



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 36830.009867/2006-07
Recurso nº 247.976 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.699 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente STAFF INFORMÁTICA LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/12/2005

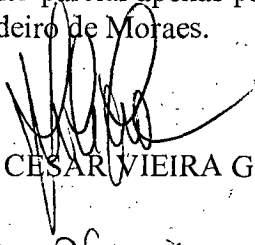
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. POSSIBILIDADE. AUTUAÇÃO FISCAL IMPROCEDENTE. GARANTIA DO JUÍZO MEDIANTE PENHORA.

A vedação estabelecida no artigo 52 da Lei n.º 8.212/91 para a distribuição de lucros é afastada nos casos em que há garantia do débito por intermédio da penhora realizada na execução fiscal.

Recurso Voluntário Provido
Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, para dar provimento ao recurso, vencida a relatora que votou pelo provimento parcial apenas para redução da multa. Apresentará voto vencedor o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS – Relatora


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 07/03/2006, em razão de a empresa acima qualificada ter atribuído e distribuído lucros aos sócios cotistas, estando em débito com a Previdência Social, infringindo, dessa forma, o inciso II, art. 52 da Lei 8.212/91, c/c art. 280, inc.II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 08/93), a autuada distribuiu lucros a seus sócios apesar de, em 08.11.2004, ter havido o trânsito em julgado administrativo da NFLD 35.340.275-3, lavrada no procedimento fiscal anterior realizado na empresa, restando configurado o débito com a Seguridade Social.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da Decisão-Notificação n 20.421.4/0400/2006 (fls. 425 a 431), julgou o Auto de Infração procedente.

Inconformada com a decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 436 e seguintes), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, reafirma que, conforme MPF, a multa combatida não é objeto desta fiscalização, não tendo sido determinado no MPF, que se fiscalizasse "débito" anterior ou mesmo "distribuição de lucro irregular", além de não terem sido outorgados poderes para o Fiscal aplicar este auto de infração, o que o torna nulo.

No mérito, tenta demonstrar que inexistente débito para com a Seguridade Social, argumentando que o RPS, em seu art. 258, VI, assegura que será expedido documento comprobatório de inexistência de débito para aqueles que tenham efetivado penhora suficiente garantidora do débito em curso de cobrança judicial, o que é exatamente a situação da recorrente.

Reafirma que o único débito que a Recorrente possuía com o INSS foi objeto de execução e garantido por penhora, conforme termo em anexo e que, segundo entende, demonstra que não existe o débito que originou o AI.

Destaca que o art. 32 da Lei 4.357/64, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, que é posterior à Lei 8.212/91, contém proibição para a distribuição de lucros apenas para as empresas que não têm débitos garantidos, e como o § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil determina que a "*lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*", a lei 8.212/91, no que tange à aplicação da pena, foi revogada pelo § 2º do art. 32 da Lei 4 357/64, com a redação da Lei 11.051/04.

Requer a relevação da multa ao argumento de que é primária, nunca havia sido multada por ter distribuído lucro, garantiu o débito muito antes do presente Auto de Infração e não há qualquer circunstância agravante narrada no auto de infração.

Entende que a penhora nos autos da Execução Fiscal 2005.72.01.004390-5, a Recorrente deixou de ser devedora da Previdência, corrigindo eventual falta.

Vindicar, ainda, os benefícios do art. 138 do CTN quanto à aplicação da penalidade, alegando que a penhora foi efetivada antes do início do procedimento fiscal que culminou com esta autuação, reiterando que muito antes de qualquer iniciativa do fisco no intuito de lavrar a presente multa já havia sido garantido o débito.

Assevera que o cumprimento da finalidade da lei, que é garantir a arrecadação previdenciária, já se deu com a garantia do débito, não havendo mais que se falar na imposição da penalidade, porque não razoável, e sustenta que a multa aplicada não pode ser em valor superior à dívida originária.

Requer a redução da multa em 50% do valor da dívida originária, em observância ao disposto na Lei 11.051/04, posterior à Lei 8.212/91, e que seja aplicado o disposto no art. 112, do CTN, já que não há uma certeza quanto aos fatos narrados pelo fisco, tendo havido diversas conjecturas, não sendo possível precisar realmente o ocorrido, mormente em razão da verdade real apresentada pela Recorrente.

Em Contra-Razões às fls. 475, a Secretaria da Receita Previdenciária manteve os termos da Decisão-Notificação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo, tendo sido cumpridos todos os pressupostos de admissibilidade.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade do Auto de Infração, argumentando que a multa combatida não é objeto desta fiscalização, e que não foi determinado, no MPF que se fiscalizasse "débito" anterior ou mesmo "distribuição de lucro irregular", além de não terem sido outorgados poderes para o Fiscal aplicar este auto de infração.

Contudo, não se verifica a nulidade alegada pela recorrente.

Cumpre esclarecer que, de acordo com o art. 31, da Portaria 520/04, vigente à época do lançamento, são nulos os lançamentos não precedidos do MPF, o que, frisa-se, não é o caso presente, já que constata-se a existência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF-C válido quando da lavratura do AI (fl. 282).

Da mesma forma, não procede o argumento de que não se encontra determinado, no MPF, que se fiscalizasse "débito" anterior ou mesmo "distribuição de lucro irregular", além de não terem sido outorgados poderes para o Fiscal aplicar este auto de infração.



Constata-se, da leitura do MPF, à fl. 281, a determinação para que se verifique o cumprimento das obrigações relativas às Contribuições Sociais administradas pela SRP, em nome do INSS.

Portanto, em atendimento ao determinado no MPF, o agente fiscal, no exercício de sua competência, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou o competente AI, em estrita observância aos normativos legais que tratam da matéria.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que inexistente débito para com a Seguridade Social.

Entende que a penhora oferecida para garantir o débito em curso de cobrança judicial, decorrente da NFLD 35.340.275-3, com trânsito em julgado na esfera administrativa, implica na inexistência de débito.

Contudo, conforme o art. 156 do CTN, a penhora não extingue o débito tributário. Portanto, o débito não foi extinto.

E o Parágrafo único, do artigo 262, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, estabelece que:

Art. 262 (...)

Parágrafo único. Nos casos previstos no art. 206 do Código Tributário Nacional, será expedida Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa – CPD-EN e, nos demais casos, Certidão Negativa de Débito – CND.

O referido art. 206, do CTN, dispõe que:

Art. 206 - Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Assim, no caso em que o débito é objeto de cobrança judicial e tenha sido efetivada a penhora, é expedida a Certidão Positiva de Débito, e não CND.

A IN 03/2005, vigente à época da lavratura do AI, determina que:

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

(...)

VIII - 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. (grifei)

Dessa forma, como já houve o trânsito em julgado administrativo da NFLD lavrada em ação fiscal anterior, restou demonstrada a existência de débitos da recorrente com a Previdência Social, e a distribuição de lucros aos sócios nessa situação configura infração à legislação previdenciária.

E, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância ao art. 33 da Lei 8212/99 e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Em relação ao argumento de que a lei 8.212/91, no que tange à aplicação da pena, foi revogada pelo § 2º do art. 32 da Lei 4 357/64, com a redação da Lei 11.051/04, já que o § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil determina que a “lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”, cumpre observar que o art. 12, da CLT determina que “Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”.

A Lei 8.212/91 é a lei especial que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio, e a Lei 4 357/64, é a lei que trata das Obrigações do Tesouro Nacional e sobre a legislação do imposto sobre a renda, sendo que a Lei 11.051/04 não revogou os arts. da Lei 8.212/91.

Cumprе esclarecer que a incompatibilidade de normas pertencente a um mesmo ordenamento jurídico e com mesmo âmbito de validade se denomina antinomia e, tradicionalmente, os critérios para solucionar a antinomia são três, o cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

O da especialidade ocorre entre duas normas, uma geral e uma especial, prevalecendo a específica apenas na parte da lei geral que é incompatível com a especial.

Como explica Norberto Bobbio, no caso de antinomia normativa, havendo conflito entre o critério cronológico e o critério de especialidade, prevalece o último, dotado de maior força – por vezes visto como meta-critério de solução de conflitos.



A razão é simples e foi realçada, com propriedade, por José de Oliveira Ascensão: "o regime geral não toma em conta as circunstâncias particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial. Por isso não será afetada em razão de o regime geral ter sido modificado".

Não são raros os precedentes encontrados na jurisprudência que defendem a subsistência da lei especial anterior, mesmo após o advento de lei geral posterior.

Conforme Vicente Ráo "se a lei não se declarar absoluta, deve-se inferir que o legislador pretendeu abolir, tão-somente, aquilo que, até então, vigorava como regra e, em consequência, com esta desaparecerão os seus corolários, mas continuarão a subsistir as exceções".

Não há, pois, presunção de revogação da lei especial anterior pela subsequente aprovação de lei geral. Muito pelo contrário, adverte Carlos Maximiliano, "*é mister que esse intuito (de revogação) decorra claramente do contexto*".

Espínola e Espínola Filho seguem a mesma linha e enunciam, a partir de Saredo, a seguinte consideração: "*no silêncio do legislador, deve presumir-se que a lei nova pode conciliar-se com a precedente*".

Portanto entendo é que a revogação ou modificação de lei geral por especial ou de especial por geral não pode ser tácita, havendo de ser expressa do tipo "revoga-se o artigo tal, parágrafo tal da lei tal".

A autuada requer, ainda, a relevação da multa ao argumento de que é primária, nunca havia sido multada por ter distribuído lucro, garantiu o débito muito antes do presente Auto de Infração e não há qualquer circunstância agravante narrada no auto de infração.

Entende que a penhora nos autos da Execução Fiscal 2005.72.01.004390-5 corrige.

Entretanto, como já amplamente exposto acima, tal entendimento não possui amparo legal.

Para que a multa seja relevada é necessário o preenchimento de todos os requisitos previstos no §1º, do art. 291, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art.291

§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

No presente caso, houve o pedido no prazo de defesa, não houve circunstância agravante e o infrator é primário.

Contudo, a recorrente não faz jus ao benefício solicitado por não ter havido a correção da falta.

A autuada requer os benefícios do art. 138 do CTN quanto à aplicação da penalidade, alegando que a penhora foi efetivada antes do início do procedimento fiscal que

culminou com esta autuação, e afirma que muito antes de qualquer iniciativa do fisco no intuito de lavrar a presente multa já havia sido garantido o débito.

A hipótese de exclusão da responsabilidade por infrações é a prevista no art. 138, do CTN, ou seja:

Art.138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo Único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No caso presente, não houve a denúncia espontânea da infração, e a penhora alegada pela recorrente se refere à NFLD lavrada em ação fiscal anterior.

Reitera-se, o Auto de Infração discutido no presente processo administrativo foi lavrado pelo descumprimento da legislação previdenciária, que veda as empresas de distribuírem lucros estando em débito com a Previdência Social.

E a existência desse débito foi consubstanciada com o trânsito em julgado da NFLD citada.

Assim, a NFLD julgada procedente definitivamente na esfera administrativa não precisa necessariamente guardar qualquer relação com o AI em tela. Ela apenas representa um débito cuja existência veda a distribuição de lucros.

Da mesma forma, não há que se falar em “dívida originária”, pois, como visto, o AI não se originou da NFLD, e sim do débito representado pelo trânsito em julgado administrativo da NFLD.

Relativamente ao pedido que seja aplicado o disposto no art. 112, do CTN, já que não há uma certeza quanto aos fatos narrados pelo fisco, constata-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, o auto foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante identificado, de forma clara e precisa, a obrigação acessória descumprida e os fundamentos legais da autuação e da penalidade, bem como demonstrado, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada.

Portanto, não procede a afirmação de que houve diversas conjecturas e de que não foi possível precisar realmente o ocorrido, pois a fiscalização deixou muito claro, no Relatório Fiscal da Infração, qual o objeto do auto de infração, juntando documentos comprobatórios do que foi relatado.

A autuada requer a redução da multa em 50% do valor da dívida originária, em observância ao disposto na Lei 11.051/04, posterior à Lei 8.212/91.

Conforme exposto acima, entendo que não cabe a observância da Lei 11.051/04, simplesmente pelo fato de ser posterior à Lei 8.212/91.

Porém, não obstante a correção do auditor fiscal em proceder ao lançamento nos termos dos normativos vigentes à época da lavratura do AI, foi editada a Medida Provisória MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, que revogou os incisos I e II e parágrafo único do art. 52, da Lei 8.212/91.

E, conforme disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”:

Art.106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, tratando-se o presente lançamento de ato ainda não julgado quando da edição da MP 449/08, conclui-se que os critérios por ela estabelecidos, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam ao AI em tela.

Dessa forma, caso se constate, no recálculo da multa com a observância do disposto no artigo 52, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09, que o novo valor da penalidade aplicada é mais benéfico ao contribuinte, não há como se ignorar o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, privando a empresa do benefício legal.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO** e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que se aplique, caso seja mais benéfico para o contribuinte, o artigo 52, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09.

É como voto.



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Voto Vencedor

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES – Redator designado

1. Peço **venia** à douta Conselheira Relatora para divergir do seu voto, pois entendo que o auto de infração lavrado não subsiste.

2. Como bem historiado na peça informativa a fiscalização autuou o contribuinte em razão da distribuição de lucros a sócios cotistas por considerar que a empresa estava em débito perante a Previdência Social. Embasa a infração no art. 52, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da autuação, combinado com o art. 280, inciso II, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

3. A propósito afirma o relatório fiscal que a autuada distribuiu lucros mesmo após ter transitado em julgado, em 8 de novembro de 2004, a NFLD nº 35.340.275-3 em que se configurou o débito com a Seguridade Social.

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 caracterizar a existência do débito a partir do trânsito em julgado da referida NFLD na fase administrativa.

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 o débito originário da NFLD transitada em julgado na fase administrativa se encaixe na definição legal de débito.

6. A redação do Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 258, ao tratar do assunto admitiu expressamente a possibilidade de ser expedido documento comprobatório de inexistência do débito na hipótese em que tiver sido efetivada penhora suficiente garantidora do débito em curso de cobrança judicial, **in verbis**:

“ Art. 258. Não será expedido documento comprobatório de inexistência de débito, salvo nos seguintes casos:

(...)

VI - tenha sido efetivada penhora suficiente garantidora do débito em curso de cobrança judicial.”

7. **In casu**, constata-se que no momento da imposição da multa o débito estava com a sua exigibilidade suspensa, pois houve garantia da dívida por meio de penhora, logo não há que se falar em existência de débito como óbice para a distribuição dos lucros.

8. O artigo 206 do CTN ajuda a firmar meu posicionamento quando trata da certidão negativa de débito: “tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”.

9. Além das considerações acima delineadas, as quais no meu entender já seriam suficientes para aniquilar a autuação lavrada, vale ressaltar que a Lei nº 11.941/2009 alterou o art. 52 da Lei nº 8.212/91, para revogar os seus incisos e parágrafo único, bem como alterar o **caput**, restando a seguinte redação:

“Art. 52 As 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).”



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).

10. Com efeito, a norma deixou evidente que a vedação está restrita “às empresas, enquanto estiverem em débito **não garantido com a União**”. Além do mais, a compreensão da expressão “débito não garantido” se aproxima em seu campo interpretativo da Lei 6.830/80, que trata da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública nos remetendo a possibilidade de assegurar o juízo pelo suposto devedor e suas diversas modalidades para garantia do débito nos termos do artigo 8º e 9º da referida Lei.

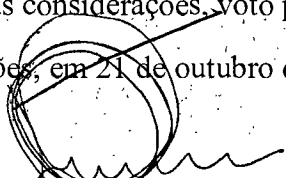
11. Assim, para efeito da vedação à distribuição dos lucros não se pode alegar que o débito constituído com o trânsito em julgado da notificação fiscal seja considerado empecilho, visto que presente, no caso concreto, há a garantia da penhora para o pagamento da dívida. É bom frisar: com a garantia do débito em sede de execução fiscal não haverá débito em aberto e, conseqüentemente, o contribuinte estará apto a realizar, regularmente, a distribuição de seus lucros.

12. Desta forma, em se tratando de aplicação de multa punitiva é incompatível com os princípios constitucionais tributários, em especial com o princípio da legalidade (CF/88, art. 5.º, II e art. 150, I); exigir o cumprimento de uma obrigação tributária diversamente do estabelecido em norma jurídica.

13. Dito isso, uma vez ausente o fato gerador de obrigação acessória torna-se incabível a cobrança de multa apontada pelo fisco.

14. Feitas estas considerações, voto pelo PROVIMENTO do recurso.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2010


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES