784/99 ao processo administrativo fiscal (entendimento não compartilhado pelo maioria do Colegiado), entendo que referido artigo deve ser interpretado conjuntamente com o art. 60 do mesmo diploma legal:

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

O fato do dispositivo trazer a expressão 'pedido de reexame' me leva ao entendimento que somente pode ser objeto de recurso matéria que tenha sido expressamente analisada pela decisão então recorrida, caso não fosse essa a intenção o legislador teria aplicado vocábulo de significado mais amplo.

Os autores Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (*in* 'Processo Administrativo Fiscal Comentado') explicam que a "preclusão está diretamente relacionada ao princípio do impulso processual o qual existe para evitar contratempos ao procedimento e garantir o avanço progressivo da relação processual, afirmam que por força deste princípio anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual. Para eles no "processo fiscal, a inicial e a os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior".

Ao tratar dos princípios que permeiam o procedimento administrativo, o Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra 'Direito Tributário: linguagem e método', mesmo defendendo o "informalismo em favor do administrado" e a necessidade de simplificação da relação entre as partes expõe que:

3º - A rapidez, simplicidade e economia são também fatores externos, mas que devem inspirar a figura do protótipo do procedimento administrativo tributário. A rapidez interesse a todos. O direito existe para ser cumprido e o retardamento na execução de atos ou nas manifestações de conteúdo volitivo hão de sugerir medidas coibitivas, tanto para Fazenda como para o particular. Nesse domínio se situa a estipulação de prazos para celebração de atos administrativos, bem como a interposição de peças e outros expedientes que interessem aos direitos do administrado. Não se compaginam com os

ideais de segurança e garantia das relações jurídicas certas situações indefinidas, qualificada pela inércia de agentes da Administração ou do titular de direito subjetivos.

A medida coibitiva encontrada pelo legislador é exatamente a preclusão que pode ser construída por meio da interpretação conjunta da normas do art. 16, III c/c art. 17 do Decreto 70.235/72. O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais poderá fazê-lo em outro momento. Defender uma mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo ou apreciação de matérias de ofício por parte do julgador - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar à ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação à supressão de instância, o devido processo legal e segurança jurídica.

Vale citar entendimento da professora Fabiana Del Padre Tomé, em seu livro 'A Prova no Direito Tributário', para qual não se justifica diferenciar verdade material de verdade formal. Segundo nos apresenta, em qualquer processo o que se busca é a verdade lógica construída a partir dos elementos juntados aos autos:

O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

Entretanto, é essencial estabelecer uma diferença entre ‘matéria não impugnada’ e situações onde o julgador pode entender pela impugnação implícita do tema, haja vista o conjunto de argumentações tecidas pelas partes. O professor Alberto Xavier em seu livro “Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário” (fls. 165), bem destaca essa hipótese:

Uma segunda situação respeita à *requalificação dos fundamentos* pelo órgão de julgamento. O impugnante tem ônus de identificar as razões de fato e de direito em que se baseia para afirmar a ilegalidade do ato impugnado, ônus esse cuja extensão é determinada pela possibilidade de o órgão de julgamento aprender com precisão o seu conteúdo. A extensão do ônus não vai, porém, ao ponto de exigir uma correta, valoração e qualificação jurídica dos fundamentos, nem sequer a precisa identificação da norma violada, bastando que da descrição dos fatos e da exposição dos argumentos seja possível identificar o fundamento da ilegalidade invocada. Desta sorte, pode o órgão de julgamento requalificar o fundamento alegado, sem que a nova qualificação comporte alteração na identidade do motivo indicado. Como órgão judicante que é, ao órgão de julgamento do processo administrativo tributário aplica-se o princípio do *jura novit cúria*, que se estende não apenas à norma aplicável, mas também à caracterização jurídica dos fatos alegados.

E essa nos parece ser a exata situação dos autos. Como já descrito o lançamento trata exclusivamente da exigência da multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, ou seja, toda a defesa do contribuinte foi no sentido de desconstituir a multas em sua integralidade, mesmo que por outros fundamentos.

Neste cenário, nego provimento ao recurso neste ponto.

Quanto ao segundo ponto, conforme exposto, o recurso especial discute a vedação imposta pelo art. 52 da Lei nº 8.212/91. Referido dispositivo proíbe que empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, distribuam bonificações ou dividendos a acionistas. Desde a edição da Lei nº 11.941/2009, a multa aplicada no caso do descumprimento da determinação está descrita no art. 32 da Lei nº 4.357/1964:

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 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).

§ 1oA 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.

§ 2oA 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.

A lide reside no sentido a ser atribuído à expressão “enquanto estiverem em débito, não garantido”.

Compartilho do entendimento de que a expressão comporta uma interpretação sistemática, sendo necessário observar qual o objetivo da norma. Neste cenário não se pode perder de vista que a finalidade da proibição estabelecida pelo dispositivo legal é assegurar ao sujeito ativo do crédito tributário o recebimento do valor que lhe é devido, impedindo que a empresa priorize os interesses de seus acionistas em detrimento do interesse público. Tem-se norma voltada para o combate da sonegação fiscal.

Assim, a expressão “débito não garantido” vai muito além da análise acerca da existência de penhora, depósito ou fiança bancária, previstas no artigo 9º da Lei 6.830/80, o débito aqui – como exposto pelo acórdão recorrido – compreende a ideia de crédito tributário exigível, ou seja, a vedação não se aplica aos contribuintes que possuam débitos com a exigibilidade suspensa, hipóteses que estão descritas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Essa ideia era defendida pelo professor Hiromi Higuchi que na clássica obra “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática” (Atualizado até 15-02-2017, p. 523)”. Após destacar que a vedação existe desde 1964 o autor esclarece que “A vedação para distribuir bonificações em dinheiro ou lucros tem aplicação quando a pessoa jurídica tiver débito, não garantido, de imposto, taxa ou contribuição por falta de recolhimento no prazo legal. A lei não faz distinção se o débito é de um dia ou um ano. O débito com a exigibilidade suspensa não

é considerado débito para esse fim. Não entra, também, na vedação o débito garantido por depósito integral em dinheiro ou em bens.”

O Superior Tribunal de Justiça ratifica o entendimento acima, tendo decidido que débito parcelamento – mesmo sem garantia – por ser hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito expressamente descrita pelo Código Tributário Nacional, não impede a distribuição de lucros e dividendos pelas empresas. Neste sentido REsp 1.115.136/SC:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 32 DA LEI 4.357/65. PESSOA JURÍDICA COM "DÉBITO NÃO GARANTIDO". DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. PROIBIÇÃO QUE NÃO SE APLICA AO CASO DE PARCELAMENTO.

1. O artigo 32 da Lei n.º 4.357/65 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.
2. Tendo a empresa aderido a parcelamento, a exigibilidade dos seus débitos encontra-se suspensão, nos termos do previsto no artigo 151 do Código Tributário Nacional.
3. O parcelamento não é mera suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Para aderir ao parcelamento, o contribuinte se compromete a: (a) honrar a dívida fracionadamente, com os consectários decorrentes do decurso de prazo; (b) observar todas as imposições legais aplicáveis a esse regime especial de pagamento; (c) renunciar a qualquer direito ou impugnação que possa se contrapor ao crédito tributário; e (d) desistir das ações judiciais em curso e das impugnações e recursos administrativos.
4. O crédito tributário não é garantido apenas "fisicamente", como ocorre na penhora ou no depósito, mas por outras medidas que lhe assegurem exequibilidade. No caso do parcelamento, a confissão de dívida constitui o crédito eventualmente ainda não lançado, que poderá ser inscrito em dívida ativa e cobrado judicialmente em caso de inadimplemento. Contra o crédito assim constituído e cobrado não caberá, em tese, impugnações de mérito, já que se exige renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Ademais, a dívida objeto do parcelamento é atualizada e sobre ela incidem os encargos da mora, sem qualquer prejuízo de ordem temporal ao Fisco.
5. A pessoa jurídica não pode ser impedida de distribuir lucros e dividendos a sócios e acionistas quando está em situação de regularidade com o fisco, o que ocorre quando cumpridos os termos do parcelamento.
6. Caso o parcelamento seja descumprido, nada impede que, a partir da exclusão do contribuinte desse regime especial de pagamento, seja vedada a distribuição de lucros e dividendos, até que outra garantia seja apresentada ao crédito.
7. Recurso especial não provido.

Também a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 em seu art. 475, §2º, reproduzindo os dizeres da então vigente IN SRP Nº 3/2005, esclarece que a vedação não abrange débitos com exigibilidade suspensa:

Art. 475. 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 Interministerial, aplicada da seguinte forma:

I - a partir do valor mínimo, limitada ao valor máximo estabelecido em Portaria Interministerial, para as infrações previstas no inciso I do art. 283 do RPS;

II - a partir de 1/10 (um décimo) do valor máximo estabelecido em Portaria Interministerial, ao qual se limita, para as infrações previstas no inciso II do art. 283 do RPS;

III - no valor mínimo, por segurado não inscrito, para a infração prevista no § 2º do art. 283 do RPS;

IV - no valor mínimo, para as infrações para as quais não haja penalidade expressamente cominada, conforme o § 3º do art. 283 do RPS;

V - à 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, conforme disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964;

VI - aos diretores e demais membros da administração superior, no valor de 50% (cinquenta por cento) das importâncias de que trata o inciso V, recebidas indevidamente da empresa que estiver em débito não garantido com a União, conforme disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.

§ 1º As multas referidas nos incisos V e VI do caput ficam limitadas, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da empresa.

§ 2º Consideram-se débitos, para fins das multas previstas nos incisos V e VI do caput, desde que não estejam com a exigibilidade suspensa, a NFLD, a Notificação de Lançamento 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 sociais não recolhidas.

A parte final do citado §2º - “o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas” - nos traz informação que também merece reflexão: se a limitação para distribuição dos lucros está condiciona a existência de débito exigível, devemos analisar se esses casos de débitos declarados ou lançados em provisão contábil assumem essa condição.

Para tanto essencial ter em mente entendimento já pacificado e sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que débito declarado pelo contribuinte dispensa a realização de lançamento tributário nos termos do art. 142 do CTN, admitindo a imediata remessa do mesmo para inscrição em dívida ativa. Essa foi a tese fixada por meio da Súmula do STJ nº 436:

Súmula 436

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

Neste cenário podemos afirmar que a jurisprudência do STJ é assente no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é despicinda a instauração de prévio processo administrativo ou notificação para que haja a constituição do crédito tributário, tornando-se exigível a partir da declaração feita pelo contribuinte (AREsp 1.534.770/RJ).

Vale a ressalva que o entendimento acima se aplica exclusivamente aos débitos formalmente declarados pelo contribuinte, não abrangendo eventuais valores descritos na contabilidade do mesmo, neste último caso, o crédito somente assumiria a condição de exigível a partir do respectivo lançamento de ofício pela autoridade fiscal competente.

No caso concreto, como destacado pelo acórdão recorrido e no Relatório Fiscal de fls. 12, os “fatos foram comprovados através dos Balanços Patrimoniais e Demonstrações de Lucro/Prejuízos Acumulados - DLPA apresentados”, **não foi feita qualquer menção acerca da emissão de GFIPS para os citados valores, ou ainda a existência contemporânea à distribuição dos lucros de lançamento de ofício para exigência dos supostos créditos.**

Diante do exposto conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri