



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.730172/2014-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.199 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2021
Recorrente BOMIX INDUSTRIA DE EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS POR PESSOA JURÍDICA COM DÉBITO NÃO GARANTIDO.

Considera-se débito não garantido aquele que tem como objeto crédito tributário líquido, certo e exigível, que decorra de regular inscrição em dívida ativa e seja objeto de execução fiscal onde o contribuinte tenha sido regularmente citado.

Inexiste ilegalidade na distribuição de resultados ou concessão de bonificações ou remunerações a acionistas de pessoa jurídica cujos débitos fiscais estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não tenham sido inscritos em dívida ativa, seja pelo caráter transitório e não definitivo dos débitos não inscritos, seja para assegurar ao contribuinte a possibilidade de controvertê-los e questioná-los amplamente, mediante impugnações e recursos administrativos, seja para viabilizar o regular exercício da livre iniciativa e da liberdade econômica.

Não há óbice legal à distribuição de dividendos ou lucros a acionistas da pessoa jurídica em débito não garantido perante o Fisco, não se admitindo a aplicação da multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, diante do veto presidencial objeto da Mensagem nº 244, de 16 de julho de 1964, que expressamente excluiu a distribuição de dividendos do rol de proibições do projeto original, conforme consigna o entendimento manifestado pela administração tributária na Solução de Consulta Cosit nº 30, de 27 de março de 2018.

COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE INFRACIONAL. CUMPRIMENTO DO ÔNUS DA PROVA PELO FISCO COMO CONDIÇÃO DA PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Cabe à administração tributária o indissociável e eficiente cumprimento do ônus probatório que demonstre e comprove, a desdúvidas, a materialidade da infração ou da ocorrência do fato gerador, como condição da procedência da autuação, de forma que o descumprimento desse ônus pelo fisco enseje a desconstituição do lançamento.

A administração tributária pode realizar o lançamento de ofício se entender que detém elementos suficientes à constituição do crédito tributário, assumindo os

ônus e os bônus decorrentes dos acertos ou erros resultantes de suas escolhas e avaliações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face de acórdão da DRJ que manteve o lançamento de multa de R\$12.718.291,76, decorrente da distribuição indevida de dividendos a sócios da contribuinte, em período no qual se encontrava em débito não garantido, relativo a fatos geradores mensais, havidos entre 31/01/2010 a 31/12/2012.

O Termo de Verificação Fiscal constante às e-fls. 10/16 consigna que “os débitos da BOMIX no momento da distribuição de lucros, conforme indicados acima, só foram objeto de parcelamento em 28/11/2013; 23/07/2014 e 04/08/2014; através dos parcelamentos especiais instituídos pelas Leis 11.941/2009 e 12.996/2014, conforme indicado nos pedidos de parcelamento correspondentes, constantes no Anexo 13. Vale ressaltar a verificação, conforme indicado na cópia do extrato das DCTF apresentadas, Anexo 18, a existência de DCTF apresentadas posteriormente àquelas indicadas nos demonstrativos de débitos da BOMIX. No entanto, considerando que os aludidos débitos já se encontravam inscritos em dívida ativa, consoante o disposto no § 2º do art. 9 da IN RFB 1110/10, transcrito abaixo, estas DCTF não produzirão efeito”.

Em razão da impugnação da contribuinte, a instância de piso manteve integralmente o lançamento, conforme acórdão de efls. 1294/1309, cuja ementa aqui se reproduz:

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE. As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

MULTA REGULAMENTAR. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS POR PESSOA JURÍDICA EM DÉBITO COM A FAZENDA NACIONAL. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão 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. A inobservância dessa restrição importa em multa que será imposta às pessoas jurídicas, em montante igual a 50% das quantias distribuídas ou pagas indevidamente, limitada a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Irresignada com o resultado do julgamento, a contribuinte interpõe Recurso Voluntário, cujas razões foram consignadas por este Colegiado em análise já realizada anteriormente, da qual resultou conversão do julgamento em diligência, aqui transcritas por economia processual e eficiência. Eis as razões apontadas pela recorrente:

6. Alega que:

(...), quando da autuação fiscal em questão a Recorrente já havia optado ao REFIS de que trata a Lei 12.996/2014, conforme os recibos de opção e consolidação, anexos (doc. 01).

Nesse contexto, impera evidenciar que deverá ser entendido como fato gerador da cobrança da multa atacadada não o momento da distribuição dos lucros, mas sim o momento em que o lançamento é realizado. Por uma razão bastante simples: a multa é cobrada através de lançamento de ofício, atividade administrativa que somente se materializa com a lavratura do auto de infração. Em outras palavras, se no momento da ação fiscal os débitos da Recorrente já se encontravam com a exigibilidade suspensa (ex vi do art. 151 do CTN), não assiste razão para a cobrança da multa ora recorrida.

7. Destaca que a intenção do legislador, nesta lei, é evitar dilapidação do patrimônio da empresa, o que deve ser verificado, no caso.

8. Aduz nulidade da autuação, alegando que os débitos em aberto:

a. objeto do PA nº 10580.730609/201067 (pág. 14 do Acórdão DRJ/CTA) de parcelamento requerido em 20/10/2010 (doc. 02), estando parcelados (art. 151 do CTN), não poderiam servir de fundamento para a cobrança da Multa; e segundo o doc. 02, só foram inscritos em Dívida Ativa da União DAU, em 02/02/2012;

b. do PA 10580.726541/201283, se encontravam com exigibilidade suspensa devido à impugnação em 19/07/2012, deste a data do lançamento até o trânsito em julgado em 24/04/2013, pois a Recorrente não contestou o Acórdão proferido pela DRJ em Salvador/BA; conforme doc. 08, estes débitos sequer foram inscritos na DAU;

c. dos PA 10580.728585/201167 fora inscritos em 20/02/2012, doc. 06; do PA 10580.722219/201285 em 26/07/2012, doc. 07; os dos PA 10580.720178/201373 (doc. 9),

10580.720043/201499 (doc. 10) e 10580.721278/201406 (doc. 11), sequer foram inscritos, caso em que a multa pela suposta indevida distribuição dos lucros dos períodos da distribuição dos lucros anteriores à inscrição em dívida ativa restaria prejudicada na medida em que uma das condições para a sua cobrança é que tais débitos em aberto devem estar inscritos em Dívida Ativa e cita Acórdão da DRJ em Brasília; aduz que o débito somente pode ser considerado líquido e certo quando da inscrição na DAU, conforme art. 204 do CTN, sendo que, antes disso, pode até ser reformado pela própria autoridade fiscal, art. 149 do CTN.

9. Assegura que apresentou garantias nos processos de execução fiscal, doc. 04:

PROCESSO Nº	VARA FEDERAL	BEM GARANTIDO	VALOR GARANTIDO (R\$)
34820-54.2012.4.01.3300	19ª VARA	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	13.700.581,80
18708-10.2012.4.01.3300	8ª VARA	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	40.390.951,61

10. Que os demais processos de execução fiscal que tramitam contra a Impugnante se encontram na Procuradoria da Fazenda Nacional na Bahia (doc. 05); requer a juntada de cópias a posteriori.

11. E resume que, além do status de exigibilidade suspensa, os débitos estão garantidos por meio de penhora de bens.

12. Acusa que a DRJ deixou de observar requisito essencial para determinação da hipótese jurídica do fato gerador da penalidade ora imposta, qual seja, a forma, condição e operacionalização da garantia, isto é, deixou de motivar o conceito de "débito garantido"; aponta que o art. 185 do CTN, com a redação da LC nº 118, de 2005, define que se presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa, mas o parágrafo único do mesmo artigo determina que não se aplica se o devedor reservou bens ou rendas suficientes ao total do pagamento da dívida inscrita, e destaca que a recorrente possui bens passíveis de garantia no total de R\$100.388.164,56, arrolados, garantia bem superior ao débito.

13. Destaca que, quando da distribuição de lucros, as execuções fiscais ainda não tinham sido ajuizadas.

14. Em Razões de Mérito:

a. reclama da violação ao princípio do livre exercício da atividade econômica e da propriedade privada; invoca

o art. 170 c/c art. 1º, VI da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 CF de 1988, para apontar que o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, mesmo com alteração posterior afrontou a CF e cita julgamento do RE nº 413.781/SC e ADI nº 3.4537 do STF; e da proporcionalidade e da razoabilidade, pois a imposição da multa de 50% é desproporcional e desarrazoada;

b. reclama do caráter confiscatório da multa de 50% afirma que viola o art. 150, IV da CF de 1988, e o princípio do não-confisco também se aplica às penalidades, pois a CF de 1988, art. 5º, XII garante o direito à propriedade, e cita decisões judiciais;

c. Descreve a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, ADI nº 5.161, pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal – STF;

d. requer o reconhecimento da verdade material de que grande parte dos débitos estava com exigibilidade suspensa, seja por impugnação, seja por parcelamento; boa parte não

estava e parte não está, inscrita na DAU; os débitos estavam sendo executados com garantia ofertada.

15. Requer, ainda, embora não haja previsão expressa nesse sentido no Regimento do CARF, que seja sobrestado este processo até que seja julgada, pelo STF, a ADI 5.161 que questiona a constitucionalidade da cobrança da multa imposta com o fundamento no art. 32 da Lei 4.357, de 1964.

O processo veio a julgamento do CARF e este Colegiado determinou, através da Resolução nº 1201-000.333 (epls. 1480/1497), a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem pudesse esclarecer:

- (i) quais débitos (valor, competência, código de arrecadação e número de processo administrativo ou judicial vinculado) que deram origem à autuação foram incluídos nos Programas de Parcelamento previstos nas leis n. 11.941/2009, 12.249/10 e 12.996/14, em quais datas isso ocorreu e qual a situação atual de cada parcelamento, e
- (ii) quais débitos (valor, competência e código de arrecadação e número de processo administrativo ou judicial vinculado) que deram origem à autuação estavam integralmente garantidos, qual garantia fora prestada e quando isso ocorreu.

A autoridade administrativa apresentou Relatório de Diligência Fiscal de epls. 1597/1601, com as informações aqui reproduzidas:

10. Os débitos que deram origem à autuação foram relacionados nos anexos 19-1, 19-2 e 19-3 (fls. 682 a 690). Confrontando-se o demonstrativo de revisão da consolidação (fls. 1.568 a 1.582) com os referidos anexos podemos afirmar que: Os processos 10580.730609/2010-67, 10580.728585/2011-67, 10580.732529/2011-27 e 10580.722219/2012-85 tiveram suas inscrições em Dívida Ativa realizadas nas datas de 04/04/2014, 28/02/2012, 31/01/2012 e 04/05/2012, respectivamente.

Os processos que estavam sob a administração da RFB apresentaram as seguintes situações em relação aos parcelamentos das Leis nº 11.941/2009, 12.249/2010 e 12.996/14:

Nº processo/Débitos	Código de receita	Período de apuração	Valor do principal	PARCELAMENTO 11.941/2009	PARCELAMENTO 12.865/2013	PARCELAMENTO 12.996/2014
10580.720043/2014-99	5856	dezembro/2010	73.921,46	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	5856	maio/2012	104.662,72	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	5856	junho/2012	170.768,37	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	5856	junho/2012	130.286,43	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	5856	agosto/2012	290.192,89	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	5856	outubro/2012	59.883,73	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	6912	dezembro/2010	16.048,75	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	6912	maio/2012	22.722,83	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	6912	junho/2012	37.074,71	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	6912	junho/2012	28.285,87	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	6912	agosto/2012	63.002,41	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720043/2014-99	6912	outubro/2012	13.001,07	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	5856	janeiro/2012	212.529,71	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	5856	fevereiro/2012	187.149,99	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	5856	março/2012	317.042,78	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	5856	abril/2012	202.039,26	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	6912	janeiro/2012	46.141,32	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	6912	fevereiro/2012	40.631,24	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	6912	março/2012	68.831,65	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.720178/2013-73	6912	abril/2012	43.863,78	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	janeiro/2012	803.598,43	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	fevereiro/2012	495.242,39	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	março/2012	705.995,80	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	abril/2012	564.055,46	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	maio/2012	505.281,52	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	junho/2012	706.971,86	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	junho/2012	656.327,72	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	agosto/2012	737.486,42	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	setembro/2012	673.182,75	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	outubro/2012	921.816,98	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.721278/2014-06	5123	novembro/2012	833.487,94	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.722287/2008-68	1097	janeiro/2004	32.273,22	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.722287/2008-68	1097	janeiro/2004	9.167,22	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.722287/2008-68	2172	dezembro/2003	46.098,43	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.722287/2008-68	2172	janeiro/2004	51.593,50	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.722287/2008-68	6012	dezembro/2003	22.919,41	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.722287/2008-68	6912	dezembro/2003	4.720,87	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.722287/2008-68	6912	janeiro/2004	1.114,36	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.726541/2012-83	2917	4ºTRIM/2010	1.734.900,77	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.726541/2012-83	2917	4ºTRIM/2011	2.982.230,45	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.726541/2012-83	2973	4ºTRIM/2010	626.724,27	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018
10580.726541/2012-83	2973	4ºTRIM/2011	1.075.762,96	NÃO PARCELADO	NÃO PARCELADO	22/08/2018

Em complemento a tais informações, a administração tributária registrou que, em relação às garantias prestadas em processos judiciais (efls. 1716), “conforme pode ser verificado no extrato SIEF – Documentos de Arrecadação (fls. 1.618-1.699), informa-se que foram encontrados depósitos judiciais efetuados pelo contribuinte, porém não sendo possível afirmar se se relacionam ou não com os débitos controlados através de processo de arrolamento pelas parcas informações disponíveis. Ressalte-se que, na maioria, os depósitos judiciais encontrados ou foram devolvidos ao contribuinte ou transformados em pagamento definitivo ou ainda são de pequena monta. Entretanto, deve-se destacar os depósitos judiciais elencados entre as folhas 1.693-1.699, que perfazem maiores valores e permanecem à disposição do juízo. Informa-se que apenas foi possível constatar, em consulta ao sítio da Justiça Federal (Pje), que o Processo Judicial nº 10008142820174013300, para o qual existem quatro DJE, ainda se encontra em trâmite com resultado desfavorável ao contribuinte, sendo que aquele processo versa sobre compensação de ofício com débitos parcelados, conforme pode ser visto às fls. 1.700-1.715”.

Diante de tais informações, a contribuinte apresentou manifestação à diligência, e, em relação à matéria fática objeto da auditoria realizada, destacou que a *“diligência fiscal confirmou que houve o parcelamento dos débitos, tendo sido o parcelamento deferido na data do Despacho Decisório exarado pelo Titular da DRF/Salvador (22/08/2018), com efeitos retroativos até a data da adesão (04/08/2014). Há, ainda, a informação, no relatório de diligência, que o parcelamento encontra-se atualmente regular, com o contribuinte cumprindo com o pagamento de todas as prestações devidas (fl. 1.552). Sendo assim, resta comprovado o parcelamento dos débitos que originaram a autuação”*.

Além disso, pugnou pela improcedência do lançamento com base na aplicação por analogia da Súmula CARF nº 37, esclarecendo que, dos débitos que deram origem à autuação, apenas os processos de nº. 10580.730609/2010-67, 10580.728585/2011-67, 10580.732529/2011- 27 e 10580.722219/2012-85 estavam inscritos em Dívida Ativa no momento da distribuição dos lucros (período fiscalizado: 01/01/2010 a 31/12/2012). Contudo, *“em que pese a informação de inscrição de apenas alguns dos débitos na dívida ativa, não foi informado se, na época da distribuição do lucro, as execuções já haviam sido ajuizadas e o executado já teria sido citado para ofertar bens em garantia. Com efeito, essa informação é de fundamental importância para que a autuação seja validada ou cancelada, uma vez que há farta jurisprudência sobre a impossibilidade de vedação da distribuição de lucro por força de débitos que não estavam sendo discutidos em executivo fiscal”*.

Consigna a contribuinte, ainda, que apenas o ajuizamento das execuções fiscais traziam o empecilho para a distribuição de lucro e, ainda que se considerasse ajuizadas as ações judiciais, ter-se-ia que demonstrar sua citação para oferecer bens à penhora, inexistindo nos autos tal comprovação, fato esse causa nulidade do lançamento por obscuridade da base de cálculo. Complementa com o argumento de que, *“se apenas os débitos inscritos em dívida ativa e objeto de execuções fiscais poderiam ser óbice para a efetivação da distribuição de lucro e o art. 32 limita a multa a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica, a autuação não poderia considerar a totalidade dos débitos como limite da multa imposta, mas apenas aqueles devidamente inscritos e ajuizados”*.

Por fim, suscita direito à isonomia, segurança jurídica e verdade material, face ao julgamento de outros processos administrativos relacionados aos sócios da companhia, além da pretensa inconstitucionalidade do art. 32 da Lei nº 4.357/64, por força de decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

O feito foi redistribuído a esta Relatoria, em razão do(a) Conselheiro(a) Relator(a) originário(a) não mais compor o Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO

Registre-se que a preliminar trazida pela recorrente em seu recurso diz respeito, unicamente, à pretensa nulidade do ato administrativo, sob o color de que os débitos apontados pela administração estariam com exigibilidade suspensa ou as execuções não estariam ajuizadas, estando tal matéria relacionada ao *meritum causae*, por isso mesmo, penso ser impróprio admitir tal discussão em análise prévia do mérito.

Com efeito, entendo que a decisão da DRJ no sentido de afastar a preliminar de nulidade com fundamento no art. 59 do Decreto nº 70235/72 é adequada, considerando inexistir nos autos qualquer preterição ao direito de defesa ou falha procedimental que impeça a administração tributária de promover o lançamento.

O argumento tardio trazido pelo contribuinte em sua manifestação ao Relatório de Diligência, relacionado à “*obscuridade da base de cálculo*”, igualmente esbarra na análise de mérito, quando será possível analisar as razões fáticas e jurídicas relacionadas à existência de débitos tributários à época da distribuição dos lucros realizado pela companhia.

Poder-se-ia admitir a análise de eventual cerceamento ao direito de defesa em razão de possível – e jamais alegada – falta de clareza das razões que levaram ao lançamento, porém, não é isso que se vê dos autos, onde a matéria é compreensível e a defesa não teve dúvida em relação a ela, além de inexistir controvérsia apresentada pela interessada.

Assim, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada.

MÉRITO

O lançamento em apreço decorre da alegada distribuição indevida de lucros em período no qual a contribuinte se encontrava em débito não garantido, relativo a fatos geradores mensais que teriam ocorrido entre 31/01/2010 a 31/12/2012.

Assim, impõe-se verificar se no período apontado a empresa realizou distribuição de resultados a seus sócios, em pretenso descumprimento ao disposto no art. 32 da Lei nº 4.357/64, que assim dispõe:

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 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

A matéria veio a julgamento deste Colegiado em oportunidade anterior, tendo sido determinada a realização de diligência para esclarecer qual a real situação dos débitos apontados no auto de infração à época em que os lucros foram distribuídos, tendo sido prestadas dois tipos de informações: [situação 1] débitos que foram objeto de parcelamento, e [situação 2] débitos que foram inscritos em dívida ativa antes do lançamento:

RESULTADO DA DILIGÊNCIA	
[SITUAÇÃO 1]	[SITUAÇÃO 2]
Débitos que foram objeto de parcelamento.	Débitos que foram inscritos em dívida ativa antes do lançamento.

Em relação à [situação 1], vê-se que a planilha citada no Relatório acima demonstra que a grande maioria dos débitos foram realmente parcelados mediante deferimento em 22/08/2018, retroagindo seus efeitos à data da respectiva solicitação, que ocorreu em 04/08/2014. É o que diz a informação fiscal: *“Desta forma, podemos concluir que o parcelamento foi deferido na data do Despacho Decisório exarado pelo Titular da DRF/Salvador (22/08/2018), sendo que seus efeitos retroagiram até a data da adesão (04/08/2014). Este parcelamento encontra-se atualmente regular, com o contribuinte cumprindo com o pagamento de todas as prestações devidas (fl. 1.552)”*.

Ou seja:

PROCESSOS OBJETO DE PARCELAMENTO (NÃO INSCRITOS EM D.A.) [situação 1]		
Período de Apuração	Pedido de Parcelamento	Deferimento do Pedido (retroagindo a 04/08/2014)
2010 a 2012	04/08/2014	22/08/2018

Assim, vê-se que a distribuição de lucros (2010 a 2012) ocorreu antes do pedido de parcelamento (04/08/2014), porém, os mesmos não estavam inscritos em Dívida Ativa, porquanto ainda estarem com exigibilidade suspensa em razão de questionamentos administrativos.

Penso não ser aplicável na hipótese o disposto do art. 32 da Lei nº 4.357/64, uma vez que a lei impede as pessoas jurídicas de distribuam benefícios quando estiverem em débito não garantido, assim entendido aquele que tem como objeto crédito tributário líquido, certo e exigível, que decorra de regular inscrição em dívida ativa e seja objeto de execução fiscal onde o contribuinte tenha sido regularmente citado.

Os atributos do crédito tributário decorrem da regular inscrição em dívida ativa, quando passa a gozar de presunção de validade e passa a ter efeito de prova pré-constituída para fins de ajuizamento de execução fiscal, mercê da expressa disposição do art. 204 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Inexiste ilegalidade na distribuição de resultados ou concessão de bonificações ou remunerações a acionistas de pessoa jurídica cujos débitos fiscais estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não tenham sido inscritos em dívida ativa, seja pelo caráter transitório e não definitivo dos débitos não inscritos, seja para assegurar ao contribuinte a possibilidade de controvertê-los e questioná-los amplamente, mediante impugnações e recursos administrativos, seja para viabilizar o regular exercício da livre iniciativa e da liberdade econômica.

Neste sentido, cite-se precedente do CARF, com idêntico fundamento:

DÉBITOS GARANTIDOS. CONCEITO E ALCANCE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. MULTA REGULAMENTAR.

A multa regulamentar prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/1964, em virtude de distribuição de lucros aos sócios, pressupõe que a pessoa jurídica, no momento da distribuição, tenha débitos sem garantia inscritos em Dívida Ativa da União em execução judicial, sendo incabível nos casos de débitos em cobrança administrativa.

Os débitos garantidos previstos art. 32 da Lei n. 4.357/1964 restringem-se àqueles inscritos em Dívida Ativa da União em execução judicial, nos termos da Lei n. 6.830/80 c/c art. 183 e ss. Do CTN.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, não se confundem com as garantias do art. 183 e ss. Do CTN c/c art. 9º da Lei n. 6.830/80.

Portanto, em relação aos débitos que não chegaram a ser inscritos em Dívida Ativa e foram parcelados posteriormente, inexiste em relação aos mesmos qualquer óbice à distribuição de lucros nos respectivos períodos de existências dos mesmos.

No que pertine à [situação 2], ou seja, em relação os quatro débitos inscritos em Dívida Ativa antes do lançamentos (processos 10580.730609/2010-67, 10580.728585/2011-67, 10580.732529/2011-27 e 10580.722219/2012-85, inscritos em 04/04/2014, 28/02/2012, 31/01/2012 e 04/05/2012, respectivamente), a diligência apontou que, *“em que pese a informação de inscrição de apenas alguns dos débitos na dívida ativa, não foi informado se, na época da distribuição do lucro, as execuções já haviam sido ajuizadas e o executado já teria sido citado para ofertar bens em garantia. Com efeito, essa informação é de fundamental importância para que a autuação seja validada ou cancelada, uma vez que há farta jurisprudência sobre a impossibilidade de vedação da distribuição de lucro por força de débitos que não estavam sendo discutidos em executivo fiscal”*.

Vê-se que a própria administração tributária reconhece desconhecer as informações essenciais à realização do lançamento, cabendo a ela o indissociável e eficiente ônus probatório de comprovar que existiam execuções fiscais propostas à época da autuação e que a contribuinte já fora citado para garantir o Juízo das mesmas.

Inadmite-se presumir que o sujeito passivo estivesse em débito não garantido à época dos fatos geradores, pois o próprio fisco reconhece desconhecer as circunstâncias que precederam ao lançamento tributário, deixando de comprovar a materialidade da infração, o que enseja, a meu sentir, a improcedência da autuação.

Cabe à administração tributária comprovar, a desdúvidas, a materialidade da infração ou do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária, de forma que a ausência de eficiente cumprimento do ônus probatório pela administração pública enseja a desconstituição do lançamento.

Colho da lição de Hugo de Brito Machado Segundo os fundamentos dessas conclusões: *“É noção elementar de teoria da prova a afirmação de que, em princípio, o ônus compete a quem alega. A parte que faz uma afirmação quanto à ocorrência de um fato deve, para ter sua afirmação aceita, comprová-la. O ônus de provar, portanto, está repartido de acordo com o ônus de alegar. Ao autor cumpre provar a ocorrência dos fatos dos quais decorre o seu direito, e ao réu incumbe provar suas afirmações quanto a fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor. É importante observar, portanto, de quais fatos decorre o direito subjetivo alegado pelo autor, para saber-se o que terá ele de provar. Viu-se, na parte dedicada ao processo administrativo (Capítulo 3, itens 2.6 e 4.2.3.2), que a Administração Pública tem o dever de fundamentar os atos que pratica, incumbindo-lhe, por conseguinte, a prova da ocorrência dos fatos invocados em tal fundamentação”* (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 485/486).

Penso que não está demonstrado nos autos que a contribuinte tenha distribuído dividendos em período em que estava em débito não garantido perante o fisco federal, uma vez que tal circunstância não está provada nos autos e a própria administração tributária consigna em seu despacho resultante da diligência realizada (efls. 1716) que, *“conforme pode ser verificado no extrato SIEF – Documentos de Arrecadação (fls. 1.618-1.699), informa-se que foram encontrados depósitos judiciais efetuados pelo contribuinte, porém não sendo possível afirmar se se relacionam ou não com os débitos controlados através de processo de arrolamento pelas parcas informações disponíveis. Ressalte-se que, na maioria, os depósitos judiciais encontrados ou foram devolvidos ao contribuinte ou transformados em pagamento definitivo ou ainda são de pequena monta. Entretanto, deve-se destacar os depósitos judiciais elencados entre as folhas*

1.693-1.699, que perfazem maiores valores e permanecem à disposição do juízo. Informa-se que apenas foi possível constatar, em consulta ao sítio da Justiça Federal (Pje), que o Processo Judicial nº 10008142820174013300, para o qual existem quatro DJE, ainda se encontra em trâmite com resultado desfavorável ao contribuinte, sendo que aquele processo versa sobre compensação de ofício com débitos parcelados, conforme pode ser visto às fls. 1.700-1.715”.

Outrossim, ainda que a materialidade estivesse demonstrada – e, de fato, entendo que não está –, tem-se que a legislação que fundamenta o lançamento em análise não se aplica aos casos de distribuição de dividendos, uma vez que art. 32 da Lei nº 4.357/64, cujo projeto originalmente previa tal hipótese, sofreu veto da Presidência da República em relação a esse ponto, passando a vigor sob a seguinte redação:

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 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

Observe-se que a lei promulgada é diferente de seu projeto, deixando de contemplar a proibição da distribuição de dividendos a sócios de pessoas jurídicas que estejam em débito, não garantido, com a União, mercê da expressa redação do veto da Presidência da República, objeto da Mensagem nº 244, de 16 de julho de 1964:

Tenho a honra de comunicar a Vossa Excelência que de acordo com o § 1º do artigo 70 da Constituição Federal, resolvi, ao sancionar o projeto de lei que "autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências", apor os seguintes vetos a dispositivos que reputo contrários aos interesses nacionais:

*V - No artigo 32, na alínea a do mesmo artigo à expressão "**dividendos e**" à Alínea c do citado artigo, integralmente.*

*Na alínea "a" do parágrafo único do mesmo artigo 32, à expressão "**dividendos**".*

Justificam os vetos acima propostos as razões que, a seguir, apresento.

A filosofia que presidiu a elaboração das normas do artigo 32 reside na preeminência do princípio da pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições devidas ao Estado.

Ocorre, porém, que tal princípio se afirma de modo mais positivo através das disposições do artigo 7º, as quais obrigam à correção monetária dos débitos fiscais.

A ingerência do Fisco em assuntos da economia interna das empresas deve ficar restrita a casos excepcionais, evitando-se que os poderes de controle destinados a garantir a pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições sejam transformados em elementos de perturbação da vida normal das empresas, que são os núcleos propulsores do desenvolvimento da economia nacional.

Sob essa ordem de ideias, parece aconselhável restringir os casos de intervenção, limitando-os às hipóteses essenciais. Delas deverão ser excluídos os casos de distribuição de dividendos e de pagamento por serviços prestados pelos dirigentes das empresas.

***A exclusão dos dividendos torna-se mais aconselhável**, ainda, no caso de acionistas minoritários, que ficavam prejudicados por erros de uma administração que, em geral, não teriam forças para substituir. (grifou-se)*

Assim, as hipóteses proibitivas do art. 32 da Lei nº 4.357/64 alcançam, unicamente, os casos de (i) distribuição de bonificações e (ii) atribuição de programas de participação de lucros, que são diferentes da distribuição de dividendos/lucros a que se reporta o auto de infração.

Tal matéria foi regulamentada pela Solução de Consulta Cosit nº 30, de 27 de março de 2018, onde a administração tributária manifesta seu entendimento sobre a questão:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 30, DE 27 DE MARÇO DE 2018

ASSUNTO: NORMAIS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. DÉBITOS NÃO GARANTIDOS E COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROIBIÇÃO QUE NÃO SE APLICA AO CASO DE PARCELAMENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. A pessoa jurídica que possui débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que sejam objeto de parcelamento, independentemente da exigência de apresentação de garantia para este, poderá distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas, e dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou cotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos, sendo, portanto, inaplicável, na espécie, a vedação constante do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com a redação introduzida pela Lei nº 11.051, de 2004, visto que o parcelamento constitui hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, abrigada no inciso VI do art. 151 do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 1966, com redação da Lei Complementar nº 104, de 2001. Outrossim, por outro lado, ressalte-se que **a vedação prevista no dito art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, não alcança a distribuição de dividendos, em razão do veto presidencial oposto à sua redação original.** (grifo-se).

Cite-se, inclusive, recente acórdão nº 1401-004.930 (1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), de 10 de novembro de 2020, cuja ementa consigna que “*O termo “dividendos” foi vetado do art. 32 da Lei nº 4357/64, o que demonstra que os dividendos não podem ser confundidos com a participação de lucros mencionada nas demais alíneas do mesmo dispositivo. Tendo em vista que a distribuição de lucros não se confunde com a distribuição de dividendos, deve ser cancelada a multa*”.

Entendo que inexiste óbice legal à distribuição de dividendos realizada pela contribuinte, ainda que hipoteticamente comprovada a existência de débitos ajuizados e não garantidos, razão pela qual o lançamento deve ser integralmente desconstituído.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque