



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 18186.001193/2007-35
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.293 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ABS - ADVANCED BUSINESS SOLUTIONS LTDA.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 01/07/2003, 31/12/2006

PROIBIÇÃO DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. MULTA DO ART. 32 DA LEI 4.357/64. DÉBITO TRIBUTÁRIO.

A vedação à distribuição dos lucros e/ou bonificações não se aplica aos casos de mero registro contábil do débito, pois nesta circunstância não há que se falar em crédito tributário devidamente constituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator) e Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de Auto de Infração - DEBCAD 37.015.577-7 – para cobrança de multa por ter a empresa dado ou atribuído 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, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 52, II, combinado com o art. 280, II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

Noticiou o fisco que durante a ação fiscal foi constatado que a empresa contabilizou em seus livros diário diversas retenções que não foram recolhidas. A constatação foi feita nos balancetes mensais onde há lançamentos à crédito na conta INSS retido à recolher (2.1.4.01.0006.0, 2.1.1.003.00016 — (a partir de 01/05) e 2.1.1.04.0024 (a partir de 07/05) e não há lançamentos à débito indicando o respectivo pagamento ou o valor do lançamento à débito é menor que o devido (saldo credor).

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 27/47.

Impugnado o lançamento às fls. 213/243, a DRJ em São Paulo I/SP julgou-o procedente em parte às fls. 285/329.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 372/436, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu provimento ao apelo por meio do acórdão 2302-003.710 - fls. 688/695.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 697/704, pugnando, ao final, fosse reformada a decisão recorrida, para restabelecer a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Em 30/4/17 - às fls. 707/709 - foi dado seguimento ao recurso para que fosse rediscutida a matéria “**Distribuição de lucros com débito provisionado em contabilidade.**”

Intimado do julgamento do Recurso Voluntário, assim como do recurso interposto pela União em 23/5/17 (fls. 714), o sujeito passivo apresentou contrarrazões **tempestivas** em 6/6/17 (fl.716), propugnando, ao final: **i)** Pela manutenção da decisão recorrida; ou **ii)** Caso vencida, pela aplicação da multa mais benéfica, a teor do artigo 52 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela MP 449/2008. Acostou às contrarrazões, os acórdãos 145.740 e 141.833.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 8/8/16 – fl. 696 e recurso apresentado em 12/9/16 – fl. 705. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para a sua admissibilidade.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**Distribuição de lucros com débito provisionado em contabilidade.**”

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste colegiado:

NORMAS GERAIS. ERRO NA AUTUAÇÃO.

Deve ser dado provimento ao recurso voluntário, pois o Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado no Código de Fundamento Legal 52, poique os supostos débitos previdenciários não foram declarados em GFIP ou lançados de ofício pelo fisco, tendo sido reconhecidos pela fiagplí?ação somente através da análise dos documentos contábeis do contribuinte.

A decisão se deu no seguinte sentido:

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao Recurso de Ofício e por unanimidade de votos em dar provimento ao Recurso Voluntario para desconstituir o Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado no Código de Fundamento Legal 52, porque os supostos débitos previdenciários não foram declarados em GFIP ou lançados de ofício pelo fisco, tendo sido reconhecidos pela fiscalização somente através da análise dos documentos contábeis do contribuinte.

Do conhecimento.

Nesse ponto, aduziu o sujeito passivo que não haveria similitude fática entre os casos abordados no acórdão recorrido e no paradigma 206-01-387, **cujo fato gerador tratado referir-se-ia a 22/8/06. Vale dizer, em data anterior a da alteração promovida pela MP 449/08, tal como no presente caso.**

Então vejamos.

A turma *a quo* vazou o entendimento de que a mera provisão contábil do débito não seria suficiente a impedir a distribuição de lucros aos sócios por parte da empresa. Veja-se os excertos colhidos do voto condutor:

Inicialmente, é mister salientar que o auto de infração em fustigo teve como motivação a distribuição de lucros pela recorrente a seus sócios, estando em débito com a Previdência Social. É de bom alvitre salientar, que os citados débitos previdenciários não foram declarados em GFIP ou lançados de ofício pelo fisco, tendo sido reconhecidos pela fiscalização, tão só através da análise dos documentos contábeis da Recorrente.

[...]

Nessa toada, a simples provisão de débitos em conta contábil da empresa não faz com que a obrigação tributária exista juridicamente, nem que se determine exatamente a materialidade do tributo devido, o sujeito passivo, quando e onde ocorreu o fato imponível, nem quanto ou a quem pagar. Portanto, é inarredável concluir que a provisão contábil de débitos não constitui o crédito tributário, assim como a inexistência de débito.

[...]

Não se deve perder de vista que sem o lançamento, não poderia o fisco cobrar o "débito", sendo necessário se valer do auto de infração para constituir o crédito tributário. Outrossim, provisionar o pagamento de débito previdenciário não o constitui formalmente, nem substitui o procedimento determinado em lei para tanto ao passo que, diante do exposto, é impossível afirmar que haviam débitos previdenciários quando da distribuição de lucros aos sócios, razão pela qual entendo pelo provimento do Recurso.

Em outro sentido, no relatório do acórdão paradigmático 206-01-387 (**único apreciado no despacho de prévio de admissibilidade, em que pese a União houvesse indicado um outro – acórdão 206-01.759**), informou-se que “O débito consiste em provisões de contribuições previdenciárias não recolhidas verificadas em conta de passivo da contabilidade da empresa. Ainda foram verificados débitos oriundos de informações prestadas em GFIP —

Guia de Recolhimento do FGTS . e Informações à Previdência Social, documento de natureza declaratória e confissão de dívida, sem o correspondente recolhimento.” (destaquei).

Nesse contexto, o colegiado paradigmático assentou que as normativas expedidas pelo órgão definiriam que se considera débito, para fins de aplicação de multa pela infração objeto daquele auto, a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD e o Auto de Infração — AI transitados em julgado na fase administrativa, o Lançamento de Débito Confessado — LDC inscrito em Dívida Ativa, o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e **a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas.**

E, assim sendo, concluiu que naquele caso, a recorrente se caracterizaria como empresa em débito em razão de haver confessado em GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social valores posteriormente não recolhidos, **bem como por fazer constar em sua contabilidade provisão para pagamento de contribuições destinadas à seguridade social sem o correspondente recolhimento.**

Vale dizer, da leitura dos fragmentos acima, depreende-se que o colegiado paradigmático debruçou-se sobre ambas as situações, a saber: débito declarado e constituído em GFIP não recolhidos e débitos apenas provisionados na contabilidade do sujeito passivo, sem os correspondentes recolhimentos.

Isso por que, tanto a Instrução Normativa INSS nº 100/2003, quanto a SRP nº 3/2005, definam débitos, para fins da multa aqui tratada, desde que não estivessem 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.

Nessa perspectiva, tenho que mesmo que o caso no paradigmático possa ser mais abrangente do que o destes autos, o fato é que há similitude fática naquilo em que se tratou de débitos apenas provisionados.

Postos os detalhes acima, penso ter restado devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial a ser dirimida por esta Turma, razão pela qual, encaminho por conhecer do recurso da União.

Do mérito.

Quanto ao mérito, cumpre destacar que o tema não é novo neste colegiado, que vem decidindo, reiteradamente, no mesmo sentido do acórdão guerreado.

Todavia, este Relator vem sendo vencido por imprimir posicionando divergente.

Pois bem.

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

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

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

Veja-se que a reprovação dessa mesma conduta foi positivada em situações outras nas quais se viu, da mesma forma e mediante a imposição de determinada sanção, necessária a salvaguarda do erário público e dos interesses sociais em detrimento do direito individual dos sócios de retirar rendimentos provenientes do capital investido. Parece-me clara e contundente a aplicação do princípio pelo qual se consagra a supremacia do interesse coletivo em face do interesse privado. Confirmam-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 imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

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

~~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 a 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.~~

§ 1º A 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)

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

Lei 8.212/91 – custeio previdenciário.

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

~~I – distribuir bonificação ou dividendo a acionista;~~

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

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

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

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

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

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

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

Note-se que a penalização da conduta, a exemplo da relacionada a débitos salariais, é prevista em situações em que o foco não se dá sobre a cobrança do débito. 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 *codex* tributário, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Em outras palavras, havendo a subsunção do fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico à hipótese legal definida como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, tem-se o nascimento da obrigação tributária.

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

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

No caso em exame, é incontroverso que o sujeito passivo possuía, **à época das retiradas dos sócios**, valores provisionados, não recolhidos, relativos a retenções de contribuição previdenciária. Tais retiradas foram contabilizadas ora como Adiantamento de Lucros, ora como Lucros do Ano Corrente.

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 retidos compuseram o total das respectivas despesas e, como dito, implicaram um valor menor a título de IR e CSLL.

Não tenho dúvida que a contabilização da retenção, tal como acima, é um reconhecimento formal do nascimento da obrigação tributária. Tanto o foi, que os respectivos valores teriam sido recolhidos em 6/3/07, após a distribuição dos lucros e após o início da ação fiscal.

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

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

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

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

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

Caso exigida a constituição do crédito para, somente a partir daí, sancionar a distribuição dos lucros, caso o contribuinte não o confessasse, *sponte propria*, e 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, ao meu ver, prestigiando uma conduta juridicamente inadequada, o que, decerto, não encontra guarida no Direito.

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

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

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

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

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

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

A aplicação desse enunciado de súmula tem dado fundamento à manutenção de multa por descumprimento de obrigação acessória, a exemplo de deixar de informar fatos geradores em GFIP, mesmo na hipótese em que a obrigação principal correlata tenha sido extinta por decadência, o que, a meu ver, reafirma a tese de que a extinção do crédito tributário ou,

como neste caso, a sua não constituição, em nada afetaria a reprimenda à conduta omissiva, desde que, por óbvio, a obrigação principal não tenha sido considerada indevida.

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

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

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada.

Em que pese o brilhante voto do Ilustre Relator, peço vênias para dele divergir.

Conforme exposto, trata-se de recurso especial por meio do qual se discute a vedação imposta pelo art. 52 da Lei nº 8.212/91. Referido dispositivo (na redação vigente na data do fato gerador) proibia que empresas, enquanto estivesse em débito com a União, distribuíssem bonificações ou dividendos aos seus acionistas. 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).

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

I - às pessoas jurídicas que distribuíssem 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”.

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” hoje inclusive acompanha da especificidade do “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 compreende a ideia de crédito tributário exigível, ou seja, a vedação não se aplica aos contribuintes que possuam débitos com a exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional e muito menos os créditos que não tenham sido formalmente constituídos.

Essa ideia era defendida pelo professor Hiromi Higuchi 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 suspensa, 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 despicienda 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).

No caso concreto, como destacado no relatório fiscal, o suposto débito foi caracterizado exclusivamente a partir de lançamento em conta contábil do Contribuinte inexistindo sua constituição por meio da declaração do contribuinte ou mesmo por ato da autoridade fiscal competente.

Diante do exposto conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri