



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

Processo nº 10073.721254/2014-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.522 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IRPJ – Outras receitas/despesas – Distribuição disfarçada de lucros
Recorrente MA AUTOMOTIVE BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não restou justificada as alegações trazidas pela contribuinte que ensejasse a nulidade do auto de infração.

MULTA POR DISTRIBUIÇÃO IRREGULAR DE PARTICIPAÇÃO DE LUCROS.

A multa regulamentar prevista em Lei em caso de distribuições de quaisquer bonificações ou participações de lucros aos acionistas, sócios ou quotistas de pessoa jurídica que estiver em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal não se caracterizou no presente caso. O contribuinte quando da lavratura do auto de infração já estava com o débito garantido e na época da distribuição dos lucros, o processo estava em trânsito para a execução do débito, de modo que não havia instruções suficientes no referido processo para que o contribuinte garantisse o débito naquele momento, tendo o feito posteriormente na primeira oportunidade, não configurando eventual prejuízo ao erário público. Além disso, o presente processo versa sobre distribuição de dividendos, e não de bonificação ou participações nos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Flávio Franco Correa, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanharam o relator com base no segundo fundamento de seu voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araújo Macedo e Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Cuida o presente processo de auto de infração (fls. 340/346) em que é exigida a multa prevista nos arts. 889 e 975 do RIR/99 em razão de distribuição de lucro por empresa em débito, no valor de R\$ 12.904.230,03 relativa aos anos-calendário de 2009 a 2011.

Conforme Termo de Constatação Fiscal (fls. 332/339), foi apurado que o contribuinte possuía débito inscrito em dívida ativa quando distribuiu lucros em forma de dividendo entre o período de 2009 a 2011, assim:]

EXERC.	ANO CAL.	FICHA DIPJ	EM REAIS VALOR DISTRIBUÍDO	EM REAIS VR. EM DÍVIDA ATIVA
2010	2009	45	13.166.000,00	8.602.820,02
2011	2010	45	27.080.000,00	8.602.820,02
2012	2011	45	11.475.000,00	8.602.820,02

Desse modo, foi aplicada a multa correspondente a 50% sobre o valor das quantias distribuídas, limitada a 50% do valor do débito não garantido pela pessoa jurídica, nos termos do artigo 17, §1º, da Lei nº 11.051/04, conforme tabela abaixo:

Data	Valor Multa Regulamentar
31/12/2009	R\$ 4.301.410,01
31/12/2010	R\$ 4.301.410,01
31/12/2011	R\$ 4.301.410,01

Inconformado, o contribuinte apresentou Impugnação (fls 354/372). Confira-se a síntese de suas alegações, conforme se extrai do relatório constante no Acórdão prolatado pela 22ª Turma da DRJ/SPO (645/646):

Alega nulidade por cerceamento de defesa pela falta de motivação de uma parcela da documentação ter sido desconsiderada pela Fiscalização;

Não há vedação quanto à distribuição de dividendos mesmo em havendo dívidas inscritas para com a União;

Os dividendos são apenas a distribuição de lucros aos seus acionistas decorrente de sua participação societária;

O ano-calendário de 2009 não poderia ser exigido, pois no momento da distribuição dos dividendos o débito estava em aberto e, assim, não poderia garantir a execução fiscal..

A 22ª Turma da DRJ/SPO julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido, cuja ementa passo a transcrever:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010 e 2011

MULTA POR DISTRIBUIÇÃO IRREGULAR DE PARTICIPAÇÃO DE LUCROS.

As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão distribuir quaisquer bonificações ou participações de lucros a seus acionistas bem como a seus sócios ou quotistas, diretores e demais membros de órgão dirigentes, fiscais ou consultivos sob pena de imputação de multa regulamentar prevista em Lei.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”.

Contra a decisão, foi interposto Recurso Voluntário (fls. 659/696), no qual reforça os argumentos trazidos na Impugnação, combatendo as fundamentações que embasaram a autuação fiscal.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Cuida-se o presente processo de auto de infração em que é exigida multa no valor de R\$ 12.904.230,03, conforme previsão do artigo 32 da Lei 4.357/64 (com redação pelo artigo 17, § 1º, da Lei 11.051/2004) e replicada nos arts. 889 e 975 do RIR/99 em detrimento

da distribuição de lucro, período este em que a Recorrente possuía débito com a União, relativos

PRELIMINAR DE NULIDADE

Sustenta a Recorrente que houve cerceamento de defesa, pois as razões que que orientaram a autuação fiscal foi baseada em documentação superficial, não tendo havido a consideração de grande parte dos documentos apresentados à fiscalização.

Aduz adiante, que a fiscalização se pautou, para a exação fiscal, apenas nas DIPJs, bem como nos extratos dos débitos inscritos em dívida ativa., sem considerar os demais documentos solicitados no curso da fiscalização, tais como: a Fichas do Livro Razão das contas referentes aos rendimentos de dirigentes, conselheiros, sócios ou titulares da empresa; a distribuição de lucros, dividendos e bonificações; as atas das reuniões dos sócios que definiram a destinação do lucro, com o devido registro na JUCERJ; e contrato de câmbio firmado com a entidade financeira que realizou a remessas dos valores ao sócio estrangeiro.

Assim, conclui que a intenção do Fisco foi de inverter o ônus da prova, em contrariedade do quanto disposto no art. 9º do Decreto 70.235/72, a partir que elegeu unicamente as DIPJS e os extratos das certidões de dívida ativa em desrespeito ao princípio da verdade material.

Vejamos, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 estabelece as seguintes hipóteses de nulidade das decisões:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Observa-se, pois, que este dispositivo não é aplicável ao presente caso. Logo, não há que se falar em nulidade do auto de infração por ausência das formalidades em questão, devendo ser rejeitada a preliminar suscitada pela Recorrente.

Destarte, o auto de infração se serviu de todos os requisitos formais exigidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não invalidando o exercício da ampla defesa no processo, bem como apontando a capitulação legal e a descrição da infração cometida.

Assim, os argumentos trazidos em sede recursal não devem prosperar. Portanto, julgo no sentido de não acatar as preliminares de nulidades argüidas pela Recorrente.

DO MÉRITO

O cerne da questão versa sobre a exigência de multa em detrimento da distribuição de lucro pela Recorrente nos anos-calendário de 2009 a 2011, período em que este possuía débito com a União.

A Recorrente alega, de antemão, que dividas tributárias que ampararam a autuação fiscal foram, em sua totalidade, inscritas em dívida ativa da União apenas em 2009

(fls. 334/339). Sendo que, a execução fiscal que lhes tinha como objeto, foi ajuizada somente em 15.04.2010 sob o nº 0000128-75.2010.4.02.5109.

Dessa maneira, aduz que houve um lapso temporal entre a data de inscrição da dívida em 2009 até o ajuizamento da execução fiscal, em abril de 2010, ficando à inércia da Procuradoria da Fazenda Nacional, impedida de garantir os débitos fiscais existentes.

Dai, conclui-se que, a partir de 2010, com citação na execução fiscal, se torna viável a garantia do débito fiscal, nos termos do art. 8 da Lei 6.830/80, *in verbis*:

“Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

(...)

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.”

Assim, demonstra que após ser citada na execução fiscal em referência apresentou garantia aos débitos em processo de cobrança (doc 03 do Recurso). E mais, apresentou ainda bem imóvel avaliado em R\$ 29.378.743,96, superando em quase 300% o valor do débito exequendo. (Doc. 04 do Recurso).

Não obstante, em 25.02.2012 sobreveio manifestação da União rejeitando os bens apresentados e requerendo a realização de penhora *online* (Doc 05 do Recurso), para a satisfação dos valores glosadas, restando satisfeita, após ser deferida pelo juiz competente.

Adiante, a Recorrente refuta a autuação no tocante a interpretação da legislação quanto à vedação de distribuição de bonificações ou participações nos lucros. Nesse ponto, o agente fiscal, com base na análise das DIPJs, entendeu que havia débitos inscritos em dívida ativa no momento das distribuições e, por tal razão, aplicou a multa prevista no art. 32 da Lei 4.357/64, a saber:

“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).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) ”.

No entanto, a Recorrente entende que apenas a distribuição de bonificações ou participações nos lucros abarca a vedação da lei, no que tange as empresas possuírem débitos não garantidos perante a União Federal, não havendo a vedação quando a distribuição de dividendos. Tal entendimento confirmado, pois foi suprimido na alínea "a" do art. 32 citado acima, a hipótese que vedava expressamente a distribuição de dividendo pelas empresas em situação de débito com a União Federal e não os tivessem garantido.

Adiante, afirma que não ser possível equiparar o conceito de distribuição de dividendos, como fez crer a decisão recorrida, às previsões de participações de lucros ou bonificações, isto posto, que dividendo é instituto específico, sendo mera destinação do lucro do exercício aos sócios da empresa, de cunho legal, e não quaisquer bonificações ou participação.

Assim, conclui que dividendos correspondem à distribuição, em espécie, de parte dos lucros aos sócios da empresa, a título de remuneração do investimento realizado pelo acionista, enquanto distribuição de bonificação refere-se à compensação do acionista pela distribuição de novas ações e participação nos lucros consiste em verdadeira gratificação por parte do empregador ao empregado, pelo trabalho exercido por este último.

Em divergência a alegação da Recorrente, a decisão da DRJ contrapõe no sentido que:

“(...) a legislação regente veda a distribuição de quaisquer bonificações a seus acionistas bem como 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. **As bonificações devem ser vistas de um ponto de vista amplo**, ou seja, incluem quaisquer benefícios a acionistas e demais membros dos órgãos dirigentes” (destaques da Recorrente).

Cita o artigo 112 do CTN, dizendo que a lei tributária a qual determina a aplicação da penalidade em comento, deve ser interpretada da maneira mais favorável possível. Confira-se:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Ao contrário da pretensão da fiscalização que pretende ampliar a expressão bonificação para incluir a distribuição de dividendo como hipótese normativa, a lei determina a interpretação mais favorável ao contribuinte, a fim de evitar dilações interpretativas.

Por fim, pontua que tal restrição legal, isto é, impedir a distribuição de lucro enquanto a empresa não estive com a dívida garantida perante a União Federal tem o condão de constranger os contribuintes ao pagamento dos débitos federais, em afronta ao livre exercício da atividade econômica, resguardada pelos arts. 1º e 170 da CF/88. Nesse sentido traz à baila as Súmulas 70, 323 e 547 do STF, a saber:

“Súmula nº 70: é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.

“Súmula nº 323: é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

“Súmula nº 547: não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

A seguir cita a decisão monocrática exarada pelo Ministro Celso de Mello, nos autos do RE nº 374.981. Vejamos:

“SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO

CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO "SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW". IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 - RTJ 173/807-808 - RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR - QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE – 'NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR' (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO "ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE". DOUTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO".

(RE 374.981, Relator Min. Celso de Mello, j. 28/03/2005, DJ 08/04/2005, p. 82 – destaques da Recorrente).

Desse modo, finaliza sua argumentação alegando que impedir a empresa distribuir dividendos aos seus acionistas, quando esta age sem o intuito de lesar o fisco, configura coação ao pagamento do débito à União.

Entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente devem prosperar.

Vejamos, conforme vimos, a Lei nº 4.357/1964 em seu art. 32 impõe restrição à distribuição de bonificações e lucro por empresas com dívidas não garantidas para a União sob pena de multa de 50% das quantias pagas indevidamente.

Tal dispositivo foi replicado no RIR/99 pelos arts. 889 e 975, a saber:

“Art. 889. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão (Lei nº 4.357, de 1964, art. 32):

I - distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas;

II - 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.”

(...)

“Art. 975. A inobservância do disposto no art. 889 acarretará multa que será imposta (Lei nº 4.357, de 1964, art. 32, parágrafo único):

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a cinquenta por cento das quantias que houverem pago indevidamente;

II - aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento destas importâncias.”

Da análise dos artigos acima, evidencia-se a caracterização da infração, caso ocorra a comprovação de dois fatos concomitantes: (i) a existência de débito não garantido e (ii) distribuição de quaisquer bonificações.

Apesar da legislação atinente à matéria não se referir em distribuição de dividendo, mas sim bonificações ou participações enquanto o contribuinte possua débito inscrito em dívida ativa contra à União Federal **não** garantida, não restou comprovada nos autos o intuito por parte da Recorrente de causar eventual prejuízo ao erário.

Ao revés, foi noticiado nos autos que o contribuinte garantiu a execução fiscal na primeira oportunidade do processo, montante suficiente para quitação da dívida perante a União Federal, conforme fls. 734/739. Fato este, que justifica não tê-lo feito em momento anterior, o qual engloba a parte do período da autuação fiscal.

Observa-se ainda que os débitos inscritos em dívida ativa já estavam garantidos quando da autuação fiscal, sendo incluídos posteriormente em parcelamento (REFIS da Copa), conforme fls. 760/762.

Cumprе esclarecer ainda que quando da lavratura do auto de infração, o débito estava garantido e na época da distribuição dos lucros não havia instruções suficientes no processo para o procedimento a ser adotado, pois a cobrança do débito estava sendo remetida para a Procuradoria.

Assim, aplicar tal penalidade, não me parece razoável à medida que o alcance da norma já fora atingida, isto é, proteger o direito creditório do Fisco, vez que o crédito já estava garantido. Além de contrariar à liberdade de exercício de atividade econômica, corolário protegido por diversas súmulas do STF.

Além disso, conforme o TVF (fl. 331), a fiscalização entendeu que não houve a distribuição dos lucros, em forma de dividendos, o que por si só foi vetado nos dispositivos legais em comento.

Por fim, como visto, registra-se que direito de perceber dividendos advém do fato de se deter participação societária, seja oriunda de uma ação ou uma quota de uma empresa. O termo dividendos seria inapropriado para uma empresa de responsabilidade limitado, porém no silêncio da Lei especial, deve ser aplicar subsidiariamente os conceitos trazidos pela Lei das SA.

Portanto, entendo que, independentemente da discussão se a distribuição de dividendos estaria ou não albergada no bojo do art. 32 da Lei 4.357/64, a Recorrente antes disso cumpriu requisito objetivo, qual seja; o de garantir dívida em favor da União, razão da qual a autuação fiscal não deveria subsistir.

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar a multa pela suposta distribuição irregular de lucro.

É como voto.

Processo nº 10073.721254/2014-79
Acórdão n.º **1301-002.522**

S1-C3T1
Fl. 804

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro